OCDE

Boîte à outils pour la mise en œuvre de l'impôt minimum mondial



Boîte à outils pour la mise en œuvre de l'impôt minimum mondial



Ce rapport a été approuvé et déclassifié par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 22 avril 2026.

Ce document a été réalisé avec l'aide financière de l'Union européenne. Les opinions exprimées ici ne peuvent en aucun cas être considérées comme reflétant l'opinion officielle de l'Union européenne.

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.

Merci de citer cette publication comme suit :
OCDE (2026), *Boîte à outils pour la mise en œuvre de l'impôt minimum mondial,* Forum de l'OCDE sur l'administration fiscale, Éditions OCDE, Paris, https://doi.org/10.1787/afb7e5c9-fr.

Crédits photo: © Shutterstock.

Les corrigenda des publications de l'OCDE sont disponibles sur : https://www.oecd.org/fr/publications/support/corrigenda.html.

© OCDE 2025

Attribution 4.0 International (CC BY 4.0)

Cette œuvre est mise à disposition sous la licence Creative Commons Attribution 4.0 International. En utilisant cette œuvre, vous acceptez d'être lié par les termes de cette licence (https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).

Attribution – Vous devez citer l'œuvre.

Traductions – Vous devez citer l'œuvre originale, identifier les modifications apportées à l'original et ajouter le texte suivant : *En cas de divergence entre l'œuvre originale et la traduction, seul le texte de l'œuvre originale sera considéré comme valide.*

Adaptations – Vous devez citer l'œuvre originale et ajouter le texte suivant : *Il s'agit d'une adaptation d'une œuvre originale de l'OCDE. Les opinions exprimées et les arguments utilisés dans cette adaptation ne doivent pas être rapportés comme représentant les vues officielles de l'OCDE ou de ses pays Membres.*

Contenu provenant de tiers – La licence ne s'applique pas au contenu provenant de tiers qui pourrait être incorporé dans l'œuvre. Si vous utilisez un tel contenu, il relève de votre responsabilité d'obtenir l'autorisation auprès du tiers et vous serez tenu responsable en cas d'allégation de violation.

Vous ne devez pas utiliser le logo de l'OCDE, l'identité visuelle ou l'image de couverture sans autorisation expresse ni suggérer que l'OCDE approuve votre utilisation de l'œuvre.

Tout litige découlant de cette licence sera réglé par arbitrage conformément au Règlement d'arbitrage de la Cour permanente d'arbitrage (CPA) de 2012. Le siège de l'arbitrage sera Paris (France). Il sera désigné un arbitre unique.

Remerciements

Ce projet a été financé par l'Union européenne via l'Instrument d'appui technique, et mis en œuvre par l'OCDE en coopération avec la Commission européenne. Il a également bénéficié du soutien financier d'autres contributeurs.

Table des matières

Remerciements 3

Introduction 6

Module 1. Évaluation des Groupes d'EMN dans le champ d'application et des recettes 13

Introduction 13

1.1. Utilisation des déclarations pays par pays pour estimer la population des Groupes d'EMN dans le champ d'application au sein d'une juridiction 15

1.2. Bases de données commerciales 23

1.3. Autres sources de données utilisées pour estimer la population couverte 27

1.4. Estimation des recettes tirées de l'impôt complémentaire 32

Module 2. Mise en œuvre juridique 40

Introduction 40

2.1. Techniques législatives 42

2.2 Techniques législatives permettant d'actualiser le droit interne 50

2.3. Mécanismes d'interprétation 54

Module 3. Organisation et planification pour la mise en œuvre de l'impôt minimum mondial (IMM) 57

Introduction 57

3.1. Plan de mise en œuvre 57

3.2. Évaluation des fonctions clés de l'administration fiscale et des changements nécessaires 59

Module 4. Cadre relatif aux procédures de conformité 79

Introduction 79

4.1 Procédure de conformité relatives à l'IMM et meilleurs pratiques 80

Module 5. Échange de renseignements 99

Introduction 99

5.1. Mise en œuvre juridique de l'échange de renseignements au titre des règles GloBE 100

5.2. Mise en œuvre opérationnelle de l'échange de renseignements issus de la DIG 105

GRAPHIQUES

Graphique 1. Feuille de route pour la mise en œuvre de l'IMM 11
Graphique 2. Estimation du nombre de Groupes d'EMN dans le champ d'application par juridiction de l'EMU à l'aide des données agrégées issues des déclarations pays par pays 29
Graphique 3. Calcul des impôts complémentaires conformément aux Règles GloBE 32
Graphique 4. Objectifs et canaux de communication externes 70
Graphique 5. Fonctionnalités informatiques pour la conformité à l'IMM 72
Graphique 6. Principales étapes d'un cycle de contrôle de la conformité avec l'IMM 80

TABLEAUX

Tableau 1. Les données relatives à la propriété issues de la base Orbis sont relativement complètes 24
Tableau 2. Principaux scénarios de données et sources de données recommandées 34
Tableau 3. Comparaison entre l'approche par référence statique et l'approche par référence dynamique 46
Tableau 4. Vue d'ensemble des fonctions clés de l'administration fiscale 60
Tableau 5. Approche de diffusion applicable à la section générale 109
Tableau 6. Approche de diffusion applicable aux sections ventilées par juridiction 110

Introduction

1. L'impôt minimum mondial (IMM) adopté en 2021 par le Cadre inclusif (CI) sur le BEPS se compose d'un ensemble de règles coordonnées - **les règles globales anti-érosion de la base d'imposition (GloBE)**[1]**, complétées par des Commentaires et par des Instructions administratives**[2] - destinées à faire en sorte que les grandes entreprises multinationales (EMN) soient soumises à un taux minimum d'imposition dans chacune des juridictions où elles exercent des activités. Lorsque le niveau d'imposition est inférieur au minimum fixé, l'impôt complémentaire est prélevé soit par 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 :

   a. d'une règle d'inclusion du revenu (RIR) qui consiste à assujettir une entité mère à un impôt complémentaire au titre du bénéfice faiblement imposé d'une entité constitutive ; ou

   b. 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.

2. Les règles prévoient également des régimes de protection autorisés qui accordent un allégement au moyen d'une simplification ou d'un impôt complémentaire réputé être nul dans une juridiction donnée aux Groupes d'EMN lorsque les conditions pour bénéficier du régime en question sont réunies. Les juridictions qui décident d'adopter ces règles – en tout ou partie – les transposent dans leur droit interne et, ce faisant, reconnaissent les régimes de protection et les règles d'IMM qualifiées des autres juridictions, conformément à l'ordre d'application des règles convenue[3].

3. À ce jour, plus de 60 juridictions ont déjà mis en œuvre les règles, tandis que de nombreuses autres sont en train de l'envisager ou de s'y préparer. Bien que le système fiscal interne de chaque juridiction qui met en œuvre puisse différer, de nombreuses juridictions font face à des difficultés similaires lors de la transposition de l'IMM dans leur système fiscal. L'existence de difficultés communes met en évidence les avantages d'approches collectives et coordonnées. Le Forum sur l'administration fiscale

[1] Pour de plus amples informations sur les Règles GloBE, voir https://www.oecd.org/fr/topics/sub-issues/global-minimum-tax/global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html

[2] OCDE (2025), *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Commentaires consolidés sur le Modèle de Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (2025) : Cadre inclusif sur le BEPS*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, https://doi.org/10.1787/a551b351-en ; https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html#administrative-guidance.

[3] L'ordre d'application des règles implique que l'application des règles relatives à l'IMM dans une juridiction (par exemple, la RIR dans la juridiction d'une Entité mère) devient caduque lorsque des règles qualifiées relatives à l'IMM applicables dans une autre juridiction sont prioritaires (par exemple, le Régime de protection aux fins de l'ICMQL dans la juridiction de l'Entité faiblement imposée). Pour atteindre ce résultat, chaque juridiction qui met en œuvre doit disposer d'une base commune transparente pour la reconnaissance en temps voulu des règles qualifiées dans une autre juridiction.

(FTA), par l'intermédiaire du Programme international à l'intention des grandes entreprises (LBIP), a pris acte de ces difficultés et opportunités communes, et a invité les administrations fiscales des pays membres du Cadre inclusif à une manifestation de lancement à Amsterdam en octobre 2024 afin d'examiner les questions liées à la mise en œuvre et au respect de l'IMM. Cette manifestation, qui était ouverte à tous les membres du CI, a réuni près de 70 administrations fiscales, ainsi que des représentants d'entreprises, du monde universitaire et d'autres parties prenantes. Les participants à cette réunion ont souligné l'importance d'intensifier et de poursuivre le dialogue et la collaboration sur les approches en matière de discipline fiscale qui permettent d'atteindre les objectifs de l'IMM en minimisant les coûts de conformité et la complexité pour les contribuables comme pour les administrations fiscales.

4. À l'issue de cette réunion, le FTA a approuvé l'idée d'un dialogue structuré par l'intermédiaire du LBIP, qui associerait les membres du CI et solliciterait les contributions de parties prenantes extérieures (ci-après le « **Dialogue d'Amsterdam** »). Si tous les membres du CI ont été invités à contribuer aux discussions, le dialogue s'est concentré sur trois domaines prioritaires présentant un intérêt particulier pour les juridictions qui mettent en œuvre : (i) la conformité en amont, (ii) l'évaluation coordonnée des risques, y compris les approches systémiques le cas échéant, et (iii) la prévention et le règlement des différends. En outre, les discussions ont souligné l'importance d'assurer la sécurité juridique et la cohérence en matière fiscale tout en réduisant les contraintes de conformité afin d'aider les juridictions qui mettent en œuvre l'IMM. Le FAI est convenu de poursuivre le Dialogue d'Amsterdam afin de progresser dans la réalisation de ces objectifs et a approuvé la mise en place d'un cadre commun sur la conformité en amont, ainsi que l'élaboration d'un cadre coordonné d'évaluation des risques à l'appui d'une mise en œuvre cohérente, efficace et fondée sur les risques[4].

5. La *Boîte à outils pour la mise en œuvre de l'impôt minimum mondial* (la « Boîte à outils ») aborde le premier de ces deux aspects. Son objectif est d'aider les juridictions qui ont déjà mis en œuvre les règles ou qui ont décidé de le faire à mettre en place un cadre de conformité national solide et efficient – c'est-à-dire l'ensemble des règles, procédures et pratiques qui sous-tendent le recouvrement et l'application de l'impôt complémentaire, y compris les systèmes informatiques, ainsi que des considérations pratiques et organisationnelles. Elle s'inspire de l'expérience des juridictions plus avancées dans le processus de mise en œuvre, y compris des points de vue des entreprises et de l'ensemble de la communauté des parties prenantes, et s'efforce de recenser les meilleures pratiques. Ces meilleures pratiques ont vocation à guider les juridictions qui mettent en œuvre à concevoir leur cadre administratif et non à établir des normes. Cette Boîte à outils est un élément important de l'approche plus large visant à faire des règles GloBE une approche commune. Le concept d'approche commune vise à faire en sorte que les juridictions qui mettent en œuvre les règles le fassent d'une manière qui garantisse la cohérence et la coordination de leur application entre les différentes juridictions. Dans le même temps, ces meilleures pratiques proviennent principalement des juridictions qui ont été les premières à adopter l'IMM, et ne sont pas toujours transposables dans le contexte propre à chaque juridiction qui met en œuvre, en particulier des pays en développement[5].

---

[4] Synthèse des conclusions : Réunion plénière de 2025 du Forum sur l'administration fiscale. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/events/2025/11/forum-on-tax-administration-2025-event/statement-of-outcomes-fta-plenary-meeting-2025.pdf.

[5] L'OCDE a élaboré un vaste programme de renforcement des capacités afin d'aider les pays en développement à comprendre les règles GloBE et leurs interactions avec les incitations fiscales existantes, et à analyser les choix stratégiques appropriés dans le contexte d'un programme complet de soutien sur les questions de fiscalité internationale (voir https://www.oecd.org/en/topics/tax-and-development.html pour un aperçu des travaux de l'OCDE sur la fiscalité et le développement). Le Programme de relations mondiales en matière fiscale de l'OCDE (https://www.oecd.org/en/about/programmes/global-relations-programme-on-taxation.html) propose des formations multilatérales en présentiel et à distance, des webinaires enregistrés et des ressources d'apprentissage en ligne à son propre rythme sur les règles GloBE. Une assistance bilatérale à l'appui de la mise en œuvre des règles GloBE est

6. Dans le cadre des efforts plus larges déployés pour assurer la cohérence et la coordination de l'application des Règles GloBE entre les différentes juridictions, le Cadre inclusif est convenu de mettre en place **un processus d'examen par les pairs**. Ce processus fournit un cadre commun pour évaluer et reconnaître le statut « qualifié » de la RIR, de la RPII et/ou de l'ICMQL (y compris l'éligibilité au Régime de protection aux fins de l'ICMQL), sur la base d'un examen législatif complet et d'un processus de suivi continu de chaque juridiction qui met en œuvre l'IMM[6]. En outre, le Cadre inclusif a adopté un mécanisme transitoire permettant la reconnaissance en temps voulu du statut qualifié de la législation d'une juridiction qui met en œuvre sur une base temporaire. Cette approche transitoire repose sur l'auto-certification de la juridiction qui met en œuvre, étayée par un examen général de sa législation nationale. Les juridictions qualifiées à l'issue de cet examen sont ensuite enregistrées dans un registre central des juridictions dotées d'un régime qualifié. Ce registre central est régulièrement mis à jour sur le site web de l'OCDE[7]. Un registre central des règles qualifiées offre une sécurité juridique aux Groupes d'EMN et réduit les risques de double imposition ou d'imposition excessive tout en laissant le temps nécessaire pour entreprendre l'examen législatif complet.

7. Parallèlement, le CI a également pris plusieurs initiatives pour favoriser une approche cohérente et coordonnée de l'administration des règles relatives à l'IMM, notamment en ce qui concerne la collecte et l'échange de renseignements sur les contribuables. Les principales initiatives en ce sens sont les suivantes :

- **Règles communes pour la collecte de renseignements GloBE** via la Déclaration d'information GloBE (DIG)[8]. En vertu des règles GloBE, chaque Entité constitutive d'un Groupe d'EMN couvert doit, par défaut, déposer une DIG auprès de l'administration fiscale de la juridiction dans laquelle elle est établie. Toutefois, cette obligation de dépôt local devient caduque si l'Entité mère ultime (EMU) ou l'Entité déclarante désignée dépose la DIG de façon centrale et si l'autorité compétente de cette juridiction a conclu un accord ou un arrangement bilatéral ou multilatéral en vigueur pour échanger automatiquement la DIG avec l'autorité compétente de la juridiction d'une autre Entité constitutive.
- Le **modèle standardisé de DIG** publié en juillet 2023 et mis à jour en janvier 2025[9], destiné à donner à chaque juridiction qui met en œuvre accès aux informations dont elle a besoin pour procéder à une évaluation appropriée des risques et pour vérifier le calcul de l'impôt dû par un Groupe d'EMN au titre de l'IMM dans une juridiction donnée. Ce modèle précise tous les éléments

également disponible dans le cadre de l'initiative OCDE/PNUD Inspecteurs des impôts sans frontières (https://www.tiwb.org). Pour aider les responsables de la politique et de l'administration fiscales à déterminer s'il convient ou non d'adopter l'IMM, y compris en évaluant différentes options de mise en œuvre, un Manuel de mise en œuvre distinct est disponible (voir OCDE (2023), *Manuel de 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/tax/beps/minimum-tax-implementation-handbook-pillar-two.pdf).

[6] L'examen législatif déterminera si la législation d'une juridiction qui met en œuvre aboutit à des résultats cohérents avec ceux prévus par les Règles GloBE. Le suivi continu permettra de vérifier que les règles sont appliquées et administrées conformément aux Règles GloBE, et qu'une juridiction qui met en œuvre n'octroie aucun avantage en lien avec ces règles. Les termes de référence qui serviront de base à ces examens sont en cours d'élaboration.

[7] Voir : https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/central-record-of-legislation-with-transitional-qualified-status.html.

[8] Comme le prévoit l'article 8 du Modèle de Règles publié en 2021.

[9] OCDE (2025), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return* (janvier 2025), Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, https://doi.org/10.1787/a05ec99a-en. Il convient de noter que le modèle normalisé de DIG pourrait être modifié à l'avenir pour tenir compte des modifications futures adoptées par les membres du CI.

de données nécessaires pour vérifier l'exactitude de l'impôt dû au titre de l'IMM, et des règles spécifiques garantissant que chaque juridiction reçoit uniquement les informations dont elle a besoin pour appliquer ses propres règles relatives à l'IMM, conformément à la structure du Groupe d'EMN, à l'ordre d'application des règles et à l'approche de diffusion convenue[10].

- L'**Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange de la Déclaration d'information GloBE (AMAC sur la DIG**) publié en janvier 2025[11]. L'AMAC sur la DIG fournit un cadre pour le dépôt central de la DIG auprès d'une seule administration fiscale et l'échange ultérieur avec les autres administrations fiscales. Il définit les modalités détaillées de l'échange automatique, y compris les règles de confidentialité et de protection des données qui doivent être respectées[12]. Une liste des juridictions qui ont signé l'AMAC sur la DIG est disponible sur le site web de l'OCDE[13]. En alternative, 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.
- Le **schéma XML de la DIG et le Guide de l'utilisateur correspondant** publiés en janvier 2025 pour faciliter l'échange automatique de la DIG entre administrations fiscales[14]. Ce schéma XML traduit le modèle normalisé de DIG en un schéma commun en langage XML (*extensible mark-up language*) afin de permettre la déclaration et l'échange de ces informations dans un format informatique unique. Conçu principalement pour faciliter l'échange de la DIG lorsqu'elle est déposée de façon centrale dans la juridiction de l'EMU ou de l'Entité déclarante désignée du Groupe d'EMN, il est également destiné à faciliter le dépôt local de la DIG.
- Le **schéma XML des messages d'état de la DIG (y compris les règles de validation communes)** publié en juillet 2025[15] afin d'améliorer la qualité et la cohérence des données échangées via le schéma XML de la DIG. Étant donné que les données transmises via le schéma XML peuvent contenir des erreurs, résultant par exemple d'une préparation de fichier incorrecte ou d'enregistrements incomplets ou inexacts, le schéma XML des messages d'état est un modèle permettant aux administrations fiscales de signaler ces erreurs de manière structurée à l'administration fiscale émettrice. Il peut aussi être utilisé par une administration fiscale pour transmettre un message d'état aux Entités constitutives déclarantes établies sur son territoire. Il comprend également la liste des règles convenues de validation des fichiers et des enregistrements à vérifier afin de détecter les erreurs dans le dépôt de la DIG.

[10] Le Cadre inclusif a également arrêté une approche de diffusion qui permettra aux juridictions qui mettent en œuvre de réunir ou de consulter les informations dont elles ont besoin, en fonction de leur situation propre, concernant chaque Groupe d'EMN assujetti aux règles sur leur territoire.

[11] OCDE (2025), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of GloBE Information* (janvier 2025), Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS, OCDE, Paris, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/multilateral-competent-authority-agreement-exchange-of-globe-information.pdf.

[12] L'AMAC sur la DIG s'inspire de l'article 6 de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (la Convention).

[13] Consulter le registre public des signataires : https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-transparency-and-international-co-operation/gir-mcaa-signatories.pdf.

[14] OCDE (2025), *GloBE Information Return (Pillar Two) XML Schema: User Guide for Tax Administrations*, Éditions OCDE, Paris, https://doi.org/10.1787/c594935a-en.

[15] OCDE (2025), *GloBE Information Return (Pillar Two) Status Message XML Schema: User Guide for Tax Administrations*, Éditions OCDE, Paris, https://doi.org/10.1787/449e3cc3-en.

Ces initiatives sont des normes approuvées par le Cadre inclusif qui, ensemble, constituent la base de l'approche commune. Les travaux entrepris dans le cadre du Dialogue d'Amsterdam n'ont pas d'incidence sur ces normes. Ils visent plutôt à aider les administrations fiscales à les appliquer de manière cohérente et coordonnée.

La Boîte à outils pour la mise en œuvre de l'impôt minimum mondial

8. Une fois qu'une juridiction a pris la décision d'adopter tout ou partie de l'IMM, les étapes à suivre pour appliquer les règles nationales et se préparer à leur administration effective sont propres à chaque juridiction qui met en œuvre. Si le contenu de la mise en œuvre sera nécessairement spécifique à chaque juridiction et adapté à ses besoins, son élaboration repose généralement sur des évaluations et des méthodes communes à plusieurs juridictions. Dans le même temps, l'expérience acquise dans le cadre du Dialogue d'Amsterdam montre que les administrations fiscales sont confrontées aux mêmes difficultés pour intégrer l'IMM dans leur cadre national de conformité et se préparer aux premières déclarations obligatoires et aux premières échéances de paiement. Les discussions du Dialogue d'Amsterdam ont souligné l'intérêt d'élaborer des lignes directrices et des meilleures pratiques communes pour aider les administrations fiscales dans ce processus, qui

- s'appuient sur l'expérience pratique des premières juridictions qui ont mis en œuvre l'IMM ;
- clarifient les principaux aspects de la mise en œuvre de l'IMM pour les administrations fiscales, notamment les délais et les étapes ;
- aident à repérer et à relever les défis communs ; et
- favorisent la cohérence et la coordination entre les juridictions au moyen de meilleures pratiques, réduisant ainsi la charge administrative et de conformité pour les administrations fiscales comme pour les contribuables.

9. Pour répondre à ce besoin, la Boîte à outils se présente sous la forme d'une feuille de route qui expose les principales étapes et actions que les administrations fiscales entreprennent généralement pour mettre en œuvre l'IMM. Cette feuille de route a vocation à servir de modèle et de guide de référence pratique que les administrations fiscales peuvent adapter à leurs contextes juridiques, administratifs et opérationnels spécifiques. Afin de faciliter la gestion des aspects organisationnels et de clarifier les délais éventuels, la Boîte à outils s'articule autour d'une feuille de route de mise en œuvre divisée en deux phases :

- **Une phase préalable à la mise en œuvre** - Une fois qu'une juridiction a décidé d'adopter tout ou partie de l'IMM, la première étape pour l'administration fiscale consiste généralement à évaluer et déterminer les modifications et les nouvelles fonctionnalités nécessaires pour établir un cadre de conformité solide et efficace avant les premières échéances de dépôt et de paiement[16]. Il s'agit d'un exercice de planification qui implique généralement les étapes suivantes :
  - Estimation du nombre d'EMN dans le champ d'application et du chiffre d'affaires potentiel (module 1) ; et
  - Évaluation des conséquences de la manière dont l'IMM est (ou sera) intégré dans la législation nationale (module 2).
- **Une phase de mise en œuvre** - À partir des choix de mise en œuvre de l'IMM, l'étape suivante pour l'administration fiscale consiste généralement à mettre en place ses différents éléments afin

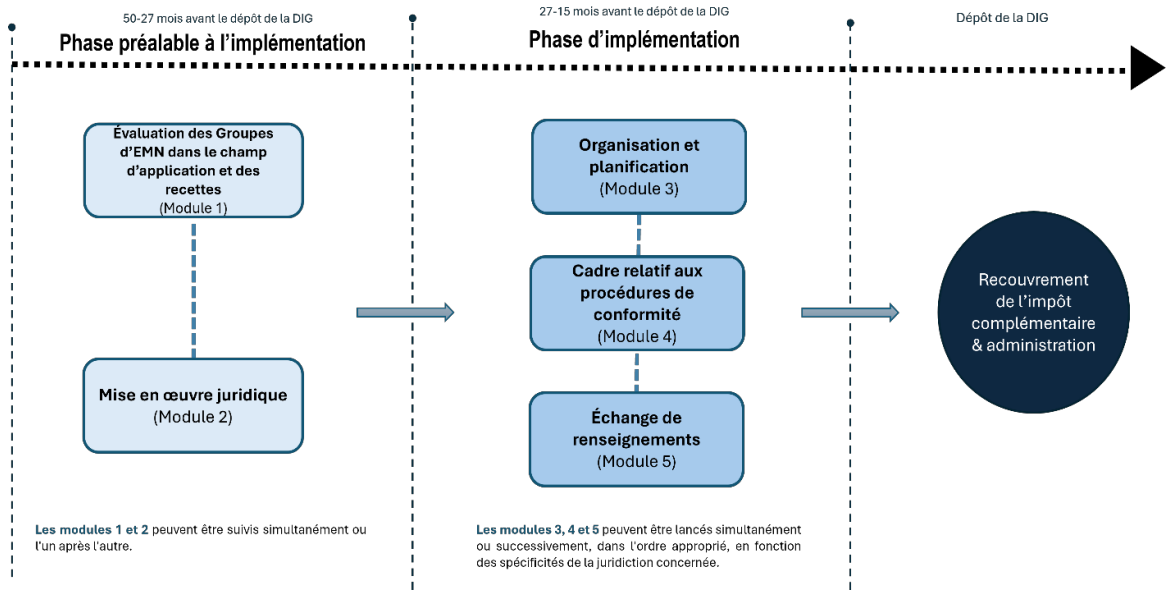
[16] Dans certaines juridictions, les administrations fiscales sont également associées au processus législatif qui aboutit à l'intégration des règles relatives à l'IMM dans la législation nationale. Cette participation varie toutefois sensiblement d'une juridiction à l'autre, et dans certaines d'entre elles, les administrations fiscales n'ont qu'un rôle très limité, voire aucun.

que le cadre de conformité soit pleinement opérationnel d'ici les premières échéances de dépôt et de paiement. Les étapes sont généralement les suivantes :

- Élaboration d'un plan de mise en œuvre de l'IMM assorti d'un calendrier, d'un chiffrage des coûts et d'un budget, introduction de changements organisationnels et informatiques, et déploiement d'une stratégie de communication (module 3) ;
- Conception et mise en œuvre des procédures de conformité aux fins du recouvrement de l'impôt complémentaire (module 4) ; et
- Mise à profit des possibilités offertes par la coopération internationale afin de recevoir les informations nécessaires pour évaluer les risques liés à l'impôt complémentaire dû, en particulier l'échange automatique de la DIG (module 5).

10. La Boîte à outils s'emploie à fournir une description complète du processus de mise en œuvre de l'IMM qui est généralement mené par les administrations fiscales, depuis l'évaluation initiale de l'impact et de l'application juridique des règles jusqu'au recouvrement et à l'administration de l'impôt complémentaire (voir le Graphique 1 ci-dessous).

Graphique 1. Feuille de route pour la mise en œuvre de l'IMM



11. Cette feuille de route est scindée en modules distincts (mais complémentaires), chaque module étant consacré à une étape spécifique du processus de mise en œuvre. Cette approche modulaire devrait permettre aux administrations fiscales de faire de la Boîte à outils l'usage le mieux adapté possible à leur contexte et à leurs besoins, y compris, le cas échéant, en n'utilisant que certains modules indépendamment les uns des autres.

12. Elle a vocation à être employée par les administrations fiscales et les responsables de la politique fiscale, mais pourrait également être utile à d'autres parties prenantes intervenant dans l'application des règles relatives à l'IMM. Bien que la présente Boîte à outils s'appuie sur le Modèle de Règles GloBE et sur d'autres normes approuvées par le Cadre inclusif, elle n'interprète ni ne modifie l'application ou l'interprétation de ces normes, et les orientations qu'elle contient ne devraient être utilisées et appliquées qu'en conformité avec ces normes.

13. La Boîte à outils pourrait être mise à jour occasionnellement pour tenir compte des progrès et des résultats ultérieurs, à mesure que les juridictions qui mettent en œuvre acquièrent davantage d'expérience

de l'application (et du respect) des règles relatives à l'IMM. Elle ne couvre pas les travaux en cours concernant les approches d'évaluation et de vérification des risques, ni les mécanismes de coordination pour le règlement des différends potentiels.

Module 1. Évaluation des Groupes d'EMN dans le champ d'application et des recettes

Principales observations sur l'évaluation des Groupes d'EMN dans le champ d'application et les estimations de recettes

Se fondant sur les discussions tenues dans le cadre du Dialogue d'Amsterdam, cette Boîte à outils contient les principales observations suivantes sur l'évaluation des Groupes d'EMN dans le champ d'application et les estimations de recettes pour la mise en œuvre de l'IMM :

- Les déclarations pays par pays sont les mieux adaptées pour estimer quels sont les contribuables dans le champ d'application aux fins de la conformité en amont, sous réserve de l'obligation d'utilisation appropriée des données issues des déclarations pays par pays énoncée dans le rapport sur l'Action 13 du BEPS.
- Toutefois, certaines juridictions peuvent souhaiter utiliser des données commerciales pour valider l'identification des Groupes d'EMN couverts à l'aide des déclarations pays par pays, ou pour remplacer les données issues des déclarations pays par pays si celles-ci ne sont pas disponibles.
- Si l'on ne dispose ni de déclarations pays par pays ni de données commerciales, il est possible d'évaluer les Groupes d'EMN dans le champ d'application au moyen des informations existantes de l'administration fiscale, des données agrégées issues des déclarations pays par pays publiées par l'OCDE ou d'une procédure d'enregistrement pour les Groupes d'EMN dans le champ d'application.
- Les informations sur les Groupes d'EMN dans le champ d'application identifiés peuvent être utilisées pour estimer l'impôt complémentaire dans le cadre d'une évaluation d'impact économique.
- Description détaillée des principales étapes et des ajustements dans le document de l'OCDE et de la Banque mondiale à paraître intitulé *Estimating QDMTT revenue using firm-level data: a practical guide*.

Introduction

14. Ce module présente des éléments à prendre en considération et des recommandations pour identifier les Groupes d'EMN dans le champ d'application et évaluer les recettes générées par l'IMM. Lorsque des groupes entièrement nationaux d'une juridiction entrent dans le champ d'application de ses règles relatives à l'IMM, le contenu de ce module peut également être appliqué pour identifier ces groupes

couverts, moyennant les ajustements nécessaires (par exemple, un groupe entièrement national ne sera pas tenu d'établir et de déposer une déclaration pays par pays).

15. Lorsqu'une juridiction est en train de mettre en place l'IMM, le fait de disposer d'une estimation raisonnablement précise de la population des Groupes d'EMN susceptibles d'entrer dans le champ d'application des règles dans cette juridiction présente un certain nombre d'avantages. Premièrement, l'IMM nécessite une infrastructure pour la réception et le traitement des DIG qui doit être conçue et mise en œuvre ou adaptée de celle qui existe actuellement. D'autres modules de cette Boîte à outils couvrent différents éléments de cette infrastructure, mais pour tous ces éléments, il est important de savoir quelle est l'échelle probable de la population couverte afin de s'assurer que l'administration fiscale sera prête avant la première date limite de dépôt des déclarations.

16. Deuxièmement, une compréhension générale des groupes d'EMN qui sont les plus susceptibles d'être soumis à l'IMM aidera une administration fiscale à communiquer avec les entités couvertes afin de les sensibiliser à leurs obligations au titre de l'IMM (obligations/délais de dépôt et de paiement de l'IMM, par exemple) et à la manière dont elles peuvent les respecter dans cette juridiction (mécanismes de dépôt de la DIG, notification lorsqu'une DIG sera déposée par un autre membre du groupe dans une autre juridiction, par exemple). Cela peut favoriser le respect spontané des règles en faisant en sorte que les Entités constitutives locales d'un Groupe d'EMN comprennent comment l'IMM fonctionnera dans leur juridiction, et en avertissant une Entité constitutive que le dépôt d'une DIG est attendu si le Groupe d'EMN auquel elle appartient relève bien du champ d'application des règles au titre d'un exercice donné.

17. Troisièmement, une bonne connaissance de la population susceptible d'entrer dans le champ d'application des règles permet d'estimer les recettes fiscales qui pourraient être perçues dans le cadre de l'IMM. L'identification des groupes d'EMN et des entités susceptibles d'entrer dans le champ d'application de l'IMM constitue une première étape dans l'estimation, à l'aide de données au niveau des entités, des recettes potentielles qui peuvent être générées par l'IMM. Les étapes suivantes consistent à estimer le montant et la nature des bénéfices faiblement imposés dans une juridiction, à estimer les recettes potentielles générées par l'impôt complémentaire et à analyser dans quelle mesure cette faible imposition résulte du recours aux incitations fiscales. L'estimation des recettes fiscales qui sont susceptibles d'être perçues au titre de l'IMM peut aider les juridictions à évaluer les effets probables sur leurs économies et à envisager des réponses appropriées au niveau national.

18. Toutefois, si chacun de ces facteurs est important pour comprendre la population dans le champ d'application, il est nécessaire dans tous les cas que l'administration fiscale dispose d'une estimation raisonnablement précise de cette population. Il peut ne pas être nécessaire de savoir précisément à l'avance quels contribuables locaux sont ou ne sont pas membres de Groupes d'EMN qui entrent dans le champ d'application des règles, et il peut également y avoir des aspects spécifiques des règles (concernant des catégories particulières d'Entités constitutives au sein de Groupes d'EMN, par exemple) pour lesquels une administration fiscale peut juger plus efficace et efficient d'évaluer la conformité après que les DIG ont été déposées, à la lumière des données supplémentaires que celles-ci fournissent. Une administration fiscale doit ainsi déterminer le degré d'exactitude nécessaire de l'estimation pour atteindre l'objectif visé, et mettre en balance cette nécessité avec la charge supplémentaire que représente pour l'administration fiscale la réalisation d'une estimation très détaillée, et pour les Groupes d'EMN s'ils doivent prendre des mesures supplémentaires pour se conformer à leurs obligations.

19. Selon qu'une administration fiscale détermine qu'elle a besoin d'une compréhension détaillée des Groupes d'EMN spécifiques susceptibles d'être couverts par l'IMM dans sa juridiction, ou uniquement d'une estimation approximative de la taille de la population couverte, différentes sources de données peuvent être exploitées pour y parvenir. En particulier, lorsqu'une administration fiscale a accès aux déclarations pays par pays préparées et déposées conformément à l'Action 13 du BEPS, et/ou à des ensembles de données commerciales fiables tels qu'Orbis, ces déclarations et données, utilisées seules ou conjointement, peuvent constituer une source d'informations précieuse, et le présent module étudie

plusieurs modalités d'utilisation de ces données. Toutefois, la disponibilité des données varie d'une juridiction à l'autre, et lorsqu'aucune de ces sources n'est à la disposition d'une administration fiscale, d'autres sources, comme les données agrégées issues des déclarations pays par pays, les états financiers consolidés et les données fournies au titre des obligations d'enregistrement préalable au dépôt, peuvent néanmoins fournir une estimation utile.

20. L'estimation des recettes fiscales potentielles au titre de l'impôt complémentaire n'est pas abordée ici en détail, mais elle est examinée dans un document à paraître (OCDE-Banque mondiale, à paraître). Ce module n'examine pas non plus les mesures que les administrations fiscales peuvent prendre après la date limite de dépôt de la DIG pour identifier les cas de non-respect des règles GloBE. Ces mesures feront l'objet de travaux ultérieurs relatifs au cadre d'évaluation des risques pour l'IMM.

1.1. Utilisation des déclarations pays par pays pour estimer la population des Groupes d'EMN dans le champ d'application au sein d'une juridiction

21. Jusqu'à présent, les déclarations pays par pays ont été la source de données la plus fréquemment utilisée par les administrations fiscales pour tenter d'estimer le nombre de Groupes d'EMN susceptibles d'être soumis à l'IMM dans leur juridiction, ainsi que pour identifier des groupes d'EMN dans le champ d'application spécifiques. La présente section examine les avantages des déclarations pays par pays en tant que source de données pour cet exercice, ainsi qu'un certain nombre de difficultés qu'elles posent. Elle décrit également deux approches de l'utilisation des déclarations pays par pays qu'une administration fiscale peut adopter, en fonction du niveau de détail et de spécificité requis.

1.1.1. Avantages de l'utilisation des déclarations pays par pays

22. Les déclarations pays par pays présentent un certain nombre d'avantages en tant que source de données permettant d'estimer la population des Groupes d'EMN susceptibles d'entrer dans le champ d'application de l'IMM dans une juridiction.

Similitude des seuils au titre de l'Action 13 du BEPS et du Pilier 2

23. Pour les déclarations pays par pays au titre de l'Action 13 du BEPS comme de l'IMM, le seuil de chiffre d'affaires est de 750 millions EUR. Bien que les différences dans l'application de ces seuils de chiffre d'affaires signifient que la population des Groupes d'EMN dans le champ d'application aux fins de l'IMM peut ne pas être exactement la même que celle des Groupes visés par la déclaration pays par pays (voir la section 1.1.2), dans de nombreux cas, si un Groupe d'EMN relève du champ d'application de la déclaration pays par pays, on peut raisonnablement supposer qu'il relèvera également du champ d'application de l'IMM au cours du même exercice sans entreprendre de travaux supplémentaires. C'est particulièrement le cas lorsqu'un seuil exprimé en EUR s'applique au Groupe d'EMN aux fins de la déclaration pays par pays. Par conséquent, l'utilisation des déclarations pays par pays pour estimer une population couverte peut constituer un exercice relativement simple. Les approches envisageables pour mener à bien cet exercice, ainsi que certaines exceptions pour lesquelles des travaux supplémentaires pourraient être nécessaires afin d'obtenir une estimation plus précise, sont examinées ci-après.

Informations sur l'Entité mère ultime et la période de déclaration du Groupe d'EMN contenues dans les déclarations pays par pays

24. Lorsqu'un Groupe d'EMN donné est considéré comme susceptible d'entrer dans le champ d'application de l'IMM sur la base de ses déclarations pays par pays, celles-ci fourniront également des informations sur l'Entité mère ultime (EMU) du Groupe d'EMN, y compris son lieu de résidence à des fins

fiscales. Cela peut être utile à l'administration fiscale d'une autre juridiction pour déterminer si ses règles relatives à l'IMM sont susceptibles de s'appliquer, et si oui lesquelles. Par exemple, si l'EMU est résidente d'une juridiction qui applique une RDIR qualifiée, ou si le Régime de protection du Système juxtaposé est disponible (ce qui peut être confirmé rapidement et facilement en vérifiant que la juridiction dont l'EMU est résidente figure dans la liste publiée des juridictions qui disposent d'un système éligible), une RDIR ou une RPII dans d'autres juridictions ne s'appliquera pas. En revanche, si l'EMU est résidente d'une juridiction qui n'applique pas une RDIR qualifiée et ne dispose pas d'un système éligible aux fins du Régime de protection du Système juxtaposé, les entités locales ou les Établissements stables du Groupe d'EMN résidents d'une autre juridiction pourraient être soumis à la RDIR ou à la RPII dans cette juridiction, si les conditions d'application de ces règles sont réunies. Tous les Groupes d'EMN, y compris ceux qui sont soumis à une RDIR qualifiée ou qui peuvent prétendre au Régime de protection du Système juxtaposé, restent soumis à l'ICMQLICMQL dans toutes les juridictions appliquant un ICMQLICMQL où ils exercent des activités.

25. Le Régime de protection du Système juxtaposé fournit un mécanisme permettant de tenir compte des cas dans lesquels un Groupe d'EMN a son siège dans une juridiction dotée d'un système fiscal qui prévoit une imposition minimale des revenus de source nationale et étrangère. Le Régime de protection a pour effet de désactiver l'application de la RDIR et de la RPII d'une juridiction lorsque l'EMU d'un groupe d'EMN est située dans une juridiction qui a été inscrite dans le registre central comme remplissant les conditions d'un régime éligible.

26. La déclaration pays par pays d'un Groupe d'EMN indique également la fin de l'année de déclaration de l'entité mère ultime du groupe. Cela peut être utile pour savoir quand une DIG relative à un Groupe d'EMN doit être déposée, car en vertu des règles relatives à l'IMM, la date limite de dépôt est liée à la date de clôture de l'exercice fiscal de l'EMU du Groupe d'EMN, qui peut être différente de celle des entités situées dans la juridiction de l'administration fiscale concernée.

27. Il est toutefois important de noter que, puisque toutes ces informations proviennent des déclarations pays par pays des années précédentes, elles peuvent ne pas être totalement exactes (par exemple, si le Groupe d'EMN a évolué ultérieurement), mais seront néanmoins utiles à l'administration fiscale à des fins de planification.

Informations sur les Entités constitutives locales

28. En plus de fournir des informations sur l'EMU d'un Groupe d'EMN, les déclarations pays par pays d'un Groupe d'EMN susceptible de relever du champ d'application de l'IMM fourniront également des informations sur les Entités constitutives du Groupe d'EMN dans chacune des juridictions où ce dernier exerce des activités. Cela est utile pour déterminer les entités locales ou Établissements stables qui peuvent être soumis à l'IMM dans une juridiction particulière (c'est-à-dire celles et ceux situés dans la juridiction de l'administration fiscale qui procède à l'examen).

Disponibilité des déclarations pays par pays dans de nombreuses juridictions

29. Les déclarations pays par pays ont été largement adoptées par les membres du CI. En avril 2026, plus de 120 membres du CI exigeaient le dépôt de déclarations pays par pays et près de 90 étaient en mesure de recevoir les déclarations pays par pays relatives aux groupes d'EMN ayant leur siège à l'étranger par le biais de l'échange automatique de renseignements. Cela signifie que la quasi-totalité des grands Groupes d'EMN sont soumis à une obligation de dépôt de déclaration pays par pays et que ces déclarations sont accessibles à la majorité des juridictions qui sont actuellement en train de mettre en œuvre l'IMM.

1.1.2. Limites et difficultés liées à l'utilisation des déclarations pays par pays

30. Bien que les déclarations pays par pays présentent un certain nombre d'avantages en tant que source de données permettant d'estimer la population des groupes d'EMN dans le champ d'application par l'IMM, elles sont également soumises à un certain nombre de limites et de difficultés, décrites ci-après. La mesure dans laquelle ces limites et difficultés ont une importance dans un cas particulier dépendra de la juridiction qui s'appuie sur ces données et du profil des Groupes d'EMN potentiellement couverts dans cette juridiction.

Usage approprié des déclarations pays par pays

31. Dans le cadre de l'Action 13 du BEPS, les déclarations pays par pays ne peuvent être utilisées qu'aux fins d'une évaluation générale des risques liés aux prix de transfert, d'une évaluation d'autres risques liés aux pratiques de BEPS et d'une analyse économique et statistique, lorsqu'elle est nécessaire. Cela ne limite pas la capacité d'une administration fiscale à utiliser les déclarations pays par pays pour réaliser une analyse économique visant à estimer la population probable de Groupes d'EMN dans le champ d'application au sein de sa juridiction, ni pour réaliser une évaluation initiale des risques afin de déterminer si un Groupe d'EMN particulier est susceptible de relever du champ d'application au titre d'une période donnée. Toutefois, une administration fiscale ne doit pas utiliser les données issues des déclarations pays par pays comme preuve concluante qu'un Groupe d'EMN ou une Entité constitutive relève du champ d'application de l'IMM, pour exiger le dépôt d'une DIG ou le paiement d'impôts complémentaires, ou pour imposer des pénalités en cas d'absence de dépôt ou de paiement. Les travaux futurs sur un cadre d'évaluation des risques pour l'IMM examineront les mesures qui peuvent être prises par une administration fiscale pour déterminer si un Groupe d'EMN donné aurait dû déposer une DIG lorsqu'il ne l'a pas fait.

Différences entre les seuils libellés dans une monnaie autre que l'euro en raison des variations des taux de change

32. Alors que l'Action 13 et le Pilier 2 établissent un seuil commun de 750 millions EUR, les deux normes diffèrent dans la manière dont les seuils non libellés en EUR sont fixés par les juridictions qui souhaitent appliquer un seuil libellé dans leur monnaie locale ou une autre monnaie pertinente. Plus précisément, en vertu de l'Action 13, un seuil exprimé dans une monnaie autre que l'euro doit être équivalent à 750 millions EUR en janvier 2015. En revanche, en vertu du Pilier 2, un seuil exprimé dans une monnaie autre que l'euro doit être actualisé chaque année en fonction du taux de change en vigueur en décembre de l'année concernée[17].

33. En pratique, cela signifie que le seuil aux fins de la déclaration pays par pays et celui pour l'IMM sont susceptibles de différer lorsque l'EMU d'un Groupe d'EMN est résidente d'une juridiction qui applique des seuils non libellés en EUR, et l'ampleur de cette différence peut varier d'une année à l'autre en fonction des taux de change en vigueur. Ainsi, il peut arriver qu'une monnaie se soit dépréciée par rapport à l'euro, impliquant potentiellement que certains Groupes d'EMN seront tenus de déposer une déclaration pays par pays alors qu'ils ne seront pas assujettis à l'IMM, ou à l'inverse, qu'une monnaie se soit appréciée par

[17] Le paragraphe 19 *des Commentaires sur les règles GloBE* prévoit qu'aux fins de l'application des seuils pour le dépôt de la DIG, les juridictions doivent actualiser chaque année leurs seuils non libellés en euros, sur la base du taux de change moyen pour le mois de décembre déterminé par les taux de change de référence publiés par la Banque centrale européenne (BCE). Lorsque cela n'est pas possible, la juridiction doit actualiser ses seuils exprimés dans une monnaie autre que l'euro en se fondant sur le taux de change moyen pour le mois de décembre publié par la banque centrale de la juridiction.

rapport à l'euro, avec pour conséquence que certains Groupes d'EMN ne seront pas tenus de déposer une déclaration pays par pays alors qu'ils seront possiblement toujours soumis à l'IMM.

34. Une juridiction qui utilise les déclarations pays par pays comme source de données peut estimer l'ampleur du problème en :

- identifiant les juridictions, y compris elle-même, dans lesquelles le plus grand nombre de déclarations pays par pays qu'elle reçoit (ou qu'elle avait l'habitude de recevoir) sont déposées, et
- lorsque ces juridictions appliquent un seuil pour la déclaration pays par pays exprimé dans une monnaie autre que l'euro, en tenant compte de l'évolution de cette monnaie par rapport à l'euro depuis janvier 2015.

35. Lorsqu'une juridiction a accès aux déclarations pays par pays, cette différence entre le seuil exprimé dans une monnaie autre que l'euro applicable à ces déclarations et celui qui s'applique à l'IMM constitue probablement la plus grande limite à l'utilisation des données issues des déclarations pays par pays aux fins de l'estimation de la population.

L'impact des Entités exclues

36. L'article 1.5 des Règles GloBE recense un certain nombre d'Entités exclues qui ne seront pas soumises à l'IMM. Toutefois, le fait qu'une Entité constitutive soit une Entité exclue n'empêche pas que d'autres membres de son Groupe d'EMN soient soumis à l'IMM, sauf s'ils répondent également à la définition d'une Entité exclue. En revanche, l'Action 13 du BEPS ne prévoit pas un traitement particulier d'Entités exclues et ne contient pas de dispositions équivalentes aux fins de la déclaration pays par pays. Cela signifie qu'une Entité constitutive qui est une Entité exclue aux fins de l'IMM restera incluse dans une déclaration pays par pays, même si cette Entité exclue n'est pas soumise à l'impôt en vertu des règles GloBE.

37. La présence d'une Entité exclue dans un Groupe d'EMN ne devrait pas avoir d'incidence sur l'utilité des déclarations pays par pays pour estimer la population des Groupes d'EMN dans le champ d'application dans une juridiction, sauf si la seule Entité constitutive dans une juridiction donnée est une Entité exclue. Toutefois, le fait qu'une déclaration pays par pays ne contienne aucune indication que l'EMU ou une Entité constitutive est une Entité exclue peut conduire une administration fiscale à conclure qu'un contribuable situé dans sa juridiction peut être soumis à l'IMM lorsque ce n'est pas le cas. Pour y remédier, des informations supplémentaires peuvent être nécessaires pour identifier d'éventuelles Entités exclues. Dans la pratique, le nombre probable d'Entités exclues dans la plupart des juridictions signifie que, même si une administration fiscale ne parvient pas à identifier à l'avance toutes ces entités, il est peu probable que cela ait un impact significatif sur le nombre d'Entités constitutives qui devraient être soumises à l'IMM dans une juridiction. Par conséquent, il est conseillé à une administration fiscale d'attendre jusqu'à la date limite de dépôt et l'échange des déclarations avant de procéder à une évaluation des risques afin de détecter d'éventuels manquements, si nécessaire.

Entités mères partiellement détenues, Entités constitutives à détention minoritaire et Coentreprises

38. Le Pilier 2 comprend également des règles spécifiques applicables à d'autres types particuliers d'entités qui ne sont pas des filiales détenues à cent pour cent, à savoir :

- les Entités mères partiellement détenues ;
- les Entités constitutives à détention minoritaire ; et
- les Coentreprises.

39. Les Entités mères partiellement détenues et les Entités constitutives à détention minoritaire sont contrôlées par l'EMU du Groupe d'EMN et seront donc incluses dans une déclaration pays par pays préparée conformément à l'Action 13. Toutefois, étant donné que la déclaration pays par pays ne donne pas d'informations sur la structure du groupe d'EMN ni sur les cas où des tiers détiennent des titres de participation dans une Entité constitutive, il n'est pas possible d'identifier une Entité mère partiellement détenue ou une Entité constitutive à détention minoritaire sur la seule base du contenu d'une déclaration pays par pays.

40. Ce fait ne réduit pas l'utilité des déclarations pays par pays pour estimer la population des Groupes d'EMN dans le champ d'application par l'IMM dans une juridiction, mais signifie que des informations supplémentaires sont nécessaires pour déterminer si les règles spéciales relatives aux Entités mères partiellement détenues et aux Entités constitutives à détention minoritaire s'appliquent. Toutefois, pour estimer la population couverte, il n'est pas nécessaire de déterminer si ces règles spéciales s'appliquent. Par conséquent, il est conseillé à une administration fiscale d'attendre la réception de la DIG pour procéder à une évaluation des risques concernant la bonne application de ces règles, si nécessaire.

41. Les Coentreprises sont des entités détenues conjointement qui ne sont pas contrôlées par l'Entité mère ultime d'un Groupe d'EMN et, par conséquent, n'entrent pas dans le périmètre des états financiers consolidés du groupe d'EMN ni ne sont incluses dans la déclaration pays par pays de celui-ci. Par conséquent, les déclarations pays par pays n'aideront pas une administration fiscale à identifier les Coentreprises qui entrent dans le champ d'application de l'IMM. D'autres sources de données pouvant être utilisées à cette fin sont examinées ci-après dans la section 1.3.

Impact des déclarations pays par pays redondantes

42. Lorsque la déclaration pays par pays a été introduite pour la première fois pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2016, un certain nombre de juridictions ont adopté des dispositions permettant aux Entités constitutives qui n'étaient pas l'Entité mère ultime de leur Groupe d'EMN (« entités mères de substitution ») de déposer une déclaration pays par pays à titre volontaire. Ces déclarations pays par pays ont été échangées avec des administrations fiscales d'autres juridictions dans lesquelles le Groupe d'EMN avait des Entités constitutives. Lorsque l'Entité mère ultime d'un groupe d'EMN résidait dans une juridiction qui n'avait pas mis en place d'obligation de dépôt des déclarations pays par pays ou qui n'avait pas conclu d'accords d'échange de déclarations pays par pays, ce dépôt par une Entité mère de substitution a permis au Groupe d'EMN d'éviter d'être tenu de déposer une déclaration pays par pays en vertu des règles de « dépôt local » potentiellement dans plusieurs juridictions.

43. À mesure que les juridictions mettaient en place des obligations déclaratives et des accords d'échange, le dépôt d'une déclaration par une Entité mère de substitution devenait beaucoup moins nécessaire, mais certains Groupes d'EMN ont continué de déposer des déclarations pays par pays dans deux juridictions ou plus, chacune de ces déclarations étant échangée avec les administrations fiscales d'autres juridictions. Cela signifie qu'il existe des cas où une administration fiscale reçoit plusieurs versions de la déclaration pays par pays d'un Groupe d'EMN, provenant de différentes juridictions dans lesquelles un dépôt a eu lieu. Il est également arrivé qu'un Groupe d'EMN dépose une déclaration pays par pays mise à jour au titre d'un exercice fiscal (par exemple en corrigeant les erreurs contenues dans sa déclaration initiale), mais que celle-ci ne soit pas identifiée comme une mise à jour de la déclaration existante au moment de son dépôt et/ou de son échange. Là encore, une administration fiscale pourrait recevoir deux versions de la déclaration pays par pays d'un groupe d'EMN, mais cette fois-ci elles donneraient des informations différentes. Dans chacun des cas, le fait que plusieurs déclarations pays par pays soient reçues pour un même Groupe d'EMN pourrait fausser à la hausse les résultats du processus d'identification des Groupes d'EMN dans le champ d'application par l'IMM. Une administration fiscale peut remédier à ce problème en faisant correspondre les déclarations pays par pays aux Entités constitutives

locales et en veillant à ce que les déclarations pays par pays ne soient pas prises en compte qu'une fois dans l'estimation.

Le seuil de minimis :

44. Le Pilier 2 prévoit un seuil *de minimis* en vertu duquel les Entités constitutives d'un Groupe d'EMN situées dans une juridiction ne sont pas soumises à l'IMM lorsque le Groupe d'EMN réalise à la fois :

- un Chiffre d'affaires GloBE moyen dans la juridiction inférieur à 10 millions EUR, et
- un Résultat GloBE moyen pour la juridiction qui est soit une perte, soit un bénéfice inférieur à 1 million EUR,

calculé sur la base d'une moyenne sur trois ans.

45. L'Action 13 du BEPS ne prévoit pas de seuil *de minimis* et dispose spécifiquement que les Entités constitutives ne peuvent pas être exclues d'une déclaration pays par pays pour des raisons de taille ou d'importance. Par conséquent, toutes les juridictions dans lesquelles un Groupe d'EMN a des Entités constitutives seront incluses dans sa déclaration pays par pays, quel que soit le niveau de chiffre d'affaires ou de bénéfices. Cela étant, une déclaration pays par pays contient des informations sur le chiffre d'affaires et le bénéfice (la perte) avant impôt du Groupe d'EMN dans une juridiction donnée. Par conséquent, si une déclaration pays par pays n'est pas suffisante pour déterminer si un Groupe d'EMN se situe en deçà du seuil *de minimis* dans une juridiction donnée au titre d'un exercice, elle peut contenir suffisamment d'informations pour indiquer s'il pourrait l'être ou s'il est peu probable qu'il le soit.

Numéros d'identification fiscale

46. Dans le cadre de l'Action 13 du BEPS, une déclaration pays par pays doit comporter le numéro d'identification fiscale (NIF) de chaque Entité constitutive à laquelle un NIF a été attribué dans sa juridiction de résidence ou, dans le cas d'un établissement stable, dans la juridiction où il est situé. C'est important pour permettre à une administration fiscale de faire correspondre de manière fiable une déclaration pays par pays aux Entités constitutives spécifiques qui exercent des activités dans sa juridiction. Toutefois, dans la pratique, les administrations fiscales se plaignent que les Groupes d'EMN n'indiquent pas le NIF de certaines Entités constitutives sinon de la totalité d'entre elles, ou que celui-ci est incorrect.

47. L'absence ou l'inexactitude des NIF ne devrait pas empêcher une administration fiscale d'utiliser les déclarations pays par pays pour identifier la population des Groupes d'EMN dans le champ d'application par l'IMM dans sa juridiction, mais elles peuvent compliquer l'utilisation de ces déclarations pour identifier des Entités constitutives spécifiques susceptibles d'être soumises à l'IMM. L'ampleur de cette difficulté semble varier d'une juridiction à l'autre, certaines administrations fiscales étant en mesure d'effectuer relativement facilement le rapprochement entre les déclarations pays par pays et les contribuables de la juridiction, tandis que d'autres ont plus de mal à le faire.

Accès aux déclarations pays par pays

48. Comme indiqué plus haut, la majorité des membres du Cadre inclusif ont accès aux déclarations pays par pays des groupes d'EMN ayant leur siège à l'étranger et reçoivent ces déclarations dans le cadre de l'échange automatique de renseignements. Toutefois, une minorité non négligeable de membres du CI, dont de nombreuses juridictions à faible revenu et à revenu intermédiaire, n'ont pas accès à ces données à l'heure actuelle.

49. La mise à disposition des déclarations pays par pays pour tous les membres du Cadre inclusif qui considèrent l'accès comme prioritaire a été identifiée comme un enjeu majeur lors de la réunion plénière du Cadre inclusif qui s'est tenue au Cap en avril 2025, et des travaux sont en cours pour aider les membres à obtenir l'accès aux déclarations pays par pays conformément au calendrier fixé par chacun d'entre eux.

Les autres sources de données qui pourraient être utilisées pour estimer la population des Groupes d'EMN dans le champ d'application de l'IMM dans une juridiction, lorsqu'une juridiction n'a actuellement pas accès aux déclarations pays par pays, sont examinées à la section 1.2 et à la section 1.3 de la présente Boîte à outils.

1.1.3. Estimation approximative du nombre de Groupes d'EMN dans le champ d'application au sein d'une juridiction

50. Lorsqu'une administration fiscale a décidé d'utiliser les déclarations pays par pays pour estimer la population des groupes d'EMN dans le champ d'application par l'IMM, elle peut le faire de plusieurs manières.

51. Le plus simple consiste à supposer que la population des Groupes d'EMN qui ont déposé une déclaration pays par pays au titre d'un exercice fiscal récent correspond globalement à celle qui entre dans le champ d'application de l'IMM. Lorsque l'on choisit l'exercice fiscal récent à prendre en compte, il est important de veiller à ce que celui-ci ne soit pas si récent que le dépôt et l'échange des déclarations pays par pays pour l'année considérée n'ont pas encore effectués (en prévoyant un certain délai pour tenir compte des dépôts et échanges tardifs), mais qu'il ne soit pas non plus trop reculé dans le temps, au risque que la population dans le champ d'application ait beaucoup évolué entre temps. Lorsque l'on s'appuie sur les données d'un exercice fiscal récent, il convient de garder à l'esprit que les Groupes d'EMN, dont le siège peut se situer dans de nombreuses juridictions différentes, peuvent avoir des exercices fiscaux qui commencent à n'importe quelle date de l'année civile et que ceux-ci ont généralement une durée de 12 mois. En outre, bien que la juridiction de l'administration fiscale qui réalise une estimation puisse avoir un délai de dépôt plus court, dans de nombreuses juridictions, la déclaration pays par pays ne doit avoir été déposée que 12 mois après la fin de l'exercice fiscal (délai de dépôt le plus long autorisé par l'Action 13) et les déclarations pays par pays sont échangées 15 mois après la fin de l'exercice fiscal (délai le plus long prévu par l'Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays). Sur la base de ces hypothèses, si une administration fiscale entreprend d'estimer la population des Groupes d'EMN dans le champ d'application au début de 2026, alors :

- le dépôt des déclarations pays par pays pour les exercices débutant en 2025 n'aura pas encore commencé,
- le dépôt et l'échange des déclarations pays par pays pour les exercices fiscaux débutant en 2024 auront commencé, mais ne seront pas encore achevés,
- le dépôt et l'échange des déclarations pays par pays pour les exercices débutant en 2023 devraient être achevés, mais un certain nombre de dépôts et/ou d'échanges pourraient encore être manquants, et
- le dépôt et l'échange des déclarations pays par pays pour les exercices débutant en 2022 et les exercices antérieurs devraient être achevés.

52. Dans cet exemple, une administration fiscale pourrait choisir de fonder son estimation sur les déclarations pays par pays pour les exercices débutant en 2023, mais les retours d'information des administrations fiscales donnent à penser que l'utilisation des déclarations pays par pays pour les exercices débutant en 2022 peut donner une image plus complète. En définitive, c'est à l'administration fiscale qu'il revient de décider s'il convient de s'appuyer sur des données d'une année antérieure, qui peuvent être plus complètes, ou sur des données d'une année plus récente, qui peuvent être plus à jour.

53. Un Groupe d'EMN relève du champ d'application de l'IMM s'il a réalisé un chiffre d'affaires consolidé supérieur au seuil au cours de deux des quatre derniers exercices fiscaux précédant celui qui fait l'objet de la déclaration. Par conséquent, il est peu probable que l'estimation d'une population couverte sur la base des données issues des déclarations pays par pays au titre d'une seule année soit parfaitement exacte. Néanmoins, si une administration fiscale n'a besoin que d'une estimation approximative de la

population susceptible d'être couverte pour ses besoins actuels (par exemple, si la première année fiscale au cours de laquelle l'IMM s'appliquera dans la juridiction est encore à venir et que la population couverte peut en tout état de cause changer avant que les règles ne commencent à s'appliquer), cette approche simple peut suffire.

1.1.4. Estimation plus précise de la population des Groupes d'EMN dans le champ d'application dans une juridiction au titre d'une année donnée

54. Une différence importante dans la manière dont les seuils de chiffre d'affaires prévus par l'Action 13 du BEPS et par le Pilier 2 s'appliquent est qu'un Groupe d'EMN relève du champ d'application de la déclaration pays par pays s'il a réalisé un chiffre d'affaires consolidé qui atteint le seuil au cours de l'exercice fiscal immédiatement précédent, tandis qu'un Groupe d'EMN relève du champ d'application de l'IMM s'il atteint le seuil au cours de deux des quatre exercices fiscaux précédents. Cela permet de lisser l'effet de la volatilité du chiffre d'affaires lorsqu'il s'agit de déterminer si un Groupe d'EMN relève du champ d'application de l'IMM. Malgré cette différence, si une administration fiscale a besoin d'une estimation plus précise de la population de Groupes d'EMN dans le champ d'application de l'IMM pour une année donnée que celle décrite dans la section précédente, il se peut que les déclarations pays par pays continuent d'être exploitables à cette fin.

55. Par exemple, si une administration fiscale entreprend au début de 2026 d'estimer la population couverte par l'IMM au titre des exercices fiscaux débutant en 2024, elle pourrait prendre les mesures suivantes.

- L'administration fiscale devrait identifier la population des groupes d'EMN qui déposent une déclaration pays par pays au titre des exercices débutant en 2021, 2022 et 2023. Cela devrait fournir un bon indicateur des Groupes d'EMN dont le chiffre d'affaires consolidé a été supérieur au seuil au cours de leurs exercices fiscaux débutant en 2020, 2021 et 2022 (parce que la déclaration pays par pays se fonde sur le chiffre d'affaires consolidé du groupe au cours de l'exercice fiscal qui précède immédiatement).
- Si un Groupe d'EMN a déposé une déclaration pays par pays pour deux de ces exercices (2021 et 2022, 2021 et 2023, ou 2022 et 2023), il est probable qu'il relèvera du champ d'application de l'IMM au titre de l'exercice débutant en 2024.
- Si un Groupe d'EMN n'a déposé une déclaration pays par pays que pour l'un de ces exercices (2021, 2022 ou 2023 uniquement), l'administration fiscale peut utiliser une autre source de données, comme les états financiers consolidés publiés par le Groupe d'EMN, pour déterminer si le chiffre d'affaires consolidé du groupe a dépassé le seuil au cours de son exercice fiscal débutant en 2023. En effet, les états financiers consolidés d'un Groupe d'EMN au titre de 2023 seront généralement disponibles (par exemple sur le site web du groupe) avant le dépôt et l'échange de sa déclaration pays par pays au titre de l'exercice fiscal débutant en 2024. Si un Groupe d'EMN a déposé une déclaration pays par pays au titre de 2021, 2022 ou 2023 et que, selon ses états financiers consolidés publiés, son chiffre d'affaires consolidé dépassait le seuil en 2023, il est probable qu'il relève du champ d'application de l'IMM au titre de l'exercice fiscal débutant en 2024.
- Pour que les données soient le plus complètes possible, lorsqu'un Groupe d'EMN a déposé une déclaration pays par pays au titre de 2021 ou 2022, mais pas de 2023, l'administration fiscale peut toujours envisager de consulter les états financiers consolidés du Groupe d'EMN relatifs à l'exercice débutant en 2022 pour déterminer si son chiffre d'affaires consolidé était supérieur au seuil. En effet, bien que la date limite de dépôt et d'échange des déclarations pays par pays pour les exercices débutant en 2023 soit dépassée, il est possible qu'il y ait eu un retard impliquant que la déclaration pays par pays n'ait pas encore été reçue par l'administration fiscale, en particulier si l'exercice fiscal du Groupe d'EMN commence tardivement dans l'année civile.

1.2. Bases de données commerciales

56. Les administrations fiscales peuvent recourir à des sources de données commerciales pour estimer la population de groupes d'EMN qui relèvent de l'IMM. Ces estimations peuvent compléter les analyses fondées sur les données issues des déclarations pays par pays ou servir de base à une démarche autonome lorsque les données issues des déclarations pays par pays ne sont pas disponibles. Les bases de données commerciales, dont Orbis (Encadré 1), Compustat, Factset et des sources similaires, fournissent généralement des informations sur les structures de propriété et les comptes financiers qui peuvent servir à estimer la population couverte. Elles contiennent souvent d'autres informations potentiellement utiles. Les données relatives à l'appartenance sectorielle des groupes peuvent aussi faciliter l'exclusion de certains groupes non couverts, tels que les organisations internationales. Dans certains cas, ces bases de données comprennent également des NIF, qui facilitent la mise en correspondance des déclarations au titre de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IS) ou des états financiers.

57. Néanmoins, les bases de données commerciales présentent certaines limites qui doivent être prises en compte au moment de l'estimation des populations dans le champ d'application. Premièrement, la précision de l'évaluation peut être restreinte par des informations manquantes ou obsolètes sur la situation financière et sur les liens de détention entre les entreprises dans les bases de données commerciales. Deuxièmement, il peut exister des différences dans les concepts de propriété entre les Règles GloBE et la base de données commerciales utilisée. En l'occurrence, la définition d'une EMU contenue dans les Règles GloBE fait référence au contrôle, tandis que celle des bases de données commerciales peut renvoyer uniquement à la propriété. Troisièmement, même si les bases de données commerciales peuvent contenir des informations sur la forme juridique des entreprises, qui peuvent servir à identifier des ES ou des entités exclues, la couverture de ces variables est souvent imparfaite.

Encadré 1. Illustration d'une base de données commerciales possible

La base de données Orbis est un exemple de base de données commerciales utilisée par l'OCDE et par la Banque mondiale dans leurs relations bilatérales avec les pays concernant l'IMM. Il s'agit d'une base de données commercialisée par Moody's Analytics – Bureau Van Dijk, qui contient des informations sur plus de 620 millions d'entreprises dans le monde, réunies à partir de 170 sources de données différentes environ.

Orbis peut servir à déterminer la structure d'un groupe et à évaluer le chiffre d'affaires des entreprises dans le champ d'application. La base de données Orbis contient des informations complètes sur les liens de détention entre les propriétaires ultimes au niveau mondial et leurs filiales, ainsi que des informations issues des états financiers, à la fois au niveau consolidé et non consolidé. Les informations relatives à la propriété d'une entité peuvent servir à identifier les EMU *probables*, en utilisant le concept du propriétaire ultime au niveau mondial, ainsi que leurs filiales.

La couverture d'Orbis est imparfaite, notamment au niveau des filiales (comptes non consolidés), mais aussi en ce qui concerne les liens de détention. Les informations financières sont particulièrement détaillées au niveau consolidé, mais les données non consolidées sont moins fiables. La couverture dépend aussi des juridictions, les filiales européennes étant en moyenne un peu mieux couvertes que les filiales situées dans d'autres régions. Néanmoins, la comparaison du nombre de groupes d'EMN dans le champ d'application avec le nombre de groupes qui déposent des déclarations pays par pays pour un certain nombre de juridictions englobant plusieurs régions laisse penser que la couverture des liens de détention est relativement bonne au niveau mondial. Aussi, Orbis peut être complétée par des informations provenant d'autres sources, telles que des données administratives, afin d'accroître la fiabilité.

Le concept d'EMU issu des Règles GloBE se rapproche de celui du propriétaire ultime au niveau mondial dans Orbis. Toutefois, ces deux concepts peuvent différer dans la mesure où le propriétaire ultime au niveau mondial fait uniquement référence à une fraction de la propriété, plutôt qu'au contrôle comme dans la définition d'une EMU. Selon les Règles GloBE, une EMU désigne une entité qui (i) détient directement ou indirectement un Titre conférant le contrôle dans une autre Entité ; et (ii) n'est pas détenue, par le biais d'un Titre conférant le contrôle, directement ou indirectement par une autre Entité[1]. De même, les entités constitutives se rapprochent des filiales. Toutefois, des types spécifiques d'entités telles que les ES ou les fonds d'investissement ne sont pas toujours faciles à identifier au moyen des données Orbis. Les informations relatives à la forme juridique des entités peuvent servir à cette fin, par exemple un ES peut-être généralement classé comme étant une succursale d'une entreprise étrangère, mais avec d'importantes différences en termes de couverture d'une juridiction à l'autre.

L'accès aux données Orbis est possible de trois manières : via la plateforme Orbis en ligne, via les fichiers Orbis historiques (ou solutions connexes) et via les services de recherche de données Wharton (WRDS) de la Wharton School, Université de Pennsylvanie (KalemlÍ-Özcan et al., 2024[1]). Chaque mode d'accès présente des différences en termes de coûts, de couverture et de choix opérationnels. Bien que l'accès historique à Orbis soit celui qui permette de consulter les données les plus complètes, les administrations fiscales consultent plus fréquemment la base de données en ligne, via le site web. L'accès en ligne permet de consulter et de télécharger des données financières historiques, ainsi que les derniers liens de détention disponibles. Fréquemment mises à jour, les données en ligne donnent la vision la plus actuelle de la structure d'un groupe. Toutefois, cette approche de l'accès aux données peut limiter la reproductibilité des analyses. Les fichiers historiques (« fichiers plats ») fournissent des informations telles qu'elles ont été relevées à la fin de chaque année d'observation. Toutefois, l'actualité des fichiers est limitée, et les données datent généralement d'un ou deux ans. Les données obtenues via WRDS couvrent uniquement les entreprises européennes (ce sous-ensemble de données Orbis est souvent qualifié de sous-ensemble Amadeus) et présentent généralement des caractéristiques similaires aux données téléchargées via l'interface en ligne.

Tableau 1. Les données relatives à la propriété issues de la base Orbis sont relativement complètes

Le tableau ci-dessous illustre les données que l'on peut trouver sur Orbis pour un échantillon de pays.

	Total # Firms	HQ in country		Subsidiaries					CbCR	
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
Country	Firms	Firms	Scope	Firms	Rev >500 M	Rev >750 M	Scope	>750 M - Groups	Firms	Groups
Albania	293147	79	0	5036	221	177	169	121	56	50
Colombia	4176803	436	13	10665	3403	3226	3171	1008	1926	887
Costa Rica	415281	135	1	1474	794	774	763	388	703	386
Dominican Republic	155716	65	2	1208	503	457	448	252	410	277
Ecuador	169088	40	2	11237	847	848	824	444	469	298
Eswatini	54707	20	0	395	162	147	143	84	106	54
Ethiopia	1448155	5	1	425	133	120	106	80	53	45
Greece	1047354	1075	20	8716	2644	2453	2392	680	1764	578
Guatemala	354048	32	0	1010	588	524	520	262	438	284
Honduras	1954	15	0	1138	304	300	295	158	216	175
Jamaica	288663	48	0	8707	187	152	151	102	117	89
Mexico	2906576	663	55	22153	11130	9937	9558	1997	11209	2093
Rwanda	51265	8	0	298	100	86	83	66	11	10
Senegal	14088	21	1	863	300	247	232	155	198	118
South Africa	3264746	1187	82	25629	10500	9238	8895	1223	6998	1111
Uganda	554171	27	0	608	247	229	225	142	163	86

Note : La colonne 1 indique le nombre total d'entités enregistrées dans la base Orbis pour chaque pays. La colonne 2 indique le nombre total d'entités identifiées en tant que siège social (propriétaire ultime au niveau mondial) d'un groupe multinational dans chaque pays. La colonne 3 indique le nombre de ces groupes qui sont probablement couverts par l'IMM. La colonne 4 indique le nombre de filiales de

groupes multinationaux (nationaux ou étrangers) dans chaque pays. Les colonnes 5 et 6 indiquent le nombre de filiales qui font partie de Groupes d'EMN dont le chiffre d'affaires dépasse respectivement 500 millions EUR ou 750 millions EUR. La colonne 7 indique le nombre de filiales appartenant à un groupe d'EMN qui est probablement couvert par l'IMM. La colonne 8 indique le nombre total de groupes multinationaux qui sont probablement couverts par l'IMM dans chaque pays. Les colonnes 9 et 10 indiquent le nombre de filiales et de groupes issus des déclarations pays par pays, à titre de référence.
Source : Bachas et al. (2025[2]). Un Titre conférant le contrôle est un Titre de participation dans une Entité, en vertu duquel le détenteur : (a) est tenu de consolider ligne par ligne les actifs… de l'Entité conformément à une Norme comptable et financière admissible ; ou (b) aurait été tenu de consolider ligne par ligne (...) si le détenteur avait établi des États financiers consolidés.

58. En principe, plusieurs approches peuvent être suivies pour estimer la population de groupes d'EMN dans le champ d'application au moyen de bases de données commerciales. Une approche[18] fait intervenir trois étapes différentes :

i. Identifier les Groupes d'EMN susceptibles d'être couverts par l'IMM au niveau mondial,
ii. Identifier les filiales des Groupes d'EMN susceptibles d'exercer leurs activités dans une juridiction donnée, et
iii. Fusionner ces bases de données en vue d'établir la liste finale des filiales couvertes dans cette juridiction.

Les sous-sections suivantes décrivent chacune de ces étapes.

Encadré 2. Exemple de l'analyse d'impact économique de la Thaïlande

Dans le cadre de son processus de prise de décision, la Thaïlande a demandé la publication d'une analyse d'impact de l'IMM sur le plan local. Pour éclairer le processus législatif, l'administration fiscale thaïlandaise a estimé la taille de la population de groupes d'EMN dans le champ d'application et a mené une analyse d'impact.

L'administration fiscale a dans un premier temps reçu les données issues des déclarations pays par pays en 2023, couvrant l'exercice 2021 et impliquant des échanges avec 40 juridictions seulement. Aussi, l'estimation des groupes d'EMN dans le champ d'application était principalement fondée sur Orbis. Des informations financières provenaient également d'Orbis. Étant donné que toutes les EMN thaïlandaises ne sont pas tenues d'établir des états financiers consolidés, et que les données financières non consolidées ne sont pas aussi bien couvertes dans les sous-ensembles de données Orbis se rapportant aux pays en développement, l'administration fiscale a constaté que certaines entités couvertes risquent de ne pas être appréhendées avec ce processus.

Un deuxième volet de l'analyse menée par l'administration fiscale concernait les incitations fiscales. Après avoir estimé les gains de recettes susceptibles de résulter de la mise en œuvre de l'IMM, l'administration fiscale a analysé les principales incitations fiscales offertes en Thaïlande afin de mieux comprendre les causes des bénéfices insuffisamment imposés et constatés. À cette fin, elle a fusionné les données Orbis avec celles des déclarations de l'IS des entités affichant des taux d'imposition effectifs faibles. L'existence de NIF dans la base Orbis pour la Thaïlande a facilité la mise en correspondance avec les données des déclarations au titre de l'IS. Cette démarche a permis à l'administration fiscale de comprendre dans quelle mesure des taux d'imposition effectifs faibles étaient attribuables à des contribuables bénéficiant d'incitations fiscales, telles que des exonérations fiscales.

[18] Il s'agit de l'approche suivie par l'OCDE et par la Banque mondiale en collaboration avec plusieurs juridictions pour estimer la population dans le champ d'application dans le cadre d'une analyse de l'impact économique de l'IMM au moyen de la base de données Orbis.

L'analyse d'impact a conclu que l'application de l'IMM générerait d'importants gains de recettes pour la Thaïlande. À l'issue de cette analyse et d'un processus de consultation, la Thaïlande a adopté la législation relative aux Règles GloBE en janvier 2025.

La Banque asiatique de développement a fourni une expertise externe afin de contribuer à certains aspects de l'analyse de données. L'OCDE a également prodigué des conseils et un soutien à l'analyse d'impact dans le cadre de programmes pilotes relatif à la mise en œuvre de l'IMM.

1.2.1. Établissement d'une liste d'entités couvertes au niveau mondial

59. La première étape de l'utilisation d'une base de données commerciales consiste à recenser l'ensemble des entités dont le chiffre d'affaires est supérieur au seuil de l'IMM. À cette fin, il convient d'élaborer un ensemble de données commerciales englobant toutes les entités (EMU et filiales) qui déclarent un chiffre d'affaires supérieur à 750 millions EUR pendant au moins un des exercices examinés. Concrètement, les juridictions peuvent dans un premier temps sélectionner les entités qui établissent des états financiers consolidés, puis appliquer le seuil de chiffre d'affaires consolidé. Cela permet de cibler la population et de donner la priorité aux entités qui sont soit des EMU, soit des entités placées à un niveau relativement élevé dans la chaîne de détention. De cette manière, si des informations financières sont manquantes pour une entité mère ultime mais que l'une de ses filiales dépasse le seuil de chiffre d'affaires, le groupe dans son ensemble sera également inclus dans la population couverte.

60. D'autres mesures peuvent être prises pour restreindre la liste une fois qu'un ensemble de données constitué de tous les groupes dont le chiffre d'affaires dépasse 750 millions EUR a été constitué. En particulier, la règle de détermination du champ d'application des Règles GloBE disposant que le chiffre d'affaires du Groupe doit dépasser le seuil pendant au moins deux des quatre exercices précédents peut être appliquée[19]. À cette étape, un certain nombre de procédures habituelles de nettoyage de données et de contrôles peuvent également être appliqués, notamment la suppression des doublons, l'harmonisation des formats de données ou l'identification et le traitement des valeurs aberrantes.

1.2.2. Établissement d'une liste de filiales exerçant des activités dans une juridiction

61. Dans un premier temps, toutes les entités exerçant des activités dans la juridiction examinée peuvent être identifiées. Concrètement, cela peut passer par l'utilisation de la variable relative à la localisation dans la base de données pour sélectionner la juridiction concernée. Pour limiter le périmètre de la recherche, celle-ci devrait ensuite être restreinte aux entités qui sont des filiales de Groupe d'EMN. À cette étape, les filiales de Groupe d'EMN dans le champ d'application et non couverts devraient être retenues. L'ensemble de données qui en résulte devrait inclure des informations relatives à la propriété, à savoir le nom et le numéro d'identification de chaque filiale et son EMU. L'ensemble de données peut également contenir des ES, mais la couverture de ces entités est généralement limitée, même dans les juridictions qui sont par ailleurs bien représentées dans les bases de données commerciales, et des données supplémentaires peuvent donc être nécessaires.

1.2.3. Établissement d'une liste de filiales couvertes dans une juridiction

62. Pour obtenir la liste des filiales couvertes exerçant leurs activités dans une juridiction donnée, les ensembles de données produits dans les deux sous-sections précédentes doivent être fusionnés. Cela peut passer par l'utilisation d'un logiciel statistique. Concrètement, cela implique de croiser la liste des Groupe d'EMN dans le champ d'application au niveau mondial avec la liste des entités exerçant des

[19] Cela peut passer par l'utilisation d'un logiciel statistique.

activités dans la juridiction, et de conserver uniquement les enregistrements qui correspondent sur la base des informations relatives à la propriété. En cas d'utilisation des données Orbis, par exemple, cette mise en correspondance peut être effectuée en utilisant le numéro d'identification (BvD) du propriétaire ultime au niveau mondial.

63. Le jeu de données qui en résulte devrait inclure les filiales nationales d'EMN qui atteignent le seuil de chiffre d'affaires. Cette liste peut être associée à d'autres sources de données dont l'administration fiscale dispose, telles que les déclarations au titre de l'IS, les états financiers ou les données issues des déclarations pays par pays. S'ils sont disponibles, les NIF contenus dans les bases de données commerciales peuvent faciliter la mise en correspondance avec les dossiers administratifs. À défaut, elle peut être effectuée en utilisant les noms des sociétés, sous réserve de contrôles appropriés.

64. L'*exclusion de minimis* peut également être intégrée dans l'analyse. En vertu de cette règle, les filiales d'un Groupe d'EMN dans une juridiction sont exclues du calcul de l'impôt complémentaire lorsque le Groupe exerce des activités limitées dans cette juridiction, à savoir une juridiction dans laquelle l'EMN réalise (i) un chiffre d'affaires GloBE moyen inférieur à 10 millions EUR, et (ii) un Résultat GloBE moyen qui est soit une perte, soit un bénéfice inférieur à 1 million EUR, calculé sur la base d'une moyenne sur trois ans. Ces exclusions sont applicables au niveau de la juridiction, à savoir au chiffre d'affaires GloBE et au Résultat GloBE total du Groupe d'EMN dans la juridiction. Si les deux conditions sont réunies, la filiale doit être exclue de la base de données. Néanmoins, comme cette opération nécessiterait des informations non consolidées, qui sont généralement moins bien documentées, cette étape impliquerait probablement de croiser la liste des filiales avec les états financiers ou les déclarations au titre de l'IS, si ceux-ci sont disponibles.

1.3. Autres sources de données utilisées pour estimer la population couverte

65. Si une administration fiscale n'a accès ni aux déclarations pays par pays ni à des données commerciales fiables, elle peut consulter les sources de données présentées ci-après pour estimer la population des Groupes d'EMN qui entrent dans le champ d'application de l'IMM.

- Données agrégées issues des déclarations pays par pays publié par l'OCDE.
- Données ou renseignements détenus par l'administration fiscale.
- États financiers consolidés.
- Informations collectées lors de l'enregistrement préalable au dépôt des déclarations.

66. Ces sources de données peuvent également servir à compléter les résultats d'analyses fondées sur les déclarations pays par pays ou des données commerciales. Toutefois, lorsqu'on exploite plusieurs sources, il est important d'être conscient du risque de redondance des résultats, pouvant conduire à une surestimation de la population couverte. Il est donc essentiel d'adopter des mesures permettant de repérer et de traiter ces chevauchements ou, à tout le moins, d'en évaluer les effets potentiels. Les juridictions confrontées à de telles difficultés peuvent envisager de solliciter l'appui de l'OCDE ou d'autres organisations partenaires fournissant une assistance technique en matière d'impôt minimum (voir encadré 4).

1.3.1. Données agrégées issues des déclarations pays par pays publié par l'OCDE

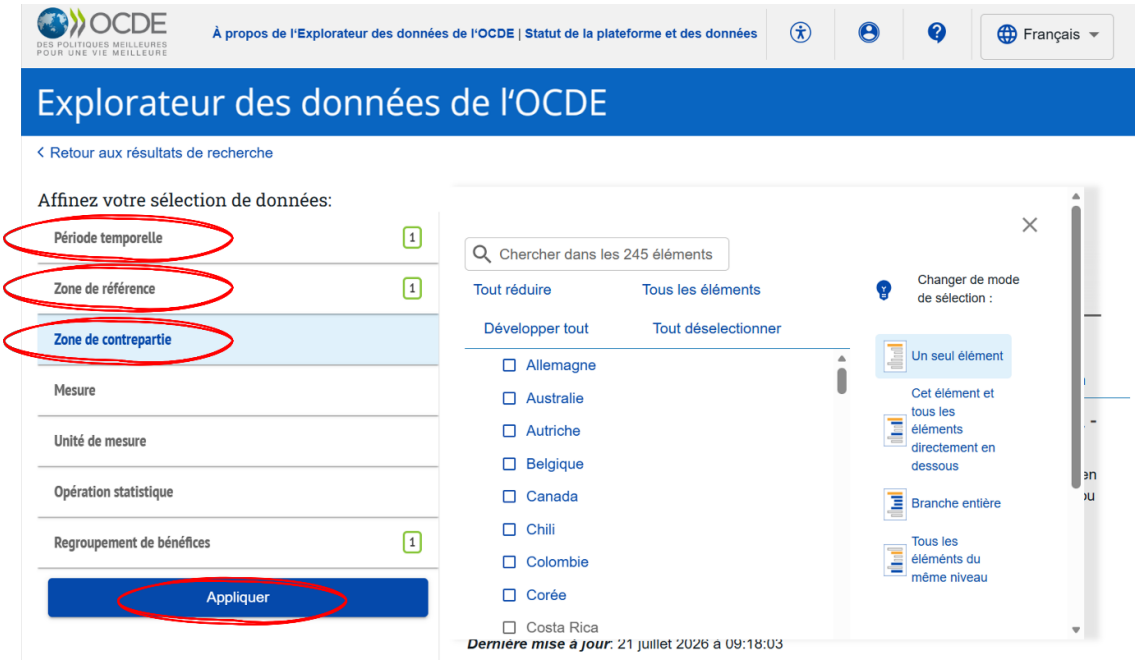
67. En vertu de l'Action 11 du BEPS, l'OCDE recueille chaque année auprès des membres du Cadre inclusif des données anonymisées et agrégées extraites des déclarations pays par pays déposées par les Groupes d'EMN dans chaque juridiction. Ces données sont publiées dans l'édition annuelle des *Statistiques de l'impôt sur les sociétés*, permettant ainsi aux parties prenantes qui n'ont pas accès aux déclarations pays par pays de réaliser leurs propres analyses. La version la plus récente de ces données,

publiée en juillet 2025, repose sur les déclarations pays par pays déposées au titre des exercices débutant en 2021. Elle est accessible à toutes les administrations fiscales, y compris celles qui n'ont pas mis en œuvre l'Action 13.

68. Pour effectuer une recherche dans les données agrégées issues des déclarations pays par pays, une administration fiscale doit :

- ouvrir l'Explorateur des données de l'OCDE à l'aide de ce lien
- sélectionner le tableau des données intitulé *Country-by-country reporting (CbCR) — Totaux agrégés par juridiction — Statistiques de l'impôt sur les sociétés*
- sous la rubrique *Affinez votre sélection de données* :
- cliquer sur *Période temporelle* et sélectionner la dernière année de données disponibles
- cliquer sur *Zone de référence* et sélectionner *Tout désélectionner*
- cliquer sur *Zone de contrepartie* et sélectionner le nom de sa propre juridiction (en veillant à ce qu'aucune autre juridiction ne soit sélectionnée), et
- cliquez sur *Appliquer*[20]

Graphique 2. Application de filtres aux données agrégées issues des déclarations pays par pays dans l'Explorateur des données de l'OCDE



69. À l'issue de cette recherche, un tableau s'affiche, présentant les données agrégées transmises par les membres du CI sur les déclarations pays par pays déposées par les EMU résidentes de leur juridiction incluant une ou plusieurs Entités constitutives situées dans la juridiction de l'administration fiscale effectuant la recherche. Les deux premières colonnes de ce tableau présentent la Zone de référence (c'est-à-dire la juridiction dans laquelle la déclaration pays par pays a été déposée) et le nombre de Groupes d'EMN ayant déposé une telle déclaration incluant des entités constitutives situées dans la

[20] Les questions les plus fréquentes concernant l'Explorateur des données de l'OCDE, ainsi qu'une vidéo d'information peuvent être consultées en cliquant sur ce lien.

juridiction de l'administration fiscale concernée. Nombreux sont les membres du CI qui communiquent des données agrégées issues des déclarations pays par pays sur la localisation des entités constitutives, sans que cela soit pour autant systématique. Certains membres communiquent des données agrégées par continent plutôt que par juridiction, ou ne fournissent ces données que pour un nombre limité de juridictions. On trouvera dans le tableau 7.2 des *Statistiques de l'impôt sur les sociétés (2025)* des informations sur le niveau de détail fourni par chaque membre du Cadre inclusif[21]. L'administration fiscale qui effectue la recherche peut agréger les chiffres figurant dans cette colonne afin d'obtenir une estimation globale du nombre total de Groupes d'EMN qui ont leur siège dans des juridictions ayant fourni de telles données et qui sont susceptibles de relever du champ d'application de l'IMM dans sa propre juridiction (étant entendu que cette estimation repose sur des données historiques remontant à plusieurs années). Cette analyse permet également à l'administration fiscale d'estimer le nombre de ces Groupes d'EMN susceptibles de compter des EMU résidentes dans chacun des membres du CI ayant mis en place une obligation de dépôt de déclaration pays par pays et ayant fourni des données.

Graphique 2. Estimation du nombre de Groupes d'EMN dans le champ d'application par juridiction de l'EMU à l'aide des données agrégées issues des déclarations pays par pays

Opération statistique

Regroupement de bénéfices 1

Mesure	Multinational enterprise groups	Multinational enterprise sub-groups	Entities	Unrelated party revenues	Related party revenues	Total revenu
Unité de mesure combinée	Entreprises multinationales	Entreprises multinationales	Établissements	Dollars des É-U	Dollars des É-U	Dollars des
Opération statistique	Non applicable	Non applicable	Non applicable	Non applicable	Non applicable	Non applic
Zone de contrepartie						
Allemagne	35	35	163	3 645 293 901	4 656 633 206	8 301 9
Australie	183	183	10 348	594 490 000 000	73 583 907 997	668 074 0
Belgique	14	14	33	1 244 778 617	323 824 406	1 568 6
Canada	49	49	207	6 170 086 638	1 614 371 327	7 784 4
Danemark	14	14	26	254 314 817	78 691 475	333 0
France	27	27	339	7 309 988 861	480 884 358	7 790 8
Grèce	6	6	20	32 644 045	1 881 676	34 5
Italie	19	19	82	922 335 032	106 220 866	1 028 5
Japon	31	31	72	1 408 801 909	90 714 537	1 499 5
Luxembourg	8	8	101	790 073 279	86 990 131	877 0

70. Cet indicateur, qui mesure le nombre potentiel d'EMN couvertes dans un ensemble donné de juridictions de l'EMU, peut s'avérer suffisant pour répondre aux besoins de l'administration fiscale réalisant l'exercice. Toutefois, si l'administration fiscale souhaite approfondir son analyse afin de mieux identifier les Groupes d'EMN susceptibles de relever du champ d'application de l'IMM, elle peut confronter les résultats obtenus avec d'autres informations dont elle dispose en interne. À titre d'exemple, si les données agrégées issues des déclarations pays par pays indiquent que dix Groupes d'EMN dont l'EMU se situe dans la juridiction X ont déposé des déclarations pays par pays incluant des informations sur leurs entités

[21] OCDE (2025), *Corporate Tax Statistics 2025* (Statistiques de l'impôt sur les sociétés 2025), Éditions OCDE, Paris, https://doi.org/10.1787/a5284d3d-fr.

constitutives locales, l'administration fiscale peut s'appuyer sur ses propres données pour déterminer quels sont les dix principaux Groupes d'EMN présents dans sa juridiction.

1.3.2. Données ou renseignements détenus par l'administration fiscale

71. Les administrations fiscales disposent généralement d'importants volumes de données sur les entreprises assujetties, qu'elles proviennent des déclarations d'impôt sur les sociétés ou de pièces complémentaires à ces déclarations, ou qu'elles aient été recueillies dans le cadre de contrôles fiscaux, d'accords préalables en matière de prix de transfert ou d'autres dispositifs de conformité fiscale. Par exemple, dans certaines juridictions, les contribuables sont tenus d'indiquer, en cochant une case dans leur déclaration fiscale, s'ils appartiennent à un grand Groupe d'EMN tel que défini par la législation fiscale locale. La disponibilité et la fiabilité de ces informations peuvent varier d'une juridiction à l'autre, en fonction des exigences locales et des pratiques de contrôle, mais elles peuvent néanmoins représenter une ressource importante et précieuse pour les administrations fiscales qui n'ont pas accès à certaines des autres sources décrites dans ce Module.

1.3.3. États financiers consolidés

72. La majorité des grands Groupes d'EMN publient des états financiers consolidés annuels, consultables séparément ou intégrés à leur rapport annuel présentant leurs activités et leurs opérations. Lorsqu'un Groupe d'EMN est coté en bourse, la publication de ses états financiers est généralement obligatoire. Toutefois, les grands Groupes d'EMN privés publient également souvent des états financiers consolidés à destination de la presse, des analystes, des prêteurs et des investisseurs. Ces états financiers, ou des extraits pertinents, sont la plupart du temps accessibles sur les sites internet des bourses de valeurs, *via* le registre des sociétés d'une juridiction ou d'une chambre de commerce, ou encore, et c'est le cas le plus fréquent, sur le site internet du Groupe d'EMN lui-même. Ils sont habituellement disponibles dans un délai d'environ trois mois après la clôture de l'exercice fiscal, voire plus rapidement, soit nettement avant la mise à disposition des déclarations pays par pays.

73. Aux fins d'estimer la population des Groupes d'EMN concernés, une administration fiscale peut solliciter l'expertise de ses services de vérification et d'autres agents afin de déterminer les contribuables susceptibles d'appartenir à des Groupes d'EMN entrant potentiellement dans le champ d'application de l'IMM, puis confirmer ces éléments à l'aide des états financiers consolidés librement accessibles. Comme indiqué plus haut, dans le cadre de l'exploitation des déclarations pays par pays, une administration fiscale peut soit recourir à une approche simplifiée reposant sur l'examen des états financiers consolidés du dernier exercice fiscal disponible, soit à une approche pluriannuelle plus détaillée visant à déterminer si le Groupe d'EMN a franchi le seuil de chiffre d'affaires consolidé au cours de deux des quatre années fiscales précédant immédiatement un exercice donné. En outre, en application de la norme IAS 12, les Groupes d'EMN qui établissent leurs états financiers consolidés selon les normes IFRS sont tenus d'indiquer s'ils relèvent du champ d'application de l'IMM au titre d'un exercice donné, ainsi que de déclarer le montant de leur charge d'impôt exigible afférente et de fournir toutes autres informations spécifiques relatives au Pilier 2.

Encadré 3 Exemple d'utilisation des données par le Royaume-Uni pour estimer la population couverte

Le Royaume-Uni constitue un exemple de juridiction ayant mobilisé différentes sources de données pour estimer le nombre de Groupes d'EMN susceptibles de relever du champ d'application de l'IMM.

- Les **données issues des déclarations pays par pays** ont été utilisées pour identifier les Groupes d'EMN dont le chiffre d'affaires consolidé dépassait le seuil de 750 millions EUR durant plusieurs exercices fiscaux précédant l'instauration de l'IMM et qui sont donc susceptibles d'entrer dans son champ d'application pour les exercices ouverts à compter de 2024. Les responsables de la conformité client (*Customer Compliance Managers*, CCM) de l'unité des grandes entreprises de HM Revenue and Customs (HMRC) ont également été associés à cet exercice, afin de s'assurer que toute évolution du profil ou de la situation d'un Groupe d'EMN susceptible d'avoir une incidence sur son assujettissement effectif à l'IMM est prise en considération.
- HMRC s'est également appuyée sur les **informations détenues par l'administration fiscale**, ainsi que sur l'expérience des agents travaillant avec des Groupes d'EMN potentiellement concernés, y compris les CCM, afin d'identifier les groupes entièrement nationaux, c'est-à-dire ceux dont toutes les Entités constitutives sont résidentes au Royaume-Uni et qui ne disposent pas d'établissements stables à l'étranger, susceptibles d'entrer dans le champ d'application de l'IMM. Les résultats de l'analyse ont été corroborés par les données relatives au chiffre d'affaires consolidé figurant dans les **états financiers consolidés publiés** des groupes.
- Les coentreprises susceptibles d'entrer dans le champ d'application de l'IMM au Royaume-Uni ont été identifiées à l'aide de **bases de données commerciales**, afin de repérer les entités détenues à 50 % par un Groupe d'EMN ou un groupe national lui-même potentiellement couvert par l'IMM.

1.3.4. Données recueillies en application des obligations d'enregistrement

74. Pour préparer les premiers dépôts de la DIG et estimer les recettes tirées de l'IMM, une administration fiscale n'a généralement pas besoin d'identifier chaque Groupe d'EMN couvert et chaque Entité constitutive locale avant la première date limite de dépôt/notification de la DIG. Il est en revanche utile de disposer d'informations sur la taille probable de la population couverte, ainsi que sur le profil général des Groupes d'EMN concernés. Pour la majorité des administrations fiscales, les sources de données mentionnées précédemment dans cette section devraient être suffisantes à cette fin. Celles-ci présentent en outre l'avantage d'être déjà disponibles, de sorte que leur utilisation n'entraîne aucune charge supplémentaire pour les Groupes d'EMN ou pour les administrations fiscales, sous réserve des éventuelles conditions d'accès aux données.

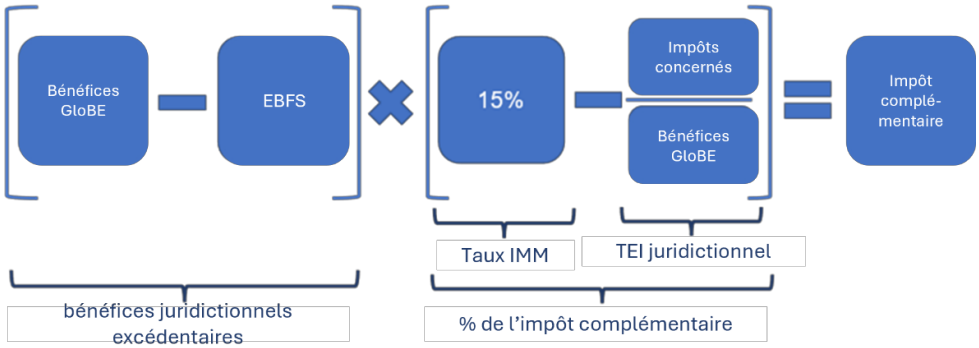
75. Lorsqu'une administration fiscale n'a accès ni aux déclarations pays par pays ni à des bases de données commerciales fiables, et que les autres sources de données mentionnées dans cette section s'avèrent insuffisantes, une juridiction peut imposer aux Entités constitutives locales qui appartiennent à des Groupes d'EMN dans le champ d'application de s'enregistrer auprès de son administration fiscale après la fin du premier exercice fiscal au titre duquel elles entrent dans le champ d'application, mais avant la date limite de dépôt ou de notification de la DIG. L'administration fiscale disposera ainsi d'informations utiles sur les Groupes d'EMN et les Entités constitutives qui entreront dans le champ d'application de l'IMM. Cette approche induit toutefois une charge administrative supplémentaire, tant pour l'administration fiscale qui doit mettre en place et gérer la procédure d'enregistrement, que pour les Groupes d'EMN qui doivent s'y conformer. Dans la mesure où l'obligation d'enregistrement repose sur une démarche active

du Groupe d'EMN, l'exactitude et l'exhaustivité des données fournies dépendent également de la connaissance que ce dernier a de cette obligation, ainsi que du respect qu'il y accorde. On trouvera dans le Module 4 de plus amples informations sur les obligations d'enregistrement.

1.4. Estimation des recettes tirées de l'impôt complémentaire

76. Cette section a pour objet d'expliquer, dans les grandes lignes, comment les juridictions peuvent estimer le montant de l'impôt complémentaire dû au niveau des entités au titre de l'IMM à l'aide des sources de données disponibles[22]. Le calcul selon les Règles GloBE repose sur trois éléments principaux : le Résultat GloBE, les Impôts concernés et l'Exclusion de bénéfices fondée sur la substance. Le graphique 4 illustre comment ces différents concepts interagissent dans le cadre du calcul de l'impôt complémentaire. Ces différentes variables permettent de déterminer le montant de l'impôt complémentaire dû dans une juridiction. Le Taux effectif d'imposition (TEI) par juridiction est ensuite obtenu en rapportant les Impôts concernés au Résultat GloBE, et le taux de l'impôt complémentaire applicable correspond à la différence entre ce TEI et le taux minimum d'imposition de 15 % applicable au titre de l'IMM. Le taux de l'impôt complémentaire est ensuite appliqué au bénéfice excédentaire par juridiction, défini comme le Résultat GloBE après déduction du montant de l'Exclusion de bénéfices fondée sur la substance. Une méthodologie détaillée d'estimation des recettes générées par l'ICMQL, couvrant notamment l'évaluation de l'impact de différents types d'incitations fiscales, est présentée dans une publication à paraître de l'OCDE et de la Banque mondiale (OECD-World Bank, Forthcoming 2026[3]).

Graphique 3. Calcul des impôts complémentaires conformément aux Règles GloBE



[22] La présente section ne porte pas sur les considérations de politique fiscale pouvant influer sur la décision des juridictions d'introduire, ou non, telle ou telle composante des règles relatives à l'IMM. Ces considérations sont examinées plus avant dans le *Manuel de mise en œuvre de l'impôt minimum (Pilier Deux)*.

Encadré 4. Assistance d'organisations internationales pour l'estimation des recettes tirées de l'IMM

L'OCDE a apporté son aide à des juridictions souhaitant procéder à des estimations des recettes susceptibles d'être tirées de l'IMM au niveau local. Les résultats de l'estimation de ces recettes, établie à partir de données anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays, ont également été portés à la connaissance de l'ensemble des juridictions membres du CI.

L'aide bilatérale peut prendre plusieurs formes, notamment :

1. la fourniture de conseils techniques aux administrations fiscales, par exemple sur les interactions entre l'IMM et les incitations fiscales existantes ;
2. le partage de scripts de logiciels statistiques dans différents langages de programmation afin de faciliter le calcul du taux effectif d'imposition et du montant de l'impôt complémentaire dû par juridiction ;
3. la fourniture d'un soutien aux administrations fiscales pour l'analyse de microdonnées anonymisées provenant de déclarations fiscales ou d'états financiers communiqués par les juridictions à titre confidentiel. Lorsque les données disponibles le permettent, cet accompagnement peut aussi porter sur l'analyse de l'utilisation des incitations fiscales.

D'autres organisations internationales ont également aidé des juridictions à évaluer les effets de l'IMM. La Banque mondiale, par exemple, a collaboré avec plusieurs juridictions désireuses d'estimer les retombées potentielles, en termes de recettes, de l'IMM (Bachas et al., 2025[2]), et le FMI également. L'Institut international du développement durable (IISD) a lui aussi prêté son concours à un certain nombre de juridictions pour l'évaluation des conséquences de l'IMM sur les incitations fiscales.

1.4.1. Approches suivies en matière de données et limites de ces approches

77. L'approche la plus précise pour estimer les gains de recettes potentiels découlant de l'instauration d'un ICMQL repose sur l'utilisation de données au niveau des entités relatives à la structure actionnariale, au résultat, aux impôts, aux actifs corporels et aux frais de personnel. Après avoir identifié la population d'entités couvertes dans une juridiction donnée en suivant les étapes décrites dans les sections précédentes, certains ajustements peuvent être apportés aux données afin que l'estimation soit plus conforme aux Règles GloBE, et il est recommandé de recueillir des données sur au moins trois ans pour obtenir des résultats plus exacts. S'il est généralement préférable de s'appuyer sur des données relatives à un plus grand nombre d'années, l'exclusion *de minimis* s'applique sur la base d'une moyenne sur trois ans.

78. Le Tableau 2 ci-après présente de façon simplifiée différents scénarios concernant la disponibilité des données. On peut généralement trouver les données nécessaires à l'analyse dans les états financiers, les déclarations fiscales et les déclarations pays par pays (scénario 1). Cependant, l'accès à ces ensembles de données et leur caractère exhaustif peuvent varier d'une juridiction à l'autre, et différents scénarios sont présentés dans le tableau, allant d'une hypothèse de très large disponibilité (scénario 1) à une hypothèse de disponibilité limitée des données (scénario 5)[23].

[23] En l'absence de données issues des déclarations fiscales, des états financiers ou des déclarations pays par pays, les juridictions peuvent envisager d'établir des estimations de l'ICMQL par juridiction à partir de données agrégées et accessibles au public, pouvant être obtenues sur demande auprès de l'OCDE. Ces estimations ont été communiquées aux responsables des membres du Cadre inclusif dans un cadre bilatéral. Il est important de noter qu'elles sont assorties de mises en garde importantes du fait qu'elles reposent sur des données agrégées.

Tableau 2. Principaux scénarios de données et sources de données recommandées

	SCÉNARIO 1	SCÉNARIO 2	SCÉNARIO 3	SCÉNARIO 4	SCÉNARIO 5
	Ensembles de données disponible				
États financiers	Oui(2)	Oui(2)	Non	Oui(4)	Non
Déclarations fiscales	Oui	Oui	Oui	Non	Oui
Déclarations pays par pays	Oui	Non	Oui	Non	Non
	Sources de variables				
Champ couvert	Déclarations pays par pays	Données commerciales ou imputations	Déclarations pays par pays	Données commerciales ou imputations	Données commerciales ou imputations
Résultat(1)	États financiers (bénéfice avant impôts ou résultat net comptable)	États financiers (bénéfice avant impôts ou résultat net comptable)	Déclaration pays par pays (bénéfice avant impôt)	États financiers (bénéfice avant impôts ou résultat net comptable)	Déclarations fiscales (bénéfice comptable ou revenu imposable)
Impôts concernés	Déclarations fiscales	Déclarations fiscales	Déclarations fiscales	États financiers	Déclarations fiscales
Dépenses de personnel	États financiers	États financiers	Imputations(3)	États financiers	Imputations(5)
Actifs corporels	États financiers ou déclarations pays par pays	États financiers	Déclarations pays par pays	États financiers	Imputations(5)

Notes :
(1) L'ajustement pour les crédits d'impôt remboursables qualifiés ou les crédits d'impôt non remboursables tient aussi compte de variables issues de la déclaration fiscale.
(2) Inclut le scénario dans lequel des éléments des états financiers sont reportés dans la déclaration fiscale.
(3) Imputation à partir des informations issues des déclarations pays par pays relatives au nombre de salariés, multiplié par les salaires moyens provenant d'autres sources (enquête, par exemple).
(4) Les états financiers visés ici peuvent être obtenus auprès du greffe du tribunal de commerce dont relèvent les entreprises tenues d'y déposer leurs comptes annuels. Des bases de données commerciales (comme Compustat ou Orbis) pourraient aussi constituer des sources de données issues d'états financiers, même si la couverture de ces bases varie considérablement d'une juridiction à l'autre.
(5) Imputation à l'aide d'autres sources de données sur les salaires et les actifs corporels (statistiques sur les entreprises, etc.).
Source : d'après un document de l'OCDE et de la Banque mondiale à paraître (Forthcoming 2026[3])

79. Les données issues des déclarations pays par pays constituent le meilleur point de départ pour identifier les entités couvertes (voir la section 1.1) et contiennent des informations utiles pour la construction des variables GloBE. Sachant que les déclarations pays par pays contiennent des informations sur la répartition mondiale du chiffre d'affaires, des bénéfices, des impôts acquittés et de la substance économique, elles peuvent être utilisées pour estimer le Résultat GloBE, les impôts concernés, les actifs corporels et les frais de personnel (voir la section 1.1.2 consacrée à une réflexion sur l'utilisation qui doit être faite des données issues des déclarations pays par pays). Ces données peuvent toutefois ne pas être disponibles pour toutes les juridictions, comme indiqué précédemment.

80. Les comptes financiers au niveau des entités constituent le point de départ privilégié pour l'estimation des bénéfices insuffisamment imposés, en particulier lorsque des recoupements peuvent être faits avec des données provenant des déclarations fiscales. Les Règles GloBE définissent comment calculer le TEI de chaque entité constitutive à partir du résultat et des montants d'impôt figurant dans les états financiers. Le point de départ pour le calcul du Résultat GloBE est, par exemple, le résultat net comptable (bénéfice ou perte), moyennant quelques ajustements appropriés. Lorsque les comptes financiers peuvent être reliés aux données figurant dans les déclarations fiscales, des ajustements supplémentaires peuvent être apportés aux Impôts concernés, notamment au titre de l'utilisation

d'incitations fiscales éligibles, de crédits d'impôt remboursables éligibles et d'impôts différés actifs tels que des reports en avant de pertes.

81. Lorsque l'administration fiscale n'a pas facilement accès aux données relatives aux comptes financiers, elle peut recourir à d'autres sources pour estimer les recettes. Si les données de comptabilité financière ne sont pas collectées à des fins fiscales, il conviendrait que les juridictions évaluent si elles peuvent être obtenues auprès d'autres organismes publics et rapprochées des données fiscales administratives. Les administrations fiscales peuvent également envisager de passer par des prestataires commerciaux comme Orbis, sachant que la qualité des données et la couverture des liens de détention varient d'un pays à l'autre. Lorsqu'aucune de ces sources n'est accessible, des estimations approximatives des variables GloBE peuvent être établies à l'aide de données fiscales administratives, qui présentent cependant des limites importantes.

82. L'imputation des informations manquantes ne doit être utilisée qu'en dernier recours, lorsque les données pour une variable ou une observation font défaut. Il s'agit de remplacer des valeurs manquantes ou incohérentes par des valeurs raisonnablement substituables afin de préserver la facilité d'utilisation des jeux de données. Les approches couramment employées consistent à utiliser des moyennes ou des médianes globales ou, lorsque les valeurs diffèrent d'un groupe à l'autre (par exemple, d'un secteur à l'autre), des moyennes ou des médianes par sous-groupe. Lorsqu'on dispose de suffisamment de données, des méthodes plus sophistiquées telles que l'imputation par régression peuvent également être appliquées.

1.4.2. Principaux ajustements à apporter à l'estimation des recettes tirées de l'impôt complémentaire

83. Cette section donne un aperçu des principaux concepts et ajustements nécessaires pour estimer les recettes qu'une juridiction donnée peut tirer de l'ICMQL. De plus amples informations sont disponibles dans un guide de l'estimation de l'ICMQL, à paraître sous l'égide de l'OCDE et de la Banque mondiale (OECD-World Bank, Forthcoming 2026[3]). Il n'est pas question ici des recettes qui pourraient être tirées de l'application de la RDIR et de la RPII, même si un grand nombre de sources de données mentionnées pourraient également être utiles aux fins de l'estimation des recettes à attendre de l'application de la RDIR.

Agrégation par juridiction

84. En vertu des règles d'agrégation par juridiction, le Résultat GloBE, les Impôts concernés et l'Exclusion de bénéfices fondée sur la substance de toutes les filiales d'un même Groupe d'EMN situées dans une juridiction doivent être agrégés pour l'établissement des estimations. Il faut pour cela disposer d'informations sur la structure du groupe afin d'identifier les entités concernées et de pouvoir combiner les données. Lorsque ces informations ne sont pas disponibles, des calculs peuvent être effectués au niveau de chaque entité à titre d'approximation, mais une telle approche risque de conduire à une surestimation des recettes. En effet, en vertu des règles d'agrégation qui font partie intégrante des règles de calcul de l'IMM, les bénéfices faiblement imposés d'une entité peuvent être compensés par des bénéfices plus lourdement imposés d'une autre entité. Si ce facteur n'est pas pris en compte dans les calculs au niveau de la juridiction, les recettes peuvent être surestimées.

Résultat GloBE

85. En vertu des règles, le Résultat GloBE est calculé à partir du résultat net comptable, tel qu'il figure dans les états financiers consolidés, sous réserve d'une série d'ajustements destinés à améliorer la

convergence entre cette mesure et le bénéfice imposable[24]. Quelques-uns des principaux ajustements à opérer sont expliqués ci-après :

86. L'ajout des Impôts concernés constitue un ajustement essentiel. Les impôts concernés correspondent globalement à la charge d'impôt nette, et le bénéfice avant impôt est égal au résultat net comptable majoré de la charge d'impôt nette, de sorte que le bénéfice avant impôt constitue un point de départ commode pour estimer le Résultat GloBE à l'aide de données au niveau des entreprises. Les juridictions sont donc encouragées à se référer au bénéfice avant impôt, ou à une mesure comptable du résultat très proche de celui-ci s'il en existe une. En ce qui concerne les sources à privilégier, il y a lieu de mentionner le bénéfice avant impôt déclaré dans les états financiers ou dans les déclarations fiscales avant les ajustements fiscaux propres à chaque juridiction, les montants déclarés après ces ajustements étant moins pertinents au sens où ils sont le produit de l'application de règles fiscales nationales qui peuvent ne pas être conformes aux Règles GloBE applicables en matière d'ajustement. Le bénéfice imposable est généralement une variable de substitution moins appropriée car il tient déjà compte d'exonérations et de déductions qui obéissent probablement à des règles différentes des Règles GloBE. Lorsque le bénéfice avant impôt n'est pas directement porté sur une déclaration, il peut être estimé approximativement à partir des montants déclarés au titre des produits et des charges avant les ajustements fiscaux.

87. La soustraction des revenus de dividendes est un deuxième ajustement essentiel. Étant donné que les revenus de dividendes sont généralement déclarés séparément dans les déclarations fiscales, il est recommandé aux juridictions de procéder à cet ajustement. Bien qu'une exception à l'Exclusion des revenus de dividendes soit prévue pour les titres de portefeuille à court terme, il n'est généralement pas possible de déterminer précisément ce montant, et il est donc recommandé de déduire l'intégralité des revenus de dividendes.

88. Enfin, certains types de crédits d'impôt devraient être ajoutés au Résultat GloBE. En vertu des Règles GloBE, les crédits remboursables et les crédits négociables ou transférables qui sont « éligibles » sont pris en compte dans le Résultat GloBE. Les autres crédits d'impôt sont exclus et sont uniquement imputés sur les Impôts concernés.

Impôts concernés

89. En vertu des Règles GloBE, les Impôts concernés sont calculés sur la base de la charge d'impôt exigible figurant dans les états financiers d'une entreprise. Les Impôts concernés sont uniquement les impôts sur les bénéfices des sociétés, y compris les impôts étrangers concernés, tels que les retenues à la source et les impôts sur les SEC, à l'exclusion des impôts hors impôts sur le revenu. Bien que les règles reposent sur des données de comptabilité financière, les juridictions peuvent généralement estimer approximativement les Impôts concernés à partir du montant de l'IS dû au titre de l'exercice considéré mentionné dans les déclarations fiscales. Dans la pratique, les données provenant des déclarations fiscales constituent souvent un point de départ acceptable et sont parfois plus adaptées, aux fins de l'application des ajustements essentiels, lorsqu'on ne dispose pas de ventilations plus fines dans les états financiers.

90. Lorsqu'elles utilisent des données provenant des déclarations fiscales, les juridictions devraient envisager de se borner à opérer un nombre limité d'ajustements jugés prioritaires afin d'améliorer la conformité au cadre GloBE. Il importe en particulier de tenir compte des reports en avant de pertes, qui ont une incidence sur les Impôts concernés via le mécanisme des impôts différés. Dans la mesure du possible, il conviendrait que les estimations fassent l'objet d'ajustements au titre des pertes reportées en

[24] La Déclaration d'information GloBE (DIG) répertorie tous les ajustements à opérer sur le résultat net comptable conformément aux Règles GloBE, y compris au titre des impôts nets, des dividendes, des plus-values et moins-values sur capitaux, etc.

avant et utilisées, ajustements calculés à partir des informations généralement mentionnées dans les déclarations fiscales. D'autres différences temporelles en matière d'impôts différés sont en revanche souvent difficiles à mesurer à l'aide des données disponibles et on peut supposer qu'elles s'équilibrent sur plusieurs années. L'utilisation de moyennes sur plusieurs années ou du Résultat GloBE et des Impôts concernés peut contribuer à lisser ces effets.

91. Les juridictions devraient également procéder à des ajustements, dans la mesure du possible, pour tenir compte de certaines différences permanentes. Les retenues à la source et impôts similaires sur le revenu en particulier devraient être inclus ou exclus, le cas échéant, selon qu'ils se rapportent ou non à un revenu couvert. Des ajustements pourraient aussi se révéler nécessaires au titre de crédits d'impôt transférables ou remboursables éligibles. Dans le cadre de l'approbation par le Cadre inclusif, le 5 janvier 2026, de l'Accord d'ensemble sur une solution juxtaposée, un régime de protection pour les incitations fiscales fondées sur la substance a été adopté. Il permet à un Groupe d'EMN de considérer certaines incitations fiscales fondées sur la substance doivent s'ajouter aux Impôts concernés des entités constitutives situées dans la juridiction. Un plafond fondé sur la substance, calculé en référence aux frais de personnel et aux actifs corporels du Groupe d'EMN dans la juridiction, s'applique à ces ajustements. Lorsqu'on estime l'impact, sur les Impôts concernés, de crédits d'impôt ou d'autres incitations fondées sur les dépenses, il y a lieu de prendre en considération la probabilité que les Groupes d'EMN concernés bénéficient de ces incitations fiscales qualifiées ouvrant droit au bénéfice du régime de protection[25].

Exclusion de bénéfices fondée sur la substance

92. L'Exclusion de bénéfices fondée sur la substance est le dernier élément nécessaire pour estimer l'Impôt complémentaire au niveau des entités conformément au cadre GloBE. Elle consiste à exclure une fraction des bénéfices attribuables à une activité économique substantielle dans une juridiction, et à réduire ainsi le montant des bénéfices soumis à l'impôt complémentaire. Cette fraction est déterminée en pourcentage des frais de personnel et des actifs corporels du Groupe d'EMN situés dans la juridiction. Les pourcentages applicables sont relevés, à 10 % des frais de personnel et 8 % des actifs corporels, pendant la période de transition initiale, puis diminuent au fil du temps pour ne plus représenter, au terme de cette période, que 5 % des frais de personnel et des actifs corporels.

93. Les données dont il faut disposer pour estimer l'Exclusion sont les frais de personnel et la valeur des actifs corporels et on les trouve généralement dans les états financiers. Les déclarations au titre de l'IS contiennent aussi souvent un certain nombre d'éléments des états financiers, et parfois des données sur la masse salariale et les actifs corporels. Les actifs corporels concernés sont généralement des immobilisations corporelles et des actifs correspondant à des droits d'utilisation. Lorsque les données figurant dans les états financiers ne sont pas disponibles, ces variables peuvent être estimées à l'aide d'autres sources, notamment d'informations contenues dans les déclarations fiscales et les déclarations pays par pays, dans lesquelles apparaissent des données sur les actifs corporels et les effectifs pouvant étayer, le cas échéant, des estimations de la masse salariale.

1.4.3. Estimation des recettes tirées de l'ICMQL

94. Une fois que le Résultat GloBE, les Impôts concernés et l'Exclusion de bénéfices fondée sur la substance ont été estimés, l'impôt complémentaire peut être calculé pour chaque Groupe d'EMN couvert, et agrégé de façon qu'on puisse en déduire le montant total estimé des recettes que l'ICMQL peut procurer

[25] Pour de plus amples renseignements sur le régime de protection pour les incitations fiscales fondées sur la substance, voir OCDE (2026), *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Modèle de Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux) : Exemples*, OCDE, Paris, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf.

à la juridiction. Concrètement, les recettes totales provenant de l'ICMQL correspondent à la somme des montants de l'impôt complémentaire prélevé au niveau des entreprises auprès de tous les groupes dans le champ d'application. Les juridictions peuvent également souhaiter produire des estimations distinctes tenant compte des dispositions transitoires qui s'appliquent pendant les premières années de la mise en œuvre de l'IMM. Compte tenu des limites inhérentes aux données et à la modélisation, il est recommandé d'effectuer une série de contrôles de robustesse pour évaluer la sensibilité des résultats aux principales hypothèses et aux choix de données[26]. Les juridictions qui envisagent de mettre en œuvre l'IMM devraient également envisager de s'appuyer sur des ressources telles que le manuel de mise en œuvre de l'IMM, ainsi que sur des travaux de la Banque mondiale[27].

95. Pendant la période de transition, les juridictions ayant accès aux déclarations pays par pays peuvent se tourner vers des estimations complémentaires tenant compte du régime de protection transitoire pour la déclaration pays par pays. Ce régime s'applique sur la période 2024-2027 et permet de considérer, en s'appuyant sur des indicateurs issus des déclarations pays par pays, que l'impôt complémentaire est nul lorsque les conditions relatives au TEI simplifié, au seuil *de minimis* ou aux bénéfices standards sont réunies[28][29] L'utilisation de données issues des déclarations pays par pays à cette fin peut fournir une base simplifiée et commode pour établir des estimations tôt dans l'exercice.

96. Un certain nombre de mesures peuvent être prises pour vérifier la robustesse des estimations de l'ICMQL. Certains ajustements temporaires du Résultat GloBE ou des Impôts concernés peuvent être omis en raison des limites liées aux données et de la nécessité de poser des hypothèses pour estimer les recettes escomptées de l'impôt complémentaire. Les contrôles de robustesse peuvent conduire à calculer la moyenne des estimations des impôts complémentaires pour chaque groupe sur plusieurs années, et à examiner les états financiers détaillés des principaux contributeurs aux estimations du montant total de l'ICMQL.

97. Après avoir estimé les recettes de l'ICMQL, les juridictions souhaitent parfois étudier dans quelle mesure celles-ci sont tributaires des effets de telle ou telle incitation fiscale accordée au titre de l'IS. Les incitations fiscales constituent des dérogations au régime fiscal de droit commun accordées en faveur de contribuables, de projets ou d'investissements définis, qui sont conçues pour permettre d'atteindre divers objectifs sociaux et économiques tels que la promotion de l'IDE ou de l'innovation. Dans les juridictions dans lesquelles le taux légal d'imposition est supérieur à 15 %, il est probable que tout bénéfice faiblement imposé, et partant toute recette perçue au titre de l'ICMQL dans la juridiction soit imputable à des incitations fiscales. L'IMM a un impact plus fort sur certaines incitations que sur d'autres (OCDE, 2022[4]), et d'autres modifications du traitement des incitations fiscales au titre de l'IMM ont été apportées dans le cadre de l'Accord d'ensemble sur une solution juxtaposée adopté récemment. Comprendre comment ces

[26] Les juridictions seront peut-être aussi amenées à consulter la publication conjointe de l'OCDE et de la Banque mondiale (à paraître) intitulée *Estimating QDMTT revenue using firm-level data: A Practical Guide.*

[27] Voir, par exemple, Banque mondiale. 2022. "The Global Minimum Tax: from agreement to implementation." Overview booklet. Information and Communications for Development. Banque mondiale, Washington, DC.

[28] Appliquer le critère simplifié du TEI consiste à évaluer si le montant ajusté des Impôts concernés (charge d'impôt sur les bénéfices exigible figurant dans les états financiers) rapporté au bénéfice avant impôt correspondant au résultat mentionné dans la déclaration pays par pays avant prise en compte de la variable « impôt sur les bénéfices » est supérieur à 15 %. Appliquer le critère *de minimis* consiste à évaluer si la juridiction mentionne dans la déclaration pays par pays un chiffre d'affaires inférieur à 10 millions EUR et un résultat (y compris une perte) avant impôt sur les bénéfices inférieur à 1 million EUR. Appliquer le critère des bénéfices standards consiste à estimer si le résultat (bénéfice ou perte) avant impôt figurant dans la déclaration pays par pays est inférieur ou égal au montant de l'Exclusion de bénéfices fondée sur la substance calculée conformément aux Règles GloBE.

[29] Le Régime de protection transitoire pour la déclaration pays par pays a été prolongé jusqu'en 2027 dans le cadre de l'Accord d'ensemble sur une solution juxtaposée.

incitations interagissent avec l'IMM est donc un élément clé de l'analyse de l'impact de l'IMM et des messages stratégiques le concernant. Un soutien supplémentaire sur la manière dont les incitations fiscales peuvent être adaptées est apporté aux pays en développement via le Programme de relations mondiales de l'OCDE ainsi que par des membres de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales et des organisations fiscales régionales.

Module 2. Mise en œuvre juridique

Introduction

98. Ce module analyse les différents mécanismes juridiques utilisés par les juridictions mettant en œuvre les règles pour intégrer l'IMM dans leurs systèmes juridiques et examine les incidences de ces choix sur la conformité et la mise en œuvre effective. Sachant que le rôle des administrations fiscales dans le processus législatif varie sensiblement d'une juridiction à l'autre, ce module se concentre sur les conséquences de ce processus sur les activités ultérieures de contrôle de la discipline fiscale, ces considérations étant pertinentes pour toutes les administrations fiscales[30].

99. Les Règles GloBE (ainsi que leur Commentaires et leurs Instructions administratives communes) sont conçues pour servir d'approche commune. Dans ce cadre, les juridictions qui choisissent de mettre en œuvre les règles doivent le faire d'une manière compatible avec les résultats prévus dans le cadre des Règles GloBE. Cette obligation de concordance, vérifiée dans le cadre du processus d'examen par les pairs, n'impose pas à toutes les juridictions d'appliquer les mêmes règles. Elle exige plutôt que les règles des différentes juridictions produisent les mêmes effets. Pour déterminer si les Règles GloBE des différentes juridictions satisfont à cette exigence de concordance, il ne suffit pas d'examiner comment les règles sont transposées dans la législation, mais aussi comment elles sont interprétées et appliquées. La concordance a également des conséquences directes sur le respect des obligations fiscales et la mise en œuvre effective. En effet, une plus grande concordance améliorera l'efficience et la prévisibilité de l'administration en réduisant les coûts pour les administrations fiscales comme pour les contribuables. Lorsque les règles de deux juridictions différentes produisent les mêmes effets, cela permet aux contribuables d'alléger leurs processus de mise en conformité dans les différentes juridictions où leur groupe exerce des activités. Cela se traduit par un niveau plus élevé de respect spontané et en temps voulu des obligations fiscales ainsi que par une diminution des demandes de sécurité juridique à un stade précoce (décisions, demandes d'avis ou de précisions, par exemple) et des risques d'erreurs et de litiges. Les ressources de l'administration fiscale peuvent être alors consacrées à des domaines où elles sont le plus utiles, tels que la détection des contribuables non respectueux des règles ou les dossiers à haut risque. Enfin, la concordance facilite également la coopération et les synergies entre les administrations fiscales des différentes juridictions qui ont adopté les règles GloBE et sont confrontées à des difficultés similaires (problèmes d'interprétation, évaluation des risques, montages abusifs, par exemple), ce qui permet une application encore plus efficiente de l'IMM.

100. Le degré de cohérence du cadre juridique interne dans la pratique est donc un aspect fondamental à prendre en considération par les administrations fiscales lorsqu'elles élaborent leur plan de mise en œuvre de l'IMM. Il détermine l'ampleur et la nature des travaux nécessaires pour clarifier les interprétations de la législation interne et garantir son alignement sur les règles GloBE (en élaborant des orientations, en communiquant avec les contribuables, par exemple). Il conditionne également l'étendue des adaptations administratives requises pour faciliter les activités ultérieures de mise en conformité et parvenir à un niveau approprié de prévisibilité et de sécurité juridique, comme expliqué dans le module 3.

101. Afin d'aider les juridictions et les administrations fiscales dans cette tâche, les sections suivantes examinent les principaux mécanismes juridiques utilisés à ce jour par les juridictions mettant en œuvre les

[30] Le présent module n'a en aucun cas vocation à être utilisé pour compléter, modifier ou remettre en cause de toute autre manière le processus d'examen par les pairs ou les critères d'évaluation correspondants qui seront examinés par le Groupe de travail n° 11.

règles pour intégrer l'IMM dans leurs systèmes juridiques, en soulignant leurs conséquences possibles sur les futures stratégies de respect des obligations fiscales. Pour faciliter l'analyse, ces mécanismes juridiques ont été répartis dans trois catégories : les approches qui ont une incidence directe sur le cadre juridique interne par le biais de textes législatifs ou de dispositions réglementaires (techniques législatives, section 2.1), les moyens permettant de garantir que les règles internes relatives à l'IMM englobent les dernières Instructions administratives communes (techniques législatives consistant à mettre à jour la législation, section 2.2) et les approches qui ont un impact indirect sur le cadre juridique interne en précisant comment ces règles internes doivent être appliquées et administrées dans la pratique (mécanismes d'interprétation, section 2.3). Les principales observations tirées de l'analyse des différentes approches sont résumées dans l'encadré ci-dessous.

Principales observations sur la mise en œuvre juridique de l'IMM

À la lumière des discussions tenues dans le cadre du Dialogue d'Amsterdam, cette Boîte à outils formule les principales observations suivantes sur la mise en œuvre juridique de l'IMM :

- Il existe trois techniques législatives différentes pour intégrer les règles relatives à l'Impôt minimum mondial dans le droit interne. Les juridictions ne peuvent pas toujours choisir la technique à adopter en raison de contraintes constitutionnelles ou autres. Un grand nombre de juridictions qui mettent en œuvre les règles ont adopté une seule technique législative (par choix ou par nécessité), tandis que d'autres ont opté pour une combinaison de techniques législatives différentes. Il existe des écarts considérables entre les approches, mais les techniques législatives visent toutes à garantir l'obtention de résultats identiques à ceux envisagés en vertu des Règles GloBE.
- L'intégration de l'IMM **par référence** implique que la législation interne renvoie aux dispositions existantes du Modèle de Règles, des Commentaires ou des Instructions administratives approuvés par le CI (collectivement les Règles GloBE) plutôt que de les reformuler. On obtient ainsi un ensemble unique de règles applicables qui facilite la conformité et diminue le risque d'erreurs ou de différends. Cette méthode peut se traduire par un allègement des pressions exercées sur les ressources législatives de la juridiction, par une diminution des demandes de sécurité juridique à un stade précoce (décisions ou demandes d'éclaircissements, par exemple) ainsi que par moins de vérifications et de litiges potentiels. L'intégration par référence peut être **statique** (référence aux dispositions écrites à une période donnée) ou **dynamique** (référence aux dispositions à mesure qu'elles évoluent).
- L'incorporation de l'IMM **par répétition** suppose de reproduire les Règles GloBE ou une partie d'entre elles (par exemple, uniquement le Modèle de Règles) dans le droit interne. Les juridictions qui ne légifèrent pas en anglais ou qui ont des contraintes constitutionnelles se sentiront parfois plus à l'aise avec l'intégration des Règles GloBE ou de certains aspects fondamentaux d'entre elles (comme les 10 chapitres du Modèle de Règles) dans leur propre législation interne. La répétition permet d'obtenir un degré de cohérence élevé avec les Règles GloBE.
- L'incorporation de l'IMM **par réécriture** consiste à réécrire les Règles GloBE ou une partie d'entre elles, en les structurant et en les formulant d'une manière plus abordable pour les contribuables de la juridiction. Cette approche peut être adoptée en raison de contraintes juridiques ou lorsque l'approche rédactionnelle des Règles GloBE diffère des conventions de rédaction juridique du pays. Elle peut nécessiter des ressources supplémentaires afin de garantir l'exactitude rédactionnelle et la fourniture d'instructions appropriées aux contribuables. Elle est souvent associée à d'autres techniques législatives visant à réduire les incohérences et à alléger la charge de conformité, telles que le recours à des dispositions réglementaires plus faciles à modifier et à des clauses d'interprétation (dont certaines fonctionnent de la même manière que l'incorporation par référence actualisée périodiquement).

- Un grand nombre de juridictions ont pris des mesures pour faciliter la mise à jour de leur législation interne sur l'IMM afin de :
  - suivre l'évolution des Règles GloBE, notamment les nouvelles instructions administratives ou les Régimes de protection, ou
  - corriger les erreurs présentes dans le droit interne.

  Ces techniques comprennent le recours à des dispositions réglementaires, à des clauses d'interprétation, à des références dynamiques et le fait d'autoriser les contribuables à s'appuyer sur des modifications des Règles GloBE qui n'ont pas encore pris effet juridiquement dans le pays.
- La fourniture d'instructions publiques et privées sur les règles par l'administration fiscale est courante et peut revêtir plusieurs formes. Les instructions publiques ont des retombées plus importantes et sont particulièrement courantes au moment où les règles sont mises en place afin de favoriser la conformité. Les instructions privées peuvent également améliorer la sécurité juridique ainsi que le respect des obligations fiscales et réduire les litiges.

2.1. Techniques législatives

102. Le Modèle de Règles est un modèle de législation destiné à produire des résultats concordant avec les Règles GloBE, mais laissant aux juridictions une certaine flexibilité pour déterminer la forme et les mécanismes juridiques par lesquels il sera intégré dans le droit interne[31]. Pour donner effet à l'IMM, les juridictions mettant en œuvre ont utilisé différentes techniques législatives qui ont chacune des conséquences différentes sur l'obtention d'une concordance avec les Règles et son maintien dans la pratique. Sur la base de l'expérience acquise à ce jour, on recense trois grandes catégories de techniques législatives pouvant être adoptées par les juridictions. Premièrement, l'intégration par référence, lorsque la législation interne précise simplement que tout ou partie des Règles GloBE publiées par le CI fait désormais partie du droit interne. Deuxièmement, l'incorporation dans la législation nationale par répétition. Troisièmement, l'incorporation par réécriture des règles. Un grand nombre de juridictions adoptent ces approches en les combinant. Elles réécrivent, par exemple, le Modèle de Règles, mais incorporent les Commentaires par répétition ou par référence. Les juridictions ne peuvent pas toujours choisir la technique à adopter en raison de contraintes constitutionnelles ou autres.

2.1.1. Intégration par référence

103. Certaines juridictions ont intégré la plupart des Règles GloBE dans leur droit interne en insérant une disposition qui y renvoie plutôt qu'en les adoptant sous la forme de dispositions autonomes dans leur propre droit. Avec cette approche, le droit interne n'a pas besoin de contenir la plupart des Règles GloBE, en plus d'imposer la charge d'impôt au titre de l'IMM aux contribuables concernés. La plupart des Règles GloBE sont transposées dans le droit par un renvoi direct au Modèle de Règles GloBE, aux Commentaires ou aux Instructions administratives, et font ainsi partie du système juridique interne (« **intégration par référence** »).

104. Cette approche peut revêtir deux formes différentes. Dans le cadre de l'intégration par référence dynamique, la référence interne intègre automatiquement les nouvelles instructions et mises à jour décidées par le CI après l'adoption de la référence (voir l'examen de l'approche de la Nouvelle-Zélande en matière d'intégration décrite dans l'encadré 5 ci-dessous). Selon cette approche dynamique, les

[31] Voir notamment les paragraphes 4 et 15 de 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/tax/beps/minimum-tax-implementation-handbook-pillar-two.pdf.

modifications ultérieures apportées aux Règles GloBE ne prennent généralement effet qu'après une période déterminée (par exemple, au titre de l'année fiscale débutant après la publication des nouvelles instructions) et elles peuvent être suspendues ou modifiées (au moyen d'un instrument réglementaire ou législatif).

Encadré 5. Approche de la Nouvelle-Zélande en matière d'intégration des Règles GloBE (intégration par référence dynamique)

La Nouvelle-Zélande a mis en œuvre l'IMM (y compris sur le bénéfice réalisé sur son territoire) ainsi qu'une RPII, mais pas d'ICMPL. Le droit matériel sur l'IMM comporte quatre brèves sections et une annexe d'une page (il existe quelques dispositions administratives supplémentaires, notamment l'obligation de déposer une déclaration locale). L'approche de la Nouvelle-Zélande consiste à intégrer les règles GloBE sur une base dynamique. Elle s'appuie à cet effet sur la section HP 3 de la Loi de 2007 relative à l'impôt sur le revenu, qui dispose que les Règles GloBE, telles que modifiées par l'annexe 25B, s'appliquent à l'année fiscale. L'annexe 25B intègre le texte du Modèle de Règles dans la législation de la Nouvelle-Zélande, en remplaçant l'expression « nom de la juridiction qui met en œuvre », chaque fois qu'elle apparaît dans le Modèle de Règles par le terme « Nouvelle-Zélande ». La définition des Règles GloBE inscrite dans la législation néo-zélandaise renvoie au Modèle de Règles approuvé par le CI le 14 décembre 2021 et modifié périodiquement.

La section HP 3 précise que les règles s'appliquent à l'année fiscale « conformément » aux Commentaires et aux Instructions administratives publiés avant le début de l'année en question. La sous-section (4) prévoit qu'en cas de contradiction entre les Commentaires ou les Instructions administratives avec le Modèle de Règles, ce sont les Commentaires ou les Instructions qui prévalent. Cela confirme que la référence est de nature évolutive. Toutes les modifications apportées aux Règles GloBE sont automatiquement intégrées, sans qu'il soit nécessaire de modifier la législation nationale, même lorsqu'elles priment sur le droit antérieur.

Cette approche minimaliste est facilitée par le fait que la Nouvelle-Zélande n'a pas mis en place d'ICMPL, qui exige que le montant de l'impôt dû soit défini et qui peut s'accompagner d'autres règles spécifiques au contexte local.

Comme pour toute autre loi, le Parlement conserve le pouvoir d'abroger l'IMM ou d'en modifier l'un des aspects eu égard à son application en Nouvelle-Zélande. La législation confère aussi au gouvernement le pouvoir spécifique de suspendre ou de modifier les nouveaux Commentaires ou Instructions au moyen de dispositions réglementaires.

Cette méthode est destinée à diminuer le plus possible les coûts de mise en œuvre et d'administration de la loi, considérant le niveau relativement faible de recettes que l'IMM devrait générer en Nouvelle-Zélande.

105. Dans le cadre d'une approche de l'intégration par référence « statique », le renvoi est limité à la version des Règles GloBE arrêtée à une date donnée, et les instructions ultérieures ne peuvent prendre effet qu'une fois approuvées au niveau national — généralement par un instrument administratif, tel qu'un avis ministériel ou un arrêté du Trésor (voir l'examen de l'approche de l'Afrique du Sud en matière d'intégration dans l'encadré 6 ci-après).

Encadré 6. Approche de l'Afrique du Sud en matière d'intégration des Règles GloBE (Intégration par référence statique)

L'Afrique du Sud a mis en œuvre l'IMM et l'ICMPL par référence au Modèle de Règles GloBE dans la Loi sur l'Impôt minimum mondial (« Global Minimum Tax Act », GMTA) et dans la Loi sur l'administration de l'Impôt minimum mondial (« Global Minimum Tax Administration Act », GMTAA). La section 2 de la GMTA prévoit qu'aux fins de la GMTA, le Modèle de règles GloBE s'applique à une Année fiscale sur la base (a) du Commentaire sur le Modèle de Règles GloBE, (b) des Instructions administratives sur le Modèle de Règles GloBE et (c) des Régimes de protection mis en place avant le début de l'année fiscale.

Des dispositions spécifiques sur l'assujettissement à l'impôt sont incluses afin d'imposer les contribuables concernés. Elles expliquent notamment le calcul et l'application de l'impôt aux coentreprises, aux entités à détention minoritaire et aux entités d'investissement. La loi prévoit également la responsabilité conjointe et solidaire des Entités constitutives d'un Groupe au regard du paiement de l'impôt plutôt que l'application des règles de répartition GloBE ainsi que des règles de conversion monétaire pour le paiement de l'impôt. Des ajustements sont ensuite opérés au niveau des Règles GloBE, notamment pour exclure expressément les dispositions relatives à la RPII, écarter les dispositions qui ne sont pas adaptées au contexte local (comme les règles relatives aux Régimes éligibles d'impôt sur les distributions) et pour les aligner sur les conditions de l'ICMQL (en excluant certains impôts des impôts couverts, notamment les impôts sur les SEC prélevés dans une juridiction de résidence). Certaines de ces caractéristiques s'inspirent de l'approche suggérée par l'ATAF pour l'élaboration d'une législation sur l'impôt complémentaire minimum national (consultable à l'adresse : fhttps://ataftax.org/wp-content/uploads/2025/07/ATAF-Suggested-approach-2023-Low-res.pdf).

L'intégration par référence a été effectuée selon une approche statique, qui renvoie à des versions précises des documents mentionnés dans le premier paragraphe du présent encadré. Cette disposition est complétée par la section 23 de la GMTA, qui confère au ministre des Finances le pouvoir d'ajouter à la liste des Instructions administratives applicables de nouveaux documents à mesure qu'ils sont approuvés par le CI. Ces nouveaux documents seraient expressément ajoutés aux avis publiés au Journal officiel par le gouvernement. Ce dispositif permet à l'Afrique du Sud d'exercer un contrôle plus étroit et une supervision plus stricte des actions du ministre, dans la mesure où les avis publiés au Journal officiel expirent à la fin de l'année suivante à moins d'être autrement confirmés par le Parlement.

106. L'intégration par référence, en particulier lorsqu'elle est dynamique, peut être perçue comme une forme de renonciation à une certaine souveraineté dans le processus d'élaboration des lois fiscales. Par ailleurs, les Règles GloBE sont conçues comme une approche commune ; par conséquent, dès lors que la décision souveraine de mettre en œuvre le dispositif a été prise, cela doit se faire conformément aux effets prévus aux termes de l'IMM, notamment à la lumière des Instructions administratives approuvées par le CI. L'intégration par référence permet aux juridictions de rester automatiquement alignées sur les Règles GloBE, sans avoir à modifier à nouveau leur propre législation. Les Règles GloBE étant conçues comme une approche commune, un alignement constant contribue à garantir des résultats prévisibles et coordonnés, et réduit le risque de voir apparaître des incohérences entre les juridictions. Dans le cadre de cette approche, la décision de faire référence au Modèle de Règles ou aux Commentaires relève du législateur qui conserve toute latitude pour modifier ou abroger la référence à tout moment et dans quelque mesure que ce soit.

107. Alors qu'elles ont reproduit ou réécrit l'ensemble des 10 chapitres constituant les règles, certaines juridictions ont néanmoins été en mesure d'incorporer par renvoi d'autres éléments, tels que les

Commentaires ou les Instructions administratives (voir l'examen de l'approche de la Slovénie en matière d'intégration dans l'encadré 7 ci-après).

Encadré 7. Approche de la Slovénie en matière d'intégration des Règles GloBE (intégration dynamique des modifications apportées au Commentaire par référence)

La Slovénie a introduit une RDIR, une RPII et un ICMQL dans sa Loi relative à l'imposition minimum qui prévoit la transposition du contenu de la Directive (UE) 2022/2523 du Conseil du 14 décembre 2022 prévoyant de transposer l'ensemble des Règles GloBE en procédant aux adaptations nécessaires pour se conformer aux exigences du droit européen.

L'article 3 de la loi stipule que les Commentaires doivent être utilisés aux fins de l'application de l'Impôt minimum mondial (entre autres), afin de garantir la cohérence des règles. Cette disposition intègre directement dans la loi slovène les Commentaires et ses éventuelles mises à jour apportées ultérieurement par le biais des Instructions administratives. Cette intégration par référence des Commentaires et des futures Instructions administratives garantit l'actualisation du cadre juridique de l'IMM slovène sans qu'il soit nécessaire de modifier les textes législatifs.

108. De manière générale, l'intégration par référence est une méthode simple pour parvenir à des résultats compatibles avec le Modèle de Règles GloBE et les Commentaires et pour faciliter l'administration des règles dans le temps. Plus spécifiquement :

- Elle réduit au minimum les coûts liés à l'adoption de la loi ;
- Elle diminue le plus possible les risques d'incohérence avec les Règles GloBE (ainsi qu'entre les juridictions les intégrant par référence) ;
- Elle permet aux contribuables et aux administrations de se concentrer sur le respect d'un ensemble unique de règles ;
- Elle permet de réduire les demandes de mécanismes de sécurité juridique à un stade précoce visant les administrations ;
- Elle facilite l'intégration des futures modifications ou mises à jour approuvées par le CI, qui peuvent être mises en œuvre automatiquement ou par le biais de procédures administratives (plutôt qu'en modifiant la législation).

109. Les différentes approches par référence sont illustrées dans les exemples abordés plus haut, mais chacune d'entre elles présente des avantages et des inconvénients recensés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 3. Comparaison entre l'approche par référence statique et l'approche par référence dynamique

Approche dynamique	Approche statique
• Les modifications apportées aux Règles GloBE sont intégrées dans le droit interne sans nécessiter d'autres procédures législatives, ce qui réduit la mobilisation des ressources intérieures. • L'intégration des modifications apportées aux Règles GloBE est rapide. • Les modifications apportées à la législation fiscale interviennent automatiquement, sans suivre la procédure législative habituelle. • L'administration ou le parlement peuvent se voir accorder le droit d'introduire des modifications ou des dérogations spécifiques, s'ils le souhaitent.	• Les modifications apportées aux Règles GloBE nécessitent une actualisation de la législation nationale, mais ce processus peut être relativement simple dans un contexte d'intégration par référence. • L'incorporation des modifications apportées aux Règles GloBE est soumise à examen via la voie législative habituelle, et non point par point.

2.1.2. Intégration par répétition

110. La plupart des juridictions estiment, pour leur part, que l'intégration par référence de tout ou partie des Règles GloBE est impossible pour des raisons techniques ou constitutionnelles. Elle peut en effet être incompatible avec les principes juridiques internes d'une juridiction, tels que la compétence exclusive du Parlement en matière de promulgation ou de modification d'une loi fiscale. D'autres juridictions ont dit craindre que l'intégration par référence comporte le risque d'introduire des définitions juridiques pouvant être source d'ambiguïtés ou nuire à la clarté de la loi pour les praticiens du droit ou les tribunaux.

111. Certaines juridictions ont choisi d'incorporer les Règles GloBE en reproduisant presque mot pour mot le Modèle de Règles dans leur droit interne. Cette approche vise généralement à reproduire, aussi fidèlement que possible, les Règles GloBE, en procédant uniquement à quelques adaptations mineures afin de se conformer aux conventions juridiques nationales, à la terminologie et à la hiérarchie des lois (« **intégration par répétition** »). Outre les besoins de traduction dans les juridictions où l'anglais n'est pas la langue officielle, ces adaptations visent généralement à garantir la cohérence juridique et une administration efficace au sein du système juridique interne, notamment en ce qui concerne les aspects procéduraux, tels que les pouvoirs d'enquête, le droit de procéder à des redressements et l'imposition d'intérêts et de pénalités.

Encadré 8. Intégration de l'IMM par répétition en Malaisie

La Malaisie a légiféré pour introduire une RDIR et un ICMQL en ajoutant à sa Loi de 1967 relative à l'impôt sur le revenu une nouvelle partie XI, qui reproduit presque mot pour mot dans le droit interne la formulation du Modèle de règles GloBE. Autrement dit, la législation nationale reprend, à quelques modifications près, le libellé du Modèle de Règles GloBE.

Cette partie ajoute près de 130 pages à la législation malaisienne, dont 32 consacrées aux questions administratives. La tâche d'intégration par répétition a été facilitée par le fait que la Malaisie peut légiférer en anglais et faire référence à des montants en devises étrangères. Des adaptations mineures ont tout de même été apportées à la structure. Certaines définitions ont ainsi été déplacées au début des règles ou intégrées dans des sections de fond et les renvois aux différentes dispositions ont été modifiés afin de correspondre à la législation nationale.

Aux termes du droit malaisien, les Instructions administratives communes sont réputées être déjà intégrées dans le droit du pays et, à ce titre, être directement applicables et contraignantes pour le contribuable, sans avoir à les transposer dans le droit interne. Cela résulte de la définition des « Règles Globe » introduite à la sous-section 157(1), qui doit être lue conjointement avec la disposition relative à la portée des règles à la section 158 de la Loi sur l'impôt sur le revenu de 1967. Il semble s'agir d'une référence dynamique, de sorte que les modifications à venir seront intégrées automatiquement (voir également le paragraphe 4.19 (b) des Lignes directrices de l'administration fiscale malaisienne (« Inland Revenue Board of Malaysia ») sur la *Mise en œuvre de l'Impôt minimum mondial en Malaisie* (02-12-2024).

112. Cette approche peut également être combinée avec :

- l'utilisation de dispositions réglementaires pour l'intégration des Commentaires et des Instructions administratives, qui ne soient pas purement explicatives ;
- l'intégration par référence des Commentaires et des Instructions administratives, comme dans l'exemple malaisien décrit plus haut.

113. Elle vise à procurer aux juridictions qui ne peuvent ou ne veulent pas recourir à cette technique le plus grand nombre possible des avantages liés à l'intégration par référence. Elle mobilise probablement moins de ressources législatives qu'une réécriture complète et aura aussi tendance à faciliter la cohérence.

114. Du point de vue législatif, les juridictions qui désirent reproduire les Commentaires ou les Instructions administratives ainsi que le Modèle de Règles devront se demander quelles sont les dispositions des Commentaires et des Instructions administratives qui se bornent à clarifier le Modèle de Règles (et n'ont donc pas besoin d'être répétées) et celles qui portent davantage sur le fond et qui doivent être intégrées par répétition.

115. Les juridictions qui intègrent uniquement le Modèle de Règles par répétition, puis les Commentaires et les Instructions administratives par référence, ne sont pas confrontées à cette difficulté. Pour les utilisateurs, la difficulté sera de consulter la législation à deux endroits distincts. Certaines juridictions peuvent également envisager de préciser si c'est le Modèle de Règles transposé dans la loi ou bien les modifications ultérieures apportées aux Commentaires ou aux Instructions administratives intégrés par renvoi qui priment en cas de contradiction entre les deux sources.

116. Les juridictions où l'anglais n'est pas la langue officielle peuvent se heurter à une contrainte supplémentaire. Le Modèle de Règles a été officiellement traduit dans d'autres langues, de sorte que son intégration par référence peut être envisagée dans une juridiction pouvant légiférer dans ces langues. En revanche, pour les juridictions qui légifèrent dans une autre langue, l'intégration du Modèle de Règles, des Commentaires ou des Instructions administratives nécessitera une traduction.

Encadré 9. Référence à la version en anglais des Règles GloBE au Liechtenstein

Bien que les lois soient promulguées en allemand au Liechtenstein, le pays a mis en œuvre une RDIR et un ICMQL par l'article 2 de la Loi du 10 novembre 2023 sur l'imposition minimale des grands groupes d'entreprises (Loi GloBE) qui renvoie à la version en anglais du Modèle de Règles GloBE approuvé par le CI le 14 décembre 2021, et publié sur le site web de l'administration fiscale du Liechtenstein. En faisant référence à la version anglaise des Règles GloBE, le Liechtenstein a cherché à préserver la cohérence de l'interprétation avec les autres juridictions qui mettent en œuvre les règles et à réduire le risque de divergence pouvant résulter de la traduction, même si la législation interne contraignante reste promulguée en allemand.

De même, le Liechtenstein garantit la cohérence avec la version anglaise des Commentaires et des futures Instructions administratives à l'article 2 de l'Ordonnance du 26 mars 2024 relative à l'imposition minimale des grands groupes d'entreprises (Ordonnance GloBE), qui prévoit que la Loi GloBE doit être interprétée conformément aux Commentaires et aux Instructions administratives. Les documents publiés par le CI sont également accessibles sur le site web de l'administration fiscale du Liechtenstein pour servir de base à l'interprétation de l'application de la Loi GloBE.

Le Liechtenstein a également publié la version anglaise de la Loi GloBE et de l'Ordonnance GloBE, mais ces versions traduites sont communiquées pour information et n'ont aucune valeur juridique.

2.1.3. Réécriture complète ou partielle des règles sur l'IMM

117. Certaines juridictions ont incorporé les Règles GloBE dans leur droit interne en les réécrivant totalement ou partiellement (**intégration par réécriture**). Dans le cadre de cette approche, le Modèle de Règles et, dans la mesure nécessaire, les Commentaires et les Instructions administratives sont réécrits afin de concorder avec les conventions juridiques nationales, la terminologie et la structure de la législation fiscale existante (en général, le cadre législatif régissant l'impôt sur les sociétés). Certains pays ont recours à cet effet exclusivement au droit primaire, mais cette méthode peut nécessiter l'utilisation à la fois de textes législatifs et de dispositions réglementaires. Dans l'un ou l'autre cas, elle nécessite un examen approfondi des règles traduites ou adaptées afin de s'assurer de la cohérence des résultats avec les Règles GloBE.

Encadré 10. Réécriture des règles sur l'IMM en France

La France a introduit une RDIR, une RPII et un ICMQL à l'article 33 de la Loi n° 2023-1322 de finances pour 2024, qui transpose la Directive (UE) 2022/2523 du Conseil du 14 décembre 2022 prévoyant la transposition intégrale des Règles GloBE en procédant aux adaptations nécessaires pour se conformer aux exigences du droit européen. Les principales adaptations concernent l'utilisation d'une RDIR interne et l'inclusion, dans le champ d'application de l'imposition, des groupes d'EMN purement nationaux (groupes nationaux de grande envergure).

En adoptant l'IMM, la France a été tenue de respecter la directive qui reformule effectivement le Modèle de Règles GloBE. Le système juridique français ne permet pas la transposition par référence (pas plus qu'une directive ne peut être mise en œuvre par référence). Cela signifie que les Règles GloBE doivent être incorporées directement dans la législation française. Selon l'approche par réécriture, les dispositions du Modèle de Règles GloBE, des Commentaires et des Instructions administratives sont reformulées pour s'adapter à la technique de rédaction juridique française. Cette méthode de réécriture sera également utilisée dans les futures lois de finances pour intégrer une nouvelle Instruction administrative éventuelle dans le droit interne.

Les textes législatifs sont complétés par des décrets (dispositions réglementaires). Le 4 décembre 2024, le gouvernement français a pris son premier décret relatif à la réforme sur l'IMM (décret n° 2024-1126). Ce décret énonce des règles détaillées de conformité pour la mise en œuvre du Pilier 2 en France. Il fixe les obligations déclaratives des Entités constitutives, notamment le contenu de la DIG et les procédures de calcul et de paiement de l'impôt complémentaire.

118. Pour un grand nombre de juridictions, le principal atout de cette approche tient au fait qu'elle respecte leur cadre constitutionnel et juridique ainsi que leurs contraintes internes. Elle facilite également l'intégration dans le système juridique national (y compris les procédures internes de recouvrement et de mise en œuvre effective). Elle peut aider les autorités comme les contribuables d'une juridiction à acquérir une compréhension plus approfondie des règles. Elle peut également contribuer à lever les ambiguïtés recensées lors de la consultation.

119. Les juridictions qui optent pour l'approche de la réécriture devront évaluer les ressources nécessaires. Cette méthode est relativement complexe à mettre en œuvre et mobilise d'importantes ressources. Elle présente un risque de lacunes, de répétitions et d'incohérences avec les Règles GloBE, dans la mesure où les règles nationales relatives à l'IMM sont rédigées selon une structure, dans un ordre et en employant une terminologie qui diffèrent des Règles GloBE. Les juridictions adoptant la méthode de la réécriture ne permettent généralement pas l'incorporation automatique des mises à jour ou modifications ultérieures approuvées par le CI. Cela signifie que ces mises à jour obligent la juridiction à déterminer si et de quelle manière les règles nationales sur l'IMM doivent être modifiées, ainsi que les règles concernées puis, le cas échéant, à engager le processus législatif correspondant.

120. Avec cette approche, les administrations fiscales doivent donc être disposées à investir le temps et les ressources nécessaires pour garantir la transparence, la sécurité juridique et la cohérence dans l'application pratique des règles nationales relatives à l'IMM. Cela peut impliquer l'élaboration d'instructions administratives détaillées et de manuels, l'organisation d'une formation approfondie pour le personnel (afin qu'il maîtrise à la fois les Règles GloBE et leur version reformulée dans le droit interne) et des actions de communication auprès des contribuables pour assurer une compréhension commune des règles nationales et de leur alignement sur les Règles GloBE.

121. Conscientes de ces difficultés, plusieurs juridictions ayant adopté l'approche fondée sur la réécriture ont également indiqué avoir recours à des techniques législatives et interprétatives

complémentaires visant à réduire les incohérences et à alléger la charge de conformité. Ces techniques utilisées parallèlement ne s'excluent pas mutuellement et sont souvent employées de manière combinée pour atteindre leurs objectifs, comme expliqué plus en détail ci-après.

Choisir une approche de mise en œuvre : principales considérations à prendre en compte

Les juridictions en quête d'une méthode de mise en œuvre devront généralement prendre en compte plusieurs facteurs, dont l'importance varie d'un pays à l'autre. Comme indiqué plus haut, ces facteurs comprennent notamment :

- Les contraintes constitutionnelles ;
- Les exigences linguistiques ;
- Les conventions nationales pour la rédaction des textes juridiques ;
- Les ressources de l'administration nécessaires à la mise en œuvre et au maintien de la loi ;
- Le nombre de contribuables concernés et les recettes attendues ; et
- Leur capacité à adopter les modifications de la législation nationale nécessaires pour suivre l'évolution des Règles GloBE.
- Leur capacité à adopter des dispositions réglementaires ou administratives afin de mettre en œuvre plus rapidement une partie des Règles GloBE.

2.2 Techniques législatives permettant d'actualiser le droit interne

122. Depuis leur publication initiale en 2021, les Règles GloBE ont connu d'importantes évolutions, plusieurs Instructions administratives et Régimes de protection successifs ayant été adoptés. Les juridictions qui mettent en œuvre doivent intégrer ces évolutions dans leurs propres règles en temps voulu et avec précision, afin de conserver des règles qualifiées et un système coordonné à l'échelle mondiale. Elles ont adopté à cet effet différentes techniques visant à garantir que leurs règles internes tiennent compte des dernières mises à jour.

2.2.1. Recours à des dispositions réglementaires

123. Dans certaines juridictions, le pouvoir exécutif a la capacité d'adopter des règles juridiquement contraignantes, le plus souvent sur pouvoirs délégués exclusivement, et sous réserve des contraintes ou exigences imposées par le pouvoir judiciaire ou législatif. Ces règles portent sur des points plus précis que ceux traités par les textes législatifs et sont souvent qualifiées de règlements ou de règles, par opposition aux lois. Ces dispositions réglementaires sont généralement beaucoup plus faciles à adopter que les textes législatifs et elles représentent une part importante du système juridique dans les économies plus réglementées.

124. Dans certaines juridictions, seul un petit nombre de dispositions principales, telles que la définition des contribuables couverts, du mécanisme d'assujettissement à l'impôt ou du calcul du TEI, sont inscrites dans les textes législatifs. Pour permettre l'incorporation, en temps voulu, des nouvelles Instructions administratives ainsi que pour combler les lacunes et incohérences relevées dans leurs règles internes sur l'IMM et préciser leur fonctionnement, ces juridictions s'appuient essentiellement ou en partie sur les dispositions réglementaires pour mettre en œuvre les Règles GloBE.

125. Cette approche leur permet de tirer profit des procédures de modification moins contraignantes qui s'appliquent aux dispositions réglementaires (aux règlements, par exemple), notamment de processus législatifs accélérés ou de la suppression de l'approbation parlementaire et permet ainsi une mise à jour plus rapide des règles lorsque de nouvelles orientations sont approuvées par le CI ou lorsque des incohérences doivent être éliminées.

Encadré 11. Utilisation des dispositions réglementaires au Brésil

Le Brésil a introduit un ICMQL au moyen d'une législation cadre (Loi n° 15.079/2024) qui intègre les principaux éléments des règles d'une manière compatible avec son cadre constitutionnel. Ce texte législatif comporte, par exemple, des dispositions relatives au champ d'application, les formules de calcul du TEI et de l'Impôt complémentaire ainsi que certaines définitions issues des Règles GloBE. L'article 3 du texte législatif autorise l'organisme chargé de la réglementation à adopter des dispositions réglementaires portant sur les aspects plus techniques et opérationnels de l'ICMPL. Cela a conduit à l'adoption de l'instruction normative n° 2.228/2024, qui prévoit notamment les règles de conversion monétaire, les ajustements nécessaires pour déterminer le Bénéfice GloBE et le Montant ajusté des Impôts concernés des Entités constitutives situées au Brésil, les règles de calcul relatives à l'exclusion de bénéfices fondée sur la substance ainsi que les règles applicables aux restructurations d'entreprise et aux structures de détention.

Le Brésil s'appuie largement sur les dispositions réglementaires pour mettre en œuvre l'ICMQL, car les Règles GloBE sont techniques, évolutives et reposent sur des calculs détaillés qui ne peuvent être pleinement codifiés dans un texte législatif sans figer la législation ou la rendre rapidement obsolète. En adoptant un texte législatif servant de cadre réglementaire et en déléguant la mise en œuvre technique à l'organisme chargé de la réglementation, le Brésil garantit la flexibilité administrative nécessaire pour aligner les règles internes sur les futures orientations administratives, parvenir à des résultats compatibles avec le Modèle de règles GloBE et garantir la reconnaissance de ce dispositif en tant qu'ICMQL. Cette approche permet à l'administration d'actualiser efficacement les méthodologies, les définitions et les procédures de respect des obligations fiscales, tout en maintenant l'ancrage de l'autorité juridique fondamentale au niveau législatif.

2.2.2. Procédure de modification simplifiée

126. Afin de faciliter davantage les mises à jour régulières et en temps voulu des règles, certaines juridictions ont également introduit dans leur législation sur l'IMM des dispositions conférant au ministère des Finances ou à l'administration fiscale le pouvoir de modifier certaines parties des textes législatifs ou des dispositions réglementaires au moyen d'instruments administratifs, à condition que ces modifications soient nécessaires pour assurer une cohérence durable avec le Modèle de règles GloBE et les Commentaires. Cette délégation de pouvoir peut raccourcir sensiblement le processus législatif tout en préservant le contrôle juridique.

Encadré 12. Procédure de modification simplifiée de l'IMM au Royaume-Uni

Le Royaume-Uni a adopté la méthode de la réécriture pour mettre en œuvre les Règles GloBE. La législation du Royaume-Uni reprend, de manière générale, dans sa législation le Modèle de Règles ainsi que les aspects opérationnels des Commentaires et des Instructions administratives qui modifient ou complètent les règles, en les traduisant dans un langage législatif.

La section 262 de la loi de finances (n° 2) de 2023 confère au Trésor britannique le pouvoir d'adopter des règlements prenant des dispositions complémentaires pour la mise en œuvre ou la modification de l'IMM. Ce pouvoir ne peut être exercé que lorsqu'il est nécessaire pour garantir la cohérence avec le Modèle de Règles GloBE de l'OCDE, le Commentaire et les Instructions administratives et il prendra fin au terme de l'année 2026. À ce jour, il n'a pas été exercé, les modifications ayant toutes été apportées par voie législative.

127. Certaines juridictions indiquent recourir à des procédures permettant aux contribuables de s'appuyer sur une législation annoncée ou sur un projet d'orientations avant leur adoption officielle, afin de renforcer la sécurité juridique et de faciliter le respect des obligations durant les périodes de transition. Cette approche présente plusieurs avantages concrets. Elle apporte une certaine souplesse administrative aux contribuables et réduit les risques d'indiscipline fiscale dans les périodes d'incertitude, tout en garantissant qu'une fois la législation adoptée de manière rétroactive, il sera possible d'apporter les modifications nécessaires sans appliquer de pénalités ni d'intérêts, sous réserve que le contribuable ait agi de manière raisonnable. Elle favorise également une utilisation efficiente des ressources, évite les différends inutiles portant sur des situations temporaires et procure aux contribuables une certaine sécurité dans la pratique avant même que les modifications requises ne soient apportées à la loi.

Encadré 13. Possibilité offerte par l'Australie de se fonder sur des modifications du CI, qui n'ont pas encore été adoptées

Dans le système juridique australien, les contribuables doivent évaluer par eux-mêmes le montant de l'impôt dû (et déposer une déclaration fiscale) sur la base du droit en vigueur. Des incohérences entre le droit interne australien et les documents de l'OCDE peuvent toutefois se poser lorsque l'Australie n'a pas encore mis en œuvre les Instructions administratives approuvées ou lorsque la loi australienne comporte une légère erreur rédactionnelle.

Pour remédier à ces incohérences, l'ATO donne des indications concrètes sur le traitement administratif de la législation rétroactive aux contribuables qui « anticipent » les modifications de la législation, qu'elles aient été officiellement annoncées par les pouvoirs publics ou non. Concrètement, ce dispositif procure aux contribuables une sécurité accrue lorsqu'ils déposent leurs déclarations fiscales nationales en se fondant sur les documents de l'OCDE, même lorsque le droit interne ne reflète pas encore certains aspects des documents GloBE.

Si les contribuables choisissent de calculer eux-mêmes leur impôt sur la base du droit en vigueur avant sa modification alors qu'une législation est adoptée par la suite de manière rétroactive, ils devront réviser leurs calculs. En pareil cas, l'approche de l'ATO consiste à traiter les conséquences en matière d'intérêts et de pénalités, une remise des pénalités étant en principe accordée lorsque le contribuable a agi de bonne foi en vertu du droit en vigueur et cherche à modifier son calcul, tout en veillant à ce que la loi adoptée soit finalement appliquée.

Lorsque les contribuables décident d'anticiper une modification à venir de la législation, l'ATO ne mobilise généralement pas son personnel spécialisé pour vérifier ces auto-évaluations au regard du droit en vigueur (avant les modifications), car cela serait contre-productif. Lorsque les contribuables anticipent un changement, ils doivent consigner dans un document interne l'incohérence relevée entre le droit australien et les documents de l'OCDE.

Aux fins des Règles GloBE, cela signifie concrètement que l'ATO permet aux contribuables de déposer leurs déclarations nationales au titre du Pilier Deux (sur la base des informations communiquées dans la DIG) en se fondant sur les Instructions administratives qui n'ont pas encore été intégrées dans la législation australienne. En pareil cas, l'ATO examinera les déclarations des contribuables en fonction de leur interprétation des modifications de la législation annoncées et des modifications réellement apportées.

2.2.3. Clause d'interprétation

128. Un grand nombre de juridictions ont également adopté, dans leur législation sur l'IMM, une clause d'interprétation précisant que les dispositions nationales doivent, dans la mesure du possible, être

interprétées à la lumière des Règles GloBE, des Commentaires et des Instructions administratives. Cette référence peut être insérée directement dans les textes législatifs ou bien dans le préambule ou les notes explicatives qui l'accompagnent. Ces clauses visent à :

- réduire les risques d'incohérences ou d'interprétations divergentes, en précisant que l'interprétation a pour objectif l'alignement sur le Modèle de règles GloBE et les Commentaires, sauf en cas de contradiction directe ; et
- faciliter des interprétations conformes aux orientations publiées ultérieurement par le CI, lorsque ces dernières peuvent être raisonnablement considérées comme des éclaircissements plutôt que comme des modifications de fond nécessitant de modifier la loi.

129. Même lorsqu'une mise à jour des Commentaires ne se limite pas nécessairement à clarifier le texte du Modèle de Règles, la clause d'interprétation peut permettre à l'administration fiscale d'une juridiction d'interpréter le droit interne à la lumière de cette nouvelle mise à jour. Disposer d'une telle marge d'appréciation administrative et l'exercer peut s'avérer plus efficace que de modifier la législation lorsque les mises à jour des Commentaires dépassent le cadre de simples éclaircissements.

130. Il est toutefois reconnu que, dans de nombreuses juridictions, une clause d'interprétation n'aura pas pour effet d'incorporer automatiquement les nouvelles Instructions administratives, et que le pouvoir discrétionnaire de l'administration à l'égard de cette clause demeure donc limité. Dans d'autres juridictions, la tradition juridique veut que des clauses d'interprétation très similaires peuvent avoir une plus large portée.

Encadré 14. Clause d'interprétation

Certaines juridictions (comme le Canada) qui ont adopté, de manière générale, l'approche consistant à réécrire le Modèle de règles et les Commentaires dans leur droit interne, incluent également une règle d'interprétation destinée à garantir que la législation est interprétée, appliquée et administrée conformément aux effets prévus aux termes du Modèle de règles, des Commentaires et des Instructions administratives, y compris leurs révisions ou ajouts ultérieurs dans le cadre du Pilier Deux. Pour ces juridictions, la question de savoir comment donner effet aux nouvelles Instructions administratives publiées par l'OCDE est déterminée au cas par cas, afin d'établir s'il est nécessaire d'adopter des dispositions législatives spécifiques ou si les Instructions administratives peuvent être utilisées pour interpréter ou clarifier les dispositions existantes.

131. Certaines juridictions ont également introduit dans leur droit interne des références sélectives à des dispositions spécifiques du Modèle de Règles GloBE et des Commentaires. Grâce à ces renvois, la partie visée du Modèle de règles GloBE et des Commentaires devient alors partie intégrante du droit interne, de la même manière qu'avec une approche d'intégration complète par référence.

132. Ces références sélectives peuvent aussi être conçues de manière à permettre l'intégration automatique des mises à jour ou modifications ultérieures apportées par le CI aux dispositions visées, conformément à l'approche par référence dynamique. Dans le cadre de l'approche par référence statique, l'intégration des mises à jour ou des modifications ultérieures peut également faire l'objet d'une procédure d'approbation interne, telle qu'un acte administratif de l'État.

133. Les références sélectives peuvent servir plusieurs objectifs concrets. Elles permettent notamment de donner effet, en temps voulu et de manière transparente, à la hiérarchie des normes établie au sein d'une juridiction, en renvoyant au Registre central des juridictions qualifiées, accessible sur le site web de l'OCDE. Lorsqu'elle est combinée avec une approche dynamique, cette méthode peut faciliter la prise en compte sans délai du statut qualifié des autres juridictions ou sans qu'il soit nécessaire de prendre des mesures législatives ou administratives. La référence étant limitée à une partie bien précise du Modèle de

Règles GloBE et des Commentaires, et non à leur ensemble, cette méthode se veut une démarche pragmatique, généralement accessible à un plus large éventail de juridictions mettant en œuvre l'IMM (y compris celles dont les cadres législatifs ou constitutionnels sont plus contraignants).

Encadré 15. Référence sélective de Singapour au Registre central des juridictions qualifiées

En vertu des dispositions 96 et 97 du Règlement de 2024 sur les entreprises multinationales (impôt minimum), Singapour reconnaît le statut qualifié des RDIR, des ICMQL et des Régimes de protection aux fins de l'ICMQL des autres juridictions conformément aux décisions prises par le CI. Ces dispositions renvoient aux impôts exigibles en vertu de la législation de chaque juridiction figurant dans le Registre central des juridictions qualifiées, publié sur le site de l'OCDE. L'utilisation d'une méthode de référence dynamique dans ses textes réglementaires permet à Singapour de reconnaître le statut qualifié d'une législation à compter de sa date d'entrée en vigueur, au moment où elle est ajoutée au Registre central après cette date, sans avoir à publier une liste distincte des règles qualifiées et sans autre action requise de la part du Parlement.

2.3. Mécanismes d'interprétation

134. Outre le processus législatif en lui-même, les juridictions qui mettent en œuvre s'appuient également sur un large éventail d'instruments d'interprétation ou non législatifs afin de favoriser le respect des obligations fiscales par les contribuables et de produire des résultats compatibles avec le Modèle de Règles GloBE et les Commentaires. Ces instruments font partie du cadre juridique et administratif interne plus vaste et ils sont généralement utilisés pour expliquer comment appliquer les règles fiscales internes à des circonstances et faits particuliers, ce qui a pour effet d'aider les contribuables à se conformer à leurs obligations. Bien que la nature et les effets juridiques de ces instruments varient considérablement d'une juridiction à l'autre, ils prennent généralement la forme d'orientations publiées par les administrations fiscales afin d'interpréter, de compléter ou de permettre la mise en œuvre des dispositions fiscales internes (décisions, FAQ, par exemple). Dans le contexte de l'IMM, ces mécanismes peuvent s'avérer essentiels pour produire des résultats compatibles avec les Règles GloBE et alléger le plus possible les contraintes de conformité, en particulier dans les juridictions ayant adopté une approche d'intégration par réécriture. Deux grandes catégories de mécanismes d'interprétation peuvent être utilisées pour faciliter l'application et l'administration de l'IMM, à savoir (i) la publication d'orientations publiques et (ii) la publication d'orientations privées.

2.3.1. Instructions publiques

135. Un grand nombre de juridictions qui mettent en œuvre ont indiqué avoir recours à des procédures administratives permettant la publication d'instructions officielles sur l'application de leurs règles nationales relatives à l'IMM. Selon la juridiction, ces instructions peuvent être non contraignantes, contraignantes pour l'administration fiscale exclusivement, ou contraignantes à la fois pour l'administration et pour les contribuables. Il peut s'agit notamment d'instructions administratives, de décisions générales (publiées sous forme anonymisée), de notes explicatives, de circulaires et d'instructions ministérielles.

136. Quelle que soit leur forme, les instructions publiques servent généralement à expliquer comment certaines dispositions du droit interne sur l'IMM s'appliquent à des faits et circonstances précis, en particulier lorsqu'un grand nombre de contribuables peuvent être concernés ou lorsqu'une disposition a donné lieu à une insécurité juridique dans la pratique. Ces instructions peuvent être efficaces pour combler les lacunes du Modèle de Règles GloBE et des Commentaires et remédier aux incohérences entre les règles internes et le Modèle de Règles et les Commentaires (au moins, à titre temporaire) ainsi que pour

favoriser une plus grande uniformité dans l'application et l'interprétation des règles relatives à l'IMM entre les juridictions et au fil du temps.

137. Sous l'angle de la discipline fiscale, il est largement admis que ces instructions publiques sont un moyen efficace d'améliorer la transparence, la sécurité juridique et la prévisibilité pour les contribuables, en réduisant ainsi le nombre de différends et en allégeant la charge administrative globale. Dans certaines juridictions, ces instructions s'inscrivent dans un cadre plus large de prévention des différends et de renforcement de la sécurité juridique géré par l'administration fiscale. Dans d'autres, elles sont l'aboutissement d'un processus collaboratif mettant en jeu plusieurs organismes publics, tels que le ministère des Finances, des comités de rédaction de textes législatifs et des instances techniques spécialisées. En tout état de cause, ces procédures sont généralement conçues pour conserver leur souplesse et leur adaptabilité, en permettant aux administrations fiscales de régler en temps voulu les questions d'interprétation et de mise en œuvre opérationnelle que soulèvent l'application et l'administration de l'IMM.

138. Les instructions publiques non contraignantes sont particulièrement utiles pendant les premières étapes du processus de mise en œuvre, lorsque les contribuables cherchent à comprendre le fonctionnement concret des nouvelles règles et la manière dont elles s'appliquent à leur situation particulière. Parmi les exemples courants figurent les manuels ou les foires aux questions (FAQ) publiés sur le site web officiel de l'administration fiscale, les notices d'utilisation ou les notes de bas de page jointes aux formulaires de déclaration ainsi que les outils de télédéclaration. Ces dispositifs s'inscrivent généralement dans une stratégie de communication plus large visant à améliorer la préparation des contribuables, réduire les erreurs et alléger la charge administrative (voir le Module 5).

139. Compte tenu du pouvoir des juridictions en matière d'interprétation et d'application de leur législation nationale relative à l'IMM, elles pourraient garantir l'application cohérente des règles relatives à l'IMM entre plusieurs juridictions par une interprétation coordonnée des dispositions spécifiques à l'IMM. En gardant cela à l'esprit, avant de publier des instructions, les juridictions pourraient juger utile d'engager des discussions sur certaines questions d'interprétation avec d'autres juridictions qui mettent en œuvre, par exemple à la faveur du Dialogue d'Amsterdam.

2.3.2. Instructions privées

Encadré 16. Décisions fondées sur la bonne foi en Autriche

Les contribuables peuvent demander à l'administration fiscale autrichienne des instructions prenant la forme de « décisions fondées sur la bonne foi ». Une Décision fondée sur la bonne foi est un acte administratif de l'administration fiscale exposant l'avis juridique de l'autorité en question sur les faits du cas d'espèce décrit par le contribuable. À la différence d'une décision anticipée formelle, une Décision fondée sur la bonne foi peut être sollicitée de manière informelle et avoir un effet juridique plus limité. Cependant, d'après les décisions des tribunaux, une Décision fondée sur la bonne foi peut être juridiquement contraignante pour l'administration fiscale dans les limites de son pouvoir discrétionnaire, si les conditions suivantes sont réunies :

- La Décision fondée sur la bonne foi a été rendue par une administration fiscale compétente.
- La Décision fondée sur la bonne foi n'est manifestement pas incompatible avec la législation en vigueur.
- Le contribuable a pris des dispositions économiques fondées sur la Décision de bonne foi.
- Un écart par rapport à la Décision fondée sur la bonne foi serait préjudiciable pour le contribuable.

140. Par ailleurs, certaines juridictions ont déclaré utiliser des mécanismes d'interprétation dont les effets juridiques sont limités au départ à un ou quelques contribuables. Parmi les exemples courants figurent les décisions privées et les réponses écrites aux demandes des contribuables. La nature juridique, les critères de disponibilité et l'effet contraignant varient sensiblement d'une juridiction à l'autre.

141. Il est à noter que ces mécanismes améliorent le respect des obligations fiscales et la sécurité juridique pour les contribuables. En fonction du cadre juridique, les instructions privées, notamment les décisions, peuvent offrir davantage de sécurité juridique aux contribuables et les rassurer sur leur situation fiscale. D'un autre côté, les décisions privées pourraient entraîner une moins grande transparence entre les juridictions et un risque d'application incohérente des règles. Ces risques sont réduits lorsqu'un programme prévoit que le recours aux instructions privées servira de base aux instructions publiées ultérieurement à l'intention de l'ensemble des contribuables (FAQ, décisions générales, par exemple) ou lorsqu'il existe d'autres mécanismes préservant la transparence.

Encadré 17. Décisions individuelles au titre des Règles GloBE en Pologne

La Pologne a mis en place un type particulier de décision individuelle adapté aux spécificités des Règles GloBE (décision fiscale sur l'impôt complémentaire). Le Bureau national de l'information fiscale qui rend les décisions fiscales relatives à l'impôt complémentaire peut consulter le Conseil GloBE lors de l'élaboration d'un projet de décision. Le Conseil GloBE est un organe consultatif spécial composé de 11 experts indépendants qualifiés, issus du milieu universitaire, de l'administration publique, de cabinets de conseil fiscal et de vérification fiscale. La plupart de ces experts ne sont pas issus de l'administration publique. Le Conseil a été créé afin de permettre à un plus large éventail de parties prenantes publiques de participer à l'interprétation de la loi fiscale. Le recueil de divers avis et perspectives, plutôt que de s'appuyer uniquement sur l'administration, est destiné à garantir la bonne application de l'Approche commune de l'OCDE et du CI.

Module 3. Organisation et planification pour la mise en œuvre de l'impôt minimum mondial (IMM)

Introduction

142. Ce module fournit aux administrations fiscales des orientations pratiques sur la mise en œuvre des changements nécessaires en matière de processus et d'affectation des ressources afin de gérer l'IMM. Ces orientations s'appuient sur une approche par étapes qui commence par l'élaboration d'un plan de mise en œuvre structuré. Ce plan est ensuite exécuté à travers différents axes de travail. S'appuyant sur les expériences des juridictions mettant en œuvre ce plan, la première section de ce module se concentre sur les éléments clés à prendre en compte lors de l'élaboration d'un plan de mise en œuvre, tandis que la suite examine l'impact attendu de l'IMM sur les principales fonctions administratives et présente des exemples d'outils que les administrations fiscales pourraient utiliser pour faciliter la planification et la mise en œuvre des changements nécessaires.

3.1. Plan de mise en œuvre

143. Un plan de mise en œuvre est une feuille de route structurée qui décrit comment un changement (tel qu'une réforme fiscale) est mis en œuvre et rendu opérationnel. Ce plan traduit les grandes orientations politiques ou les réformes législatives en mesures concrètes pour l'administration fiscale et veille à ce que tous les acteurs concernés comprennent ce qui doit être fait, par qui, quand et avec quelles ressources. Un plan de mise en œuvre bien conçu peut améliorer la coordination entre les différentes unités de l'administration fiscale, faciliter le suivi des progrès et réduire le risque de lacunes, de goulots d'étranglement ou de retards.

144. La première étape dans l'élaboration d'un plan de mise en œuvre consiste à analyser les implications de la réforme pour l'administration fiscale elle-même, notamment en ce qui concerne l'organisation, la gouvernance, les processus opérationnels, les ressources humaines, les besoins informatiques et le budget. Un plan de mise en œuvre complet pourrait inclure :

- Les **objectifs et les résultats escomptés** qui permettent de préciser les attentes de la réforme ainsi que les résultats mesurables une fois qu'elle sera opérationnelle.
- Le **champ d'application et les priorités** qui définissent les paramètres du projet, ainsi que les priorités clés permettant à l'administration fiscale d'identifier les fonctions concernées et les domaines nécessitant une mise en œuvre immédiate ou progressive.
- Les **rôles et les responsabilités** qui définissent et répartissent les tâches entre tous les départements, unités et équipes concernés de l'administration fiscale.
- Le **calendrier et les étapes clés** qui décomposent le projet de mise en œuvre en phases, avec les échéances clés et les livrables attendus.
- Les **besoins en ressources** qui quantifient les ressources complémentaires nécessaires à court et à long terme. Les ressources ne se limitent pas au financement, mais devraient également

permettre de combler les lacunes en matière de personnel, d'expertise technique, de systèmes informatiques et d'instruments législatifs nécessaires à la mise en œuvre.

- L'**évaluation des risques et les mesures d'atténuation** qui identifient les difficultés potentielles ainsi que les stratégies nécessaires pour gérer ou réduire leur impact.
- Des **mécanismes de suivi, de notification et d'évaluation** qui fournissent les outils nécessaires pour suivre, consigner et analyser les progrès réalisés, contribuant ainsi à ce que la mise en œuvre du plan se déroule comme prévu. Les éléments clés pourraient être consignés dans une matrice pouvant être mise à jour régulièrement afin de donner une vue d'ensemble de l'état d'avancement du projet de mise en œuvre (voir l'encadré 18).

145. Dans la pratique, les exigences précises d'un plan de mise en œuvre seront adaptées à la nature de la réforme et aux besoins de l'administration fiscale. Certains aspects nécessiteront une planification détaillée dès le départ, tandis que d'autres pourront être planifiés ultérieurement, à mesure que la réforme prendra effet.

146. Si les administrations fiscales ont généralement l'habitude de mettre en œuvre des réformes de politiques fiscales, l'IMM présente toutefois un certain nombre de particularités qui ont une incidence spécifique sur le processus de planification. Cela tient au fait que l'IMM repose sur une approche commune ainsi que sur la nécessité d'assurer la cohérence avec les règles des autres juridictions qui mettent en œuvre. Cette cohérence s'étend de l'adoption nationale des règles, conformément aux Règles types, à la manière dont le fond de ces règles est interprété et appliqué dans la pratique.

147. Outre qu'elle constitue une contrainte, cette approche commune offre également une opportunité importante, dans la mesure où les juridictions qui adoptent l'IMM peuvent s'appuyer sur l'expérience pratique de celles qui ont déjà légiféré et mis en œuvre ces règles. Les premières expériences de mise en œuvre – incluant les orientations administratives, les approches de régime de protection et les adaptations de systèmes – apportent des éclairages précieux sur l'interprétation technique, les processus de conformité et les stratégies de gestion des risques, permettant ainsi aux adoptants ultérieurs de bénéficier de solutions éprouvées plutôt que de partir de zéro.

148. Dans le même temps, il est admis que chaque juridiction et administration fiscale concernée entame son processus de mise en œuvre à partir d'un point de départ différent. Il existe des différences inévitables entre les cadres juridiques existants, les capacités institutionnelles (informatique, ressources humaines, entre autres) et les modalités de mise en œuvre. Néanmoins, les discussions menées dans le cadre du Dialogue d'Amsterdam ont mis en évidence un certain nombre de défis communs auxquels sont confrontées les administrations fiscales, notamment la collecte et la validation des données, l'intégration des systèmes, la coordination entre les impôts complémentaires minimum qualifiés prélevés localement et la RDIR/RPII, ainsi que la gestion des obligations de conformité pour les groupes d'EMN. Plus précisément, la réunion qui s'est tenue le 11 avril 2025 (« réunion de lancement ») et qui a rassemblé tous les acteurs impliqués dans l'élaboration de cette Boîte à outils a permis d'identifier quatre défis liés à l'introduction et à la mise en œuvre de l'IMM : développer des systèmes informatiques, garantir la cohérence dans l'application et l'interprétation, renforcer les capacités et dialoguer avec les parties prenantes. Il est important de noter que ces discussions ont également identifié toute une série de solutions concrètes – allant d'une mise en œuvre progressive et d'orientations ciblées à une coopération renforcée entre les administrations –, démontrant ainsi que, même si les approches peuvent différer dans les détails, le partage d'expériences peut contribuer de manière significative à une mise en œuvre cohérente et efficace dans toutes les juridictions.

Encadré 18. Matrice type pour un plan de mise en œuvre structuré de l'IMM

En s'appuyant sur l'expérience acquise par les juridictions qui mettent en œuvre, les administrations fiscales pourraient tirer parti d'une matrice offrant une vue d'ensemble de la gestion de projets complexes, tels que l'introduction d'un IMM, et les aidant à élaborer leur plan de mise en œuvre. Une matrice peut être adaptée aux besoins du projet de mise en œuvre propre à toute juridiction concernée. Cette matrice peut être conçue pour répondre à toutes les exigences et pratiques nationales. Elle doit être mise à jour en permanence et présentée régulièrement à la direction générale, notamment au Commissaire ou à son adjoint. L'encadré ci-dessous présente un exemple de cette matrice.

La matrice présentée ci-dessous impose à l'administration fiscale d'identifier chaque fonction administrative (colonne 1) ainsi que les actions correspondantes (colonne 2). Dans un deuxième temps, un département, une unité ou une équipe responsable est affecté(e) à chaque action correspondante (colonne 3). Parallèlement, l'administration fiscale devrait déterminer si des changements organisationnels ou administratifs sont nécessaires (colonne 4). En se basant sur la cartographie de tous ces éléments, l'administration fiscale peut estimer les ressources nécessaires (colonne 5) ainsi que le coût associé à chaque action (colonne 6). Un calendrier détaillé et échelonné, précisant les résultats attendus pour chaque année, est également requis (colonne 7). Enfin, les risques et les mesures d'atténuation devraient être identifiés (colonne 8). Ces étapes sont expliquées en détail dans les sections suivantes.

Fonction administrative	Description	Service, unité ou équipe concerné(e)	Changements nécessaires (le cas échéant)	Ressources nécessaires (personnel, compétences, outils)	Coût	Délai				Risques/ Atténuation
						Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	
1	Action 1 :									
	Action 2 :									
2	Action 3 :									
	Action 4 :									
3	Action 5 :									
	Action 6 :									
4	Action 7 :									
	Action 8 :									

3.2. Évaluation des fonctions clés de l'administration fiscale et des changements nécessaires

149. Bien que les administrations fiscales du monde entier aient des structures, des ressources et des modes de fonctionnement différents, elles ont tendance à exercer un ensemble similaire de fonctions essentielles afin de garantir l'évaluation, la perception et l'application efficaces des impôts, tout en encourageant le respect spontané des obligations fiscales. Les fonctions génériques clés de l'administration fiscale, communes à de nombreuses administrations fiscales sont présentées ci-dessous. Les administrations fiscales devront déterminer les fonctions administratives clés affectées par l'introduction de l'IMM, à l'instar de ce qu'elles font généralement lors de la mise en œuvre d'une réforme fiscale, tout en tenant compte des particularités de l'IMM. Par exemple, le processus de vérification pourrait être différent, et l'échange d'informations au sein de la Déclaration d'information GloBE (DIG), conformément à l'approche de diffusion, nécessitera des adaptations.

Tableau 4. Vue d'ensemble des fonctions clés de l'administration fiscale

Fonctions clés de l'administration fiscale		
N°	Fonctions administratives	Description générale des fonctions
1	Identification et services aux contribuables	• Gestion des systèmes d'identification des contribuables (par exemple, le numéro d'identification fiscal, NIF). • Fourniture d'orientations, d'informations et d'un soutien pour aider les contribuables à se conformer à la législation. • Canaux de service opérationnels (portails en ligne, centres d'appel, agences physiques).
2	Dépôt et traitement des déclarations	• Réception, validation et archivage des déclarations fiscales (impôt sur le revenu, TVA, impôt sur les sociétés). • Gestion des systèmes de dépôt électronique. • Traitement des déclarations rectificatives ou des corrections.
3	Paiement et recouvrement des impôts et taxes	• Gestion des modes de paiement (en ligne, virement bancaire, systèmes de retenue à la source). • Suivi des échéances de paiement et envoi de rappels. • Gestion des remboursements (par exemple, remboursements de TVA).
4	Gestion préventive des risques de non-conformité	• Identification des secteurs, des contribuables et des comportements à haut risque. • Utilisation de l'analyse de données pour hiérarchiser les interventions en matière de conformité. • Élaboration de stratégies ciblées de communication et de mise en œuvre effective.
5	Activités de contrôle de conformité après le dépôt de la déclaration (incluant les contrôles fiscaux et les vérifications)	• Réalisation d'évaluations des risques et d'activités liées à la conformité.[32] • Vérification de l'exactitude des déclarations. • Détection de sous-déclaration, de fraude ou d'évasion fiscale.
6	Mise en œuvre effective et recouvrement de créances	• Gestion des arriérés d'impôts. • Imposition de pénalités et d'intérêts. • Mise en œuvre de mesures de perception forcée (saisie de biens, privilèges, saisies-arrêts). • Coordination avec les tribunaux ou les autorités chargées de la mise en œuvre effective.
7	Règlement des litiges et recours	• Traitement des réclamations et des recours des contribuables. • Garantie de l'équité procédurale et du respect des droits. • Coordination avec les instances de recours ou les tribunaux indépendants.
8	Conseil en matière de politiques et soutien législatif	• Fourniture de conseils au gouvernement sur la conception et la mise en œuvre des politiques fiscales. • Fourniture d'une expertise technique pour l'élaboration de nouvelles lois et réglementations. • Évaluation de l'impact des changements de politique sur les recettes.
9	Gestion de l'information et analyse des données	• Gestion des bases de données des contribuables et stockage sécurisé des données. • Utilisation d'outils d'analyse pour détecter les anomalies et les fraudes. • Échange d'informations (EOI) avec des organismes nationaux ou internationaux.
10	Gestion interne et gouvernance institutionnelle	• Programmes relatifs aux ressources humaines, à la formation, à l'éthique et à l'intégrité. • Budgétisation et gestion des performances. • Audit interne, gestion des risques et contrôles anticorruption.
11	Technologie et transformation numérique (un enjeu de plus en plus crucial)	• Gestion des déclarations en ligne, de la facturation électronique et des comptes fiscaux numériques. • Utilisation de l'IA ou de l'automatisation pour améliorer les services. • Garantie de la cybersécurité et de la confidentialité des données.

[32] Dans le cadre de l'IMM, un cadre d'évaluation des risques sera au cœur de la phase 2 du Dialogue d'Amsterdam.

3.2.1. Mise en œuvre des éventuels changements organisationnels et administratifs

150. Avant de concevoir ou d'adapter le cadre administratif pour l'IMM, les administrations fiscales doivent procéder à une évaluation approfondie de leurs besoins opérationnels. Il s'agit tout d'abord d'analyser les capacités existantes – tant au niveau des équipes que des compétences individuelles – et de déterminer quelles unités gèrent actuellement des tâches telles que la conformité, la mise en œuvre effective, l'évaluation, le service client et le règlement des litiges. La cartographie de ces responsabilités existantes permet d'identifier les lacunes éventuelles et de déterminer où un soutien supplémentaire, de nouveaux processus ou des mécanismes de coordination renforcés pourraient s'avérer nécessaires.

151. Il convient notamment de se demander si les structures organisationnelles actuelles sont suffisantes pour gérer les tâches liées à l'IMM ou si une fonction de coordination spécifique doit être créée. Étant donné que plusieurs unités – et, dans certains cas, d'autres organismes publics – seront impliqués, les administrations fiscales sont invitées à envisager la création d'un organe consultatif ou de pilotage chargé de centraliser les décisions relatives à la conception, de garantir une interprétation cohérente des règles et de diffuser des instructions claires à l'ensemble de l'organisation. Les données utilisées pour cette évaluation peuvent provenir de données existantes, d'entretiens internes ou d'enquêtes auprès du personnel, et peuvent varier selon que la juridiction applique uniquement un impôt complémentaire minimum qualifié prélevé localement (ICMQL) ou l'ensemble des règles de l'IMM. La taille et les caractéristiques de la population de contribuables concernée dans une juridiction donnée influencent également l'ampleur de la réponse organisationnelle.

Adapter les services, les unités et les équipes en vue de l'introduction et de la mise en œuvre de l'IMM

152. L'organisation des services, des unités et des équipes pour la gestion de l'IMM dépend des structures institutionnelles existantes ainsi que des choix définis dans le plan de mise en œuvre. Une analyse approfondie du modèle organisationnel de l'administration fiscale – couvrant les fonctions de contrôle de conformité, les processus de perception, les services aux contribuables, les procédures d'évaluation et les activités de contrôle fiscal – est nécessaire pour comprendre comment les responsabilités liées à l'IMM peuvent être intégrées efficacement. Cette évaluation permet de déterminer les fonctions qui peuvent être adaptées et dans quels domaines de nouvelles compétences ou de nouveaux processus pourraient s'avérer nécessaires.

153. Dans la pratique, les administrations fiscales sont confrontées à deux choix organisationnels principaux : adapter les services, unités et équipes existants pour y intégrer les tâches liées à l'IMM, ou créer de nouveaux services, unités et équipes exclusivement dédiés à la mise en œuvre et à la gestion courante de l'IMM. Chaque option présente des avantages et des inconvénients. L'intégration des tâches liées à l'IMM dans les structures existantes peut favoriser l'efficacité, la continuité et le transfert de connaissances, notamment lorsque le personnel actuel gère déjà des dossiers fiscaux liés aux grandes entreprises ou à l'international. La mise en place d'une structure consacrée, en revanche, peut contribuer à centraliser l'expertise, à instaurer une gouvernance plus claire et à accélérer le développement de compétences spécialisées, même si cela peut nécessiter des ressources complémentaires. Deux autres options peuvent également être envisagées : la création de nouvelles sous-équipes au sein des départements, unités ou équipes existants, ou une structure matricielle (une nouvelle équipe centrale composée de spécialistes régionaux).

154. Le choix entre ces options devrait être guidé par divers facteurs nationaux, notamment la taille et la complexité de la population dans le champ d'application, le budget et les ressources disponibles, la stratégie de mise en œuvre effective et de conformité choisie par l'administration, ainsi que la faisabilité pratique du recrutement de personnel supplémentaire. Dans certaines juridictions, le recrutement peut s'avérer impossible, la réaffectation interne ou la reconversion professionnelle sont donc privilégiées.

Quelle que soit l'option choisie, il reste essentiel de définir clairement les rôles, les responsabilités ainsi que les canaux de communication afin d'assurer une gestion cohérente et efficace de l'IMM.

3.2.2. Organisation interne : gouvernance et ressources

155. En s'appuyant sur les échanges menés dans le cadre des groupes de travail du Dialogue d'Amsterdam, certaines expériences méritent d'être mises en avant en matière de gouvernance, de coûts et de budget, ainsi que de formation du personnel.

Gouvernance

156. Les pays ont adopté diverses approches organisationnelles pour mettre en œuvre les exigences de l'IMM, reflétant ainsi les différences en matière de structures administratives, de maturité institutionnelle, de disponibilité des ressources et de priorités politiques. Bien que toutes les administrations fiscales doivent assurer les mêmes fonctions essentielles – comme les services aux contribuables, le dépôt et le traitement des déclarations, les évaluations et les contrôles fiscaux –, la manière dont ces responsabilités sont réparties peut considérablement varier. Certaines administrations choisissent d'intégrer les responsabilités liées à l'IMM au sein des services, unités et équipes existants, tandis que d'autres créent de nouveaux services, unités et équipes spécialisés ou mettent en place des programmes de transformation pour gérer ce changement.

157. Les exemples suivants (voir l'encadré ci-dessous) illustrent quatre options organisationnelles distinctes observées dans les juridictions qui mettent en œuvre. Ils mettent en évidence comment les administrations fiscales organisent leurs équipes, répartissent les responsabilités, développent leur expertise et assurent la coordination en interne afin de garantir une mise en œuvre efficace et dans les délais de l'IMM. Ces études de cas ne constituent pas des recommandations. Elles offrent plutôt un aperçu concret des approches adoptées par les juridictions qui mettent en œuvre, des raisons qui ont motivé ces choix, ainsi que des types de fonctions ou d'équipes susceptibles de contribuer à la réussite de cette mise en œuvre. Les deux premiers exemples mettent l'accent sur des cas axés sur la mise en œuvre par le biais de programmes de conformité et de transformation, tandis que les deux derniers exemples décrivent la manière dont les administrations fiscales se sont organisées pour traiter la gestion de ces dossiers fiscaux.

Encadré 19. Quatre modèles organisationnels distincts observés parmi les juridictions qui mettent en œuvre

Exemple 1 – Équipe centrale chargée de la mise en œuvre et de la conformité

Dans une juridiction, l'autorité a choisi de mettre en place une équipe centrale chargée de coordonner la mise en œuvre de l'IMM au sein de l'administration fiscale. Cette équipe est chargée de l'ensemble des éléments constitutifs administratifs indispensables à la préparation opérationnelle. Ses principales missions consistent à superviser le développement informatique, à veiller à ce que la DIG et les déclarations fiscales locales soient déposées dans les délais, ainsi qu'à mettre en place des procédures de notification des contribuables. L'équipe assure également la coordination des communications liées à l'IMM en interne (entre les services) et en externe (avec les parties prenantes et les groupes d'EMN).

Cette unité centrale suit les développements pertinents au sein de groupes de travail internationaux, tels que le GT11, le GT10 et le LBIP, ainsi que les initiatives au niveau de l'UE, notamment Fiscalis. Elle désigne des points de contact au sein d'autres divisions, notamment les équipes Unité Grandes entreprises et Échange d'informations, afin d'assurer une communication bidirectionnelle et une mise en œuvre coordonnée. Parmi les autres responsabilités figurent l'organisation de formations, l'établissement de rapports d'étape ainsi que le soutien aux relations avec les entreprises et les parties prenantes.

Exemple 2 – Programme de transformation mené par une Direction chargée des réformes

Une juridiction a confié la responsabilité de la mise en œuvre de l'IMM à une Direction de l'administration fiscale chargée des grandes réformes fiscales. Cette Direction a lancé un programme de transformation global qui a commencé par identifier toutes les fonctions concernées : élaboration des politiques, rédaction législative, conformité, service client, développement informatique, entre autres. Le programme a donné lieu à l'élaboration d'une feuille de route détaillée pour la mise en œuvre, a défini les différentes étapes opérationnelles et a établi un budget pluriannuel (couvrant cinq ans ou plus), qui a ensuite été intégré au projet de loi de finances national.

Le programme a démarré avec une petite équipe interfonctionnelle, composée notamment de spécialistes en informatique. L'une des premières tâches a consisté à distinguer les processus ou les systèmes déjà en place pouvant être adaptés à l'IMM de ceux qui devaient être entièrement repensés. Le système actuel de facturation des pénalités ne nécessitait, par exemple, qu'une extension, tandis que les procédures d'identification et de dépôt exigeaient un tout nouveau système dédié à l'IMM. Une équipe spécialisée dans la conformité IMM a ensuite été mise en place afin de soutenir la formation, le renforcement des capacités et la préparation organisationnelle en vue des évaluations et des contrôles fiscaux de l'IMM. Les responsabilités de cette équipe vont de la communication à la coordination informatique, en passant par la conception de formations, les activités de conformité (incluant les données de l'évaluation des risques) et le processus de décision fiscale anticipée.

Exemple 3 – Intégration de l'IMM dans une Unité Grandes entreprises existante

Une juridiction a opté pour un modèle dans lequel l'administration fiscale intègre toutes les responsabilités liées à l'IMM au sein de son unité Grandes entreprises existante. Cette unité est organisée en équipes spécialisées par secteur d'activité, qui comptent déjà à la fois des juristes et des vérificateurs fiscaux. Au sein de chaque équipe, plusieurs vérificateurs fiscaux ont suivi le programme de formation IMM et jouent le rôle de responsables pour les questions liées à l'IMM. Si les vérificateurs fiscaux ne consacrent pas tout leur temps aux questions relatives à l'IMM, ce n'est pas le cas des experts juridiques. Ces derniers examinent les analyses et les dossiers des vérificateurs fiscaux tant

pendant qu'après les contrôles fiscaux, afin de garantir la cohérence avec les interprétations antérieures adoptées par l'administration fiscale dans des cas similaires.

Afin de remédier aux situations dans lesquelles les experts juridiques et les vérificateurs fiscaux ont des points de vue divergents, l'administration a mis en place un comité permanent composé du responsable de la division Grandes entreprises et de deux responsables d'unité. Ce comité est chargé de résoudre les conflits d'interprétation internes. Parallèlement, un « centre de compétences en analyse prédictive » consacré soutient le développement de filtres de risque pour la DIG, en s'appuyant sur son expertise en matière de traitement de grands volumes de données.

Exemple 4 – Équipe d'expertise centrale apportant son soutien aux unités chargées du traitement général des réclamations

Un autre modèle adopté par certaines juridictions repose sur une équipe centrale consacrée exclusivement à l'IMM, tandis que les activités quotidiennes de conformité pour les grandes entreprises restent du ressort des équipes chargées du traitement des réclamations au sein de la division Grandes entreprises. Ces équipes de première ligne restent chargées des tâches courantes liées à la conformité, incluant celles liées à l'IMM, mais peuvent solliciter l'assistance technique de l'équipe IMM centrale si nécessaire. Pour les petites et moyennes entreprises, ce sont les contrôleurs fiscaux locaux qui assument la responsabilité principale.

L'administration a organisé ses capacités en matière d'IMM en trois équipes de support principales, destinées tant aux vérificateurs chargés des grandes entreprises qu'à ceux chargés des PME. Tout d'abord, l'Équipe centrale d'expertise IMM se compose d'experts répartis entre un groupe central et des spécialistes régionaux. Les experts centraux se concentrent sur les technologies de l'information, la supervision, les évolutions internationales, la gestion des connaissances ainsi que les questions générales relatives à l'IMM, tandis que les experts régionaux sont les premiers interlocuteurs pour les inspecteurs locaux. L'équipe met également l'accent sur la cohésion interne et le renforcement de l'esprit d'équipe. D'autre part, le Groupe d'expertise IMM est chargé de définir la position de l'administration fiscale sur les questions juridiques. Les avis qu'il émette et publie constituent des interprétations administratives faisant autorité. Troisièmement, bien qu'elle ne soit pas spécifiquement consacrée à l'IMM, l'équipe chargée de la sécurité juridique anticipée peut s'appuyer sur l'expertise des équipes IMM pour traiter les demandes de sécurité juridique anticipée comportant des aspects liés à l'IMM.

158. Ensemble, ces exemples constituent une référence pour les administrations qui réfléchissent à la meilleure façon d'organiser leurs propres cadres opérationnels et de gouvernance pour l'IMM. Ils montrent que, même si les structures peuvent varier – allant de modèles intégrés à des pôles d'expertise centralisés –, une coordination efficace, une définition claire des rôles et un investissement dans le renforcement des capacités sont des caractéristiques communes à toute mise en œuvre réussie.

Ressources

159. Lorsqu'elle met en place son cadre organisationnel et constitue ses équipes, l'administration fiscale devrait recenser les ressources disponibles et nécessaires à la nouvelle gouvernance. L'objectif est d'affecter du personnel aux unités spécialisées. Cela peut se faire soit par la réaffectation des employés actuels, soit par le recrutement de nouveaux collaborateurs.

160. Les facteurs nationaux devraient être pris en compte. Le volume de travail et la population concernée sont des facteurs importants, et les contraintes budgétaires peuvent également jouer un rôle. L'intensité des mesures de conformité et de mise en œuvre effective aura également une incidence sur les choix à opérer.

Coût et budget

161. Une fois que les exigences opérationnelles découlant de l'IMM sont clairement définies, l'étape suivante consiste généralement à estimer les ressources financières et humaines nécessaires à la mise en œuvre de la réforme. L'objectif est d'assurer le financement nécessaire et les capacités requises en matière de gestion de projets.

162. Les grandes lignes du plan de mise en œuvre devront se traduire, au fil du temps, par les investissements nécessaires en matière de ressources humaines, de systèmes et de processus. L'accent peut être mis sur le calendrier immédiat concernant le dépôt et l'échange de la DIG ainsi que la perception de la redevance d'impôt complémentaire. Il convient également de prendre en compte les coûts de maintenance : les activités continues liées à la conformité ainsi que la maintenance des systèmes et des processus après les premiers dépôts et l'échange devront également être pris en considération.

163. D'après les expériences des différentes juridictions, il semble qu'il n'existe pas d'approche universelle. Les juridictions dont la population concernée par l'IMM est plus restreinte et/ou dont les capacités sont limitées semblent capables de gérer la mise en œuvre de l'IMM avec seulement quelques vérificateurs et agents, tandis que celles dont la population concernée est plus importante et qui disposent généralement de capacités plus importantes ont tendance à employer un plus grand nombre de vérificateurs et d'agents. Le nombre d'agents affectés à l'IMM peut également varier selon que la juridiction dispose d'un modèle organisationnel centralisé ou décentralisé. Dans certaines juridictions, les agents et les vérificateurs conservent leurs missions liées aux autres impôts et taxes, tout en se voyant confier de nouvelles missions liées à l'IMM. Par conséquent, l'effectif des agents et des vérificateurs ne correspond pas nécessairement au nombre d'employés à temps plein affectés exclusivement à l'IMM.

164. Les coûts liés aux investissements nécessaires devront être estimés afin de demander un budget. Plusieurs facteurs auront une incidence sur le niveau des coûts : la taille de la population de contribuables, le recours aux infrastructures existantes, la capacité du marché du travail et le choix entre le recrutement externe et interne de personnel, la stratégie en matière de communication et de conformité, ainsi que la collaboration et les synergies avec d'autres administrations fiscales. Ces coûts seront ensuite intégrés dans une demande de budget qui s'inscrit dans le cadre des procédures juridiques et administratives nationales.

165. Les ressources financières nécessaires au projet de mise en œuvre doivent être prévues afin de garantir sa réussite. Comme indiqué ci-dessus, une estimation initiale des ressources, notamment des ressources humaines et des ressources globales, est nécessaire pour demander et obtenir un budget. Les services de l'administration fiscale chargés des ressources humaines et du suivi des projets de mise en œuvre participeront à la répartition ultérieure des ressources.

166. Parmi les questions auxquelles toutes les administrations fiscales pionnières en la matière ont dû faire face, on peut citer : l'opportunité de faire appel à des ressources externes et/ou internes, la manière de former les agents fiscaux (spécialisés) aux règles de l'IMM, à la conformité, à la mise en œuvre et à l'audit de l'IMM, ainsi que le calendrier critique et le phasage des ressources et des livrables.

167. L'OCDE a publié de nombreux rapports et guides sur la conception et la gestion de systèmes budgétaires modernes.[33]

[33] OCDE (2023), *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, Volume 2023 Édition 1*, Éditions OCDE, Paris, https://doi.org/10.1787/c947ecd0-en.

OCDE, Recommandation du Conseil sur la gouvernance budgétaire – 2015 : https://legalinstruments.oecd.org/fr/instruments/OECD-LEGAL-0410.

Priorité à la formation

168. La formation d'un personnel hautement qualifié est essentielle afin de garantir une mise en œuvre cohérente et efficace de l'IMM. Les administrations fiscales devraient définir clairement les compétences et les connaissances requises pour chaque poste et tenir leur personnel informé de l'évolution des règles internationales et des orientations administratives. Les besoins en formation varient d'une équipe à l'autre : par exemple, les unités chargées de la conformité peuvent se contenter d'une présentation générale du fonctionnement de base de l'IMM, tandis que le personnel chargé de l'évaluation des risques ou des activités de contrôle fiscal doit avoir une compréhension plus approfondie de l'ensemble des règles de l'IMM et de la comptabilité générale consolidée. De nombreuses administrations ont investi massivement dans des programmes de formation en interne, et ont eu recours à des experts externes lorsque cela s'avérait nécessaire, par exemple en engageant des consultants spécialisés dans les normes IFRS ou la comptabilité générale. Certaines administrations préfèrent recruter des collaborateurs débutants et développer leurs compétences en interne, tandis que d'autres privilégient les candidats ayant déjà une expérience dans le domaine de l'impôt sur les sociétés (IS) ou de la comptabilité fiscale. Quelle que soit l'approche adoptée, l'apprentissage continu et le renforcement structuré des capacités restent essentiels pour préparer le personnel à gérer les nouveaux processus, à réaliser des évaluations et à apporter un soutien aux groupes d'EMN.

169. Les exemples suivants (voir l'encadré ci-dessous) illustrent trois cas spécifiques à certaines juridictions concernant les formations.

OECD Principles of Budgetary Governance [OCDE, Principes de la gouvernance budgétaire] – 2014 : https://one.oecd.org/document/GOV/PGC/SBO(2014)7/en/pdf .

OCDE (2014), *Budgeting Practices and Procedures in OECD Countries* [Pratiques et procédures en matière de budgétisation dans les pays de l'OCDE], Éditions OCDE http://dx.doi.org/10.1787/9789264059696-en.

Encadré 20. Trois cas concrets liés à la formation dans différentes juridictions

Exemple 1 – Créer une Unité de formation dédiée

Une juridiction a mis en place une Unité de formation dédiée au sein de son administration fiscale afin d'organiser et de dispenser des formations sur l'IMM. Cette unité a organisé des séminaires d'information de haut niveau ouverts à l'ensemble du personnel afin de le sensibiliser à l'IMM. Certains agents ont également participé à des ateliers organisés par des organisations internationales telles que la Banque mondiale. La priorité a été accordée aux agents chargés de la gestion fiscale des grandes entreprises au sein de l'Unité Grandes entreprises. La formation des agents chargés des contrôles fiscaux internationaux a été reportée à une date ultérieure, car les contrôles de l'IMM ne devraient pas débuter avant 2027. Ces formations comprendront des modules consacrés à la comptabilité fiscale et à la consolidation. Par ailleurs, des modules de formation en ligne ont été mis au point à l'intention des agents n'ayant besoin que d'une connaissance générale de l'IMM – par exemple, les équipes locales chargées de gérer les petites entreprises potentiellement concernées, mais qui ne sont pas chargées d'examiner la DIG. Le contenu de la formation est adapté à chaque unité : alors que les unités chargées de la conformité n'ont besoin que de connaissances générales pour le traitement en masse des DIG, les équipes de contrôle, tant au sein des unités dédiées aux grandes entreprises qu'à celles destinées aux PME, doivent disposer d'une expertise technique plus pointue.

Exemple 2 – Miser sur la collaboration interfonctionnelle

Une autre juridiction s'est largement appuyée sur les ressources de l'OCDE pour former son personnel au cours des premières phases. S'appuyant sur ces bases, l'équipe chargée des politiques de l'administration fiscale a collaboré avec l'unité chargée de la conformité afin d'élaborer des supports de formation plus détaillés, conformes aux Règles types de l'OCDE (MR), aux Instructions administratives (AG) et à la législation nationale. Il s'agissait notamment de modules de formation, de webinaires et d'orientations écrites. La formation a été dispensée non seulement aux équipes chargées de la conformité, mais aussi au personnel d'autres unités concernées. Afin de renforcer ses capacités internes, la division chargée de la conformité a recruté du personnel possédant une expérience dans le domaine de l'IS pour les grandes entreprises et a complété ces compétences en faisant appel à des experts externes issus du secteur comptable, notamment des spécialistes familiarisés avec les actifs d'impôts différés.

Exemple 3 – Une formation par étapes

Une troisième juridiction a d'abord axé ses efforts de formation sur le personnel ayant une expertise en comptabilité fiscale, mais a ensuite élargi son approche pour inclure les agents ayant un profil général en matière de fiscalité des entreprises. Dans le cadre de sa stratégie de renforcement des capacités à long terme, l'administration fiscale a conçu un programme de formation à temps plein d'une semaine destiné aux nouvelles recrues. Ce cours intensif doit être suivi avant que les nouveaux agents ne commencent leurs activités opérationnelles et introduit le cadre de l'IMM, les principes comptables connexes ainsi que les processus administratifs de la juridiction.

3.2.3. Communication externe visant à faire connaître l'IMM auprès des groupes EMN et de leurs prestataires de services

170. Afin de mieux faire connaître l'IMM, des actions de communication à l'intention des groupes d'EMN et des prestataires de services pourraient être mises en œuvre. Pour atteindre cet objectif, il faut identifier les éléments constitutifs communs et leurs spécificités pour l'IMM, définir des objectifs et les mesures correspondantes, mettre l'accent sur le contribuable et ses prestataires de services, et recourir aux canaux appropriés.

Cadre de communication : éléments constitutifs communs appliqués à la communication liée à l'IMM

171. Si les stratégies de communication doivent être adaptées au contexte institutionnel, au cadre juridique et à la culture administrative de chaque juridiction, l'expérience montre que certains éléments constitutifs et bonnes pratiques sont communs à la plupart des approches de communication adoptées par les administrations fiscales. Compte tenu de la diversité des profils des juridictions, les stratégies de communication devraient tenir compte des différences en matière de structures, de poids économique, de population de contribuables et d'interaction avec d'autres régimes fiscaux. L'encadré ci-dessous présente un modèle de base pour une stratégie de communication conçue pour répondre aux spécificités de l'IMM.

Encadré 21. Modèle de communication

Le modèle présenté ci-dessous s'articule autour de six éléments constitutifs pouvant s'appliquer à toute réforme fiscale d'envergure. À chaque étape, les éléments de l'IMM sont examinés en détail.

1. **Identifier le public cible** : le premier élément porte sur la définition des axes prioritaires des stratégies de communication et du public cible, pour lesquels les administrations fiscales pourraient envisager de solliciter l'avis d'autres entités publiques impliquées dans la mise en œuvre de l'IMM. Cette étape pourrait consister à cartographier et à classer les parties prenantes en fonction de leurs rôles, de leurs intérêts et de leur influence : groupes d'EMN, conseillers fiscaux, associations professionnelles, éditeurs de logiciels, médias, responsables politiques et services internes (stratégie, conformité, contrôle fiscal, informatique, ressources humaines, formation). On peut donner la priorité aux domaines dans lesquels la communication peut réduire de manière significative le risque de non-conformité ou améliorer la préparation administrative. Il convient de tenir compte des spécificités du public cible. Par exemple, les cabinets de conseil internationaux connaissent peut-être déjà les règles de l'IMM et peuvent avoir besoin de stratégies de communication différentes de celles appliquées aux groupes d'EMN et aux investisseurs dans le champ d'application, en fonction du contexte local. Étant donné que la conformité relative à l'IMM peut être centralisée au niveau du siège social, il peut être judicieux de prévoir des communications destinées à la fois au siège et aux fonctions de conformité locales. Le public des contribuables peut également être segmenté. La stratégie de communication peut être adaptée aux besoins de l'entité mère ultime (EMU), ainsi qu'aux besoins des entités constitutives locales. On peut également affiner cette distinction en tenant compte du niveau d'introduction et de mise en œuvre : une juridiction appliquant uniquement l'ICMQL transmettra un message différent de celui d'une juridiction appliquant pleinement l'IMM (mettant en œuvre la RDIR, la RPII et l'ICMQL).
2. **Comprendre le contexte général pour garantir la cohérence et la complémentarité** : la mise en œuvre de l'IMM s'inscrit dans un contexte plus large et nécessite une certaine cohérence. Il est recommandé de s'appuyer sur les orientations internationales existantes en matière d'IMM et d'harmoniser les messages nationaux afin d'éviter les redondances ou les incohérences. La communication interne devrait mettre l'accent sur les choix de conception au niveau local et sur les points qui nécessitent davantage de précisions. Il pourrait être utile de suivre l'évolution de la situation à l'échelle internationale (par exemple, les orientations administratives, les règles d'exonération, le TEI simplifié) afin d'adapter les communications en conséquence. La prise en compte des exigences en matière d'évaluation par les pairs (à titre transitoire et/ou permanent) contribuerait à garantir la cohérence.

3. **Identifier les thèmes et les objectifs de la communication** : thèmes et objectifs en fonction de la réglementation et du profil du contribuable. Les objectifs devraient être adaptés aux règles mises en place et aux secteurs concernés : ICMQL par rapport à la RDIR/RPII, taille et complexité des groupes d'EMN, ainsi que les domaines où des difficultés de mise en conformité sont susceptibles de se présenter par rapport au montant de l'impôt complémentaire.
4. **Identifier les canaux et les actions** : le choix des canaux pourrait se faire en fonction du nombre et de la taille de la population concernée, ainsi que de l'ampleur des opérations locales. Les cabinets de conseil constituent souvent un canal essentiel. Les juridictions comptant peu d'EMU peuvent privilégier les interactions individuelles, tandis que celles qui en comptent un grand nombre peuvent s'appuyer sur des actions de communication de masse (webinaires, courrier).
5. **Plan de communication/calendrier** : il serait utile d'élaborer un plan échelonné dans le temps, aligné sur les étapes clés de la réforme de l'IMM. Ce calendrier devrait préciser, pour chaque action : les agents et les unités en charge de chaque action, le public cible, les canaux de communication, le matériel nécessaire et le calendrier prévisionnel. Il est recommandé de le présenter sous la forme d'un tableau de bord afin de suivre l'état d'avancement et les problèmes éventuels (voir l'encadré 1). Le plan de communication devrait s'aligner sur les délais législatifs, les dates d'identification/notification de la DIG, les dates de dépôt ainsi que les dates prévues pour les modifications (par exemple, les règles d'exonération), car il est important de garantir la transparence tout en permettant aux messages d'évoluer en fonction des orientations fournies.
6. **Évaluer l'efficacité** : le suivi et l'évaluation du plan de communication au regard des objectifs de l'IMM et des résultats attendus sont essentiels pour garantir son efficacité et apporter les ajustements nécessaires. Les rapports d'évaluation ont pour but d'informer et de résumer les actions menées et les résultats obtenus. Ils permettent également d'analyser et de déterminer quelles actions ont été bénéfiques et lesquelles ne l'ont pas été. La dernière partie de ces rapports peut être consacrée à des recommandations d'amélioration.

172. Parmi les parties prenantes identifiées, il est primordial de dialoguer avec les groupes d'EMN dans le champ d'application. Compte tenu de la diversité des groupes d'EMN concernés, la stratégie de communication peut être adaptée à leur nature : EMU et entités constitutives locales. Cette consultation peut intervenir dès le début de la procédure législative et/ou de la consultation publique. Cette communication précoce permet non seulement de sensibiliser ces groupes d'EMN à l'application de l'IMM, mais aussi de leur donner une compréhension de base des règles telles qu'elles sont destinées à être mises en œuvre dans cette juridiction. D'autre part, cela permet aux groupes d'EMN de donner leur avis et de contribuer à clarifier les règles nationales. Surtout, la collaboration avec les groupes d'EMN peut aider à clarifier certaines questions techniques et, à ce titre, contribue non seulement à une application cohérente des règles, mais permet également d'éviter et de prévenir les litiges.

173. La stratégie de communication ne doit pas se limiter aux groupes d'EMN. Les administrations fiscales ont mis au point une série de stratégies de communication afin d'établir un dialogue avec les parties prenantes externes, notamment les groupes d'EMN dans le champ d'application, ainsi qu'avec leurs prestataires de services : conseillers fiscaux, associations professionnelles, consultants en stratégie et développeurs de logiciels et de solutions informatiques. La mise en place de stratégies de communication efficaces avec les prestataires de services des groupes d'EMN contribue à la réalisation des objectifs fixés, car ces EMN font souvent appel à des conseillers fiscaux pour s'acquitter de leurs obligations en matière de conformité. Certaines administrations fiscales ont même collaboré avec des éditeurs de logiciels et ont indiqué que cette collaboration avec des prestataires de services informatiques pouvait les aider à mieux cerner les besoins des EMN concernant les logiciels qu'ils développent à des fins de conformité, ainsi qu'à se familiariser avec les logiciels que les développeurs ont l'intention de fournir à ces EMN.

174. Dans l'ensemble, ces stratégies visent à mieux préparer les parties prenantes en leur fournissant des informations ciblées en temps opportun tout au long du processus de mise en œuvre et de gestion. Leur efficacité semble dépendre de leur capacité à être adaptées à des publics spécifiques et alignées sur les principales étapes de mise en œuvre.

175. Le message devrait être adapté aux différentes parties prenantes et tenir compte du format utilisé pour communiquer avec elles. Pour y parvenir, les thèmes abordés et le public cible devraient être pris en compte lors de l'élaboration et de la mise en œuvre de la stratégie de communication. En fonction de cela, l'administration fiscale devrait adapter le niveau de détail et le type d'informations pouvant faire l'objet de discussions et être divulguées. Par exemple, les messages de communication doivent être différents selon qu'ils sont destinés à l'EMU soumise à la RDIR dans cette juridiction ou aux entités constitutives locales relevant uniquement du champ d'application de l'ICMQL. À cet égard, le nombre d'EMU présentes dans une juridiction a également une incidence sur le type d'engagement. Une juridiction comptant un nombre limité d'EMU peut établir une relation individuelle avec chacune d'entre elles et communiquer directement avec elles, tandis qu'une juridiction comptant un nombre important d'EMU pourrait préférer recourir à des outils ayant une plus large portée, tels que des campagnes d'e-mails de masse, des séminaires thématiques spécialisés ou des webinaires (comme, par exemple, une présentation des aspects techniques tels que les règles d'exonération). Le choix des canaux devrait également tenir compte du message que l'administration fiscale souhaite faire passer. Par exemple, un entretien individuel peut être adapté aux faits et situations spécifiques d'une EMN, tandis qu'un séminaire réunissant de nombreuses EMN devrait éviter de divulguer les données fiscales individuelles d'un contribuable en particulier. La stratégie de communication devrait également tenir compte du niveau de détail à fournir. Par exemple, lors des échanges avec des prestataires de services, les modalités relatives aux règles doivent être différentes selon qu'il s'agit d'experts en consolidation ou de prestataires de services de conformité.

Canaux de communication

176. Une stratégie de communication peut être mise en œuvre par divers moyens. Différents canaux (voir « Cadre de communication : éléments constitutifs communs ») pourraient être utilisés pour cibler un public spécifique.

177. Le graphique ci-dessous, élaboré à partir des contributions recueillies lors du Dialogue d'Amsterdam, présente les canaux de communication susceptibles de contribuer à la réalisation de différents objectifs, ainsi qu'à renforcer la confiance et à garantir la conformité des groupes d'EMN dans le champ d'application.

Graphique 4. Objectifs et canaux de communication externes

		Communication générale			Canaux intéractifs				Engagement individuel	
	Objectifs	Campagnes de publipostage individuelle ou collective	Site dédié & FAQ	Posts sur les réseaux sociaux	Consultations publiques	Groupe de travail ad hoc	Evenements ciblés	Webinars	Engagement individuel	Boîte aux lettres centrale
Instaurer la confiance et garantir la conformité	1. Expliquer l'approche domestique et obligations fondamentales en matière de conformité	X	X	X	X			X		
	2. Clarifier quelques questions techniques		X			X	X	X	X	X
	3. Eviter et empêcher les différends					X	X		X	X
	4. Obtenir des contributions pratiques des EMN concernées, conseillers fiscaux et associations			X?	X	X	X	X	X	X

178. Le recours aux éclairages comportementaux peut également s'avérer très efficace et permettre d'élargir la portée des stratégies de communication auprès des groupes d'EMN et de leurs partenaires. Il a été démontré que le recours à des techniques d'incitation pour encourager le respect des règles et l'adhésion à celles-ci permettait d'améliorer le respect des règles. Dans le cadre de l'adaptation des messages à élaborer, il peut être utile de les formuler de manière à ce qu'ils correspondent aux valeurs et aux motivations des groupes cibles. Il est également recommandé de tester et d'adapter les messages à l'aide de boucles de rétroaction et d'outils analytiques de données.

3.2.4. Systèmes informatiques et traitement des données

179. Les technologies de l'information sont indispensables à tous les aspects de l'administration fiscale, et les investissements dans le développement de logiciels représentent souvent une part importante du budget de l'administration, tant en termes de dépenses d'investissement (coûts initiaux) que de maintenance courante. La gestion informatique et le traitement des données ont été identifiés par les premiers utilisateurs comme une fonction clé affectée par l'IMM, qui nécessite une attention particulière en raison du volume important de données qui devront être reçues, traitées et échangées dans le cadre des activités de mise en conformité.

180. Si certaines questions peuvent être propres à chaque juridiction, la plupart des aspects informatiques sont identiques pour toutes les juridictions mettant en œuvre l'IMM. En s'appuyant sur l'expérience des premiers exécutants, cette section présente les meilleures pratiques ainsi que les considérations pratiques visant à favoriser une prise de décision fondée sur des données factuelles et à aider les collectivités à planifier et à mettre en place l'infrastructure informatique nécessaire à l'IMM.

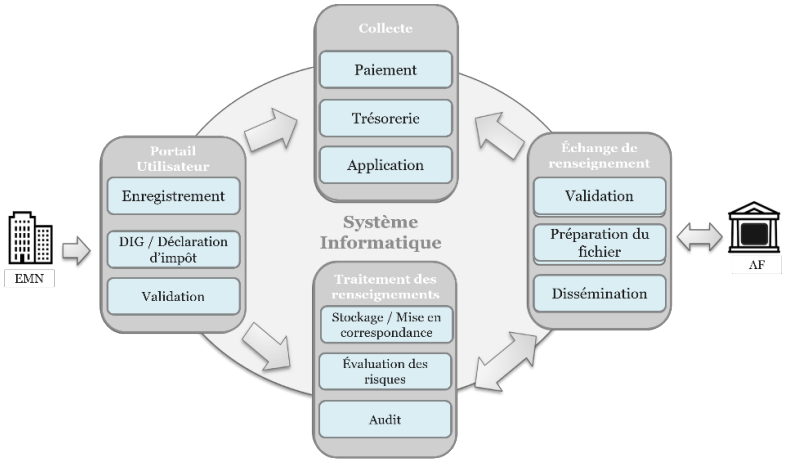
181. Cette section s'articule autour de trois éléments constitutifs principaux :

- La **définition du périmètre** permet d'identifier les principales fonctionnalités informatiques que les administrations fiscales doivent mettre en place pour la gestion de l'IMM.
- La **planification** fournit des orientations sur la manière de définir le calendrier et le budget nécessaires à l'adaptation de l'infrastructure informatique existante à l'IMM.
- La **stratégie de développement** met en évidence certains facteurs importants à prendre en compte pour décider s'il vaut mieux acheter des solutions logicielles disponibles sur le marché ou développer des solutions informatiques sur mesure.

Définition du périmètre

182. Il est essentiel de déterminer les fonctionnalités que les systèmes informatiques doivent offrir pour la mise en œuvre de l'IMM et de tester ces fonctionnalités par rapport à l'infrastructure informatique existante dans la juridiction concernée, afin d'évaluer l'ampleur des travaux de développement informatique et d'élaborer la proposition budgétaire correspondante.

Graphique 5. Fonctionnalités informatiques pour la conformité à l'IMM



183. L'expérience des premiers utilisateurs montre que les principales fonctionnalités informatiques de l'IMM sont les suivantes : (i) portail utilisateur ; (ii) traitement de l'information ; (iii) échange d'informations ; et (iv) perception de l'impôt complémentaire. Ces fonctionnalités informatiques sont identiques, que le pays concerné adopte la RDIR, la RPII et/ou un ICMQL. Les administrations fiscales peuvent soit les intégrer à leurs systèmes existants, soit mettre en place une application autonome pour l'IMM.

Portail utilisateur

184. Les administrations fiscales sont invitées à mettre en place un portail destiné aux utilisateurs permettant aux groupes d'EMN dans le champ d'application de transmettre par voie électronique toutes les informations qu'ils sont tenus de fournir, comme la DIG, une déclaration IMM ou la notification indiquant que la DIG sera transmise par voie d'échange. Lors de sa première connexion au portail, chaque groupe d'EMN se voit attribuer un numéro d'identification unique qui sera utilisé pour toutes les démarches de conformité ultérieures.

185. Si la législation nationale impose aux groupes d'EMN de s'enregistrer et de communiquer la liste de leurs entités constitutives, le portail devrait également permettre de notifier les modifications ultérieures apportées à la structure de l'entreprise.

186. Étant donné que la DIG est échangée au format XML (Extensible Markup Language), il est recommandé que le dépôt local de la DIG se fasse également au format XML afin de permettre aux groupes d'EMN d'utiliser le même format dans toutes les juridictions où ils opèrent. Les juridictions qui n'ont jamais eu recours au dépôt groupé devront également mettre en place une fonctionnalité permettant à une seule entité (EMU, entité déclarante désignée ou entité locale désignée) de déposer la DIG au nom de toutes les autres entités constitutives du même groupe d'EMN situées sur leur juridiction. À cette fin, les systèmes pourraient permettre de classer chaque entité constitutive comme « déclarante » ou « non déclarante », et autoriser des modifications d'une année fiscale à l'autre.

187. Afin de garantir la qualité des données de la DIG reçues, le portail devrait intégrer les règles de validation des fichiers et des enregistrements convenues par l'IF[34] (et rejeter automatiquement la DIG

[34] OCDE (2025), Déclaration d'information GloBE (Pilier Deux), Status Message XML Schema : User Guide for Tax Administrations [Schéma XML des messages d'état : guide d'utilisation à l'intention des administrations fiscales], Éditions OCDE, Paris, https://doi.org/10.1787/449e3cc3-en.

déposée par un groupe d'EMN lorsqu'elle contient des erreurs de fichier ou des erreurs graves au niveau des enregistrements qui empêcheraient l'administration fiscale d'ouvrir et/ou d'utiliser la DIG).

Traitement des informations

188. Lorsque des informations relatives au groupe d'EMN sont reçues (que ce soit par le biais d'un dépôt local ou d'un échange), les systèmes informatiques doivent garantir la confidentialité et stocker les données en toute sécurité. Afin d'éviter toute utilisation abusive, seuls les membres du personnel concernés devraient se voir accorder des droits d'accès, et les administrations fiscales devraient mettre en place des protocoles de suivi et d'archivage permettant de consigner à quel moment les informations sont consultées et à quelles fins elles sont utilisées.

189. Étant donné que les informations de la DIG seront généralement transmises au format XML, les administrations fiscales devront mettre au point un outil de visualisation permettant de convertir ces données d'un format lisible par machine à un format lisible par l'homme, puis les intégrer dans leur système de gestion des clients afin d'en faciliter l'accès aux contrôleurs et aux inspecteurs des impôts. Dans la mesure du possible, l'administration fiscale pourrait également envisager la mise en place de filtres de risque automatisés permettant de sélectionner ou de désélectionner des groupes d'EMN en vue d'un contrôle approfondi, ce qui permettrait d'accroître l'efficacité, de limiter l'intervention humaine et d'assurer une meilleure répartition des ressources[35].

190. Afin d'identifier d'éventuelles lacunes, les administrations fiscales pourraient envisager de mettre en place des contrôles automatisés comparant systématiquement le nombre de DIG reçues avec le nombre estimé de groupes d'EMN concernés opérant sur leur juridiction, ainsi que le nombre de DIG reçues par échange avec le nombre de notifications reçues en vertu de l'article 8.1.3 des Règles types GloBE. Afin de rationaliser les activités de mise en conformité, des solutions logicielles peuvent ensuite être conçues pour recouper automatiquement les informations déclarées aux fins de l'IMM avec les bases de données existantes susceptibles de contenir des informations sur le même groupe d'EMN (par exemple, l'IS, les déclarations pays par pays, la chambre de commerce).

Échange d'informations

191. Le mécanisme par défaut prévu par les règles GloBE impose à chaque entité constitutive du groupe d'EMN de déposer chaque année la DIG dans la juridiction où elle est implantée. Cette obligation de dépôt local est toutefois levée si la DIG est déposée de manière centralisée par l'EMU ou par une entité déclarante désignée dans une juridiction ayant conclu un accord qualifié entre autorités compétentes en vigueur avec la juridiction de l'entité constitutive. Étant donné que toutes les juridictions qui mettent en œuvre n'auront pas nécessairement besoin de l'ensemble des informations contenues dans les DIG pour appliquer leurs règles, les parties pertinentes des DIG à échanger avec chaque juridiction dans laquelle le groupe d'EMN exerce ses activités sont convenues d'un commun accord dans le cadre d'une approche de diffusion.

192. Les administrations fiscales doivent mettre en place l'infrastructure opérationnelle et les systèmes nécessaires à l'échange d'informations DIG. Cela comprendra la mise au point d'un outil de préparation des fichiers d'échange qui crypte et compresse les données XML lorsque la juridiction envoie la DIG, ou qui les décrypte et les décompresse lorsqu'elle la reçoit. Les juridictions qui échangent déjà des informations sur les comptes financiers, des déclarations pays par pays et des règles fiscales n'auront besoin que d'adaptations minimes de leurs systèmes existants, étant donné que la DIG sera échangée par les mêmes canaux (par exemple, le système commun de transmission ou le réseau commun de

[35] La Phase 2 du Dialogue d'Amsterdam sera consacrée à l'élaboration d'un cadre d'évaluation des risques pour l'IMM.

communication de l'UE). Toute solution logicielle devra toutefois intégrer les règles de validation convenues (voir le paragraphe 187), générer des messages d'erreur (le cas échéant) et transmettre ces messages à l'autorité compétente émettrice.

193. Les EOI existants et les initiatives de transparence (par exemple, les déclarations pays par pays) exigeraient normalement des juridictions qu'elles échangent des dossiers complets et intégraux. L'approche de diffusion, en revanche, est propre à l'IMM et impliquerait que les administrations fiscales échangent des sections distinctes de la DIG avec différentes juridictions en fonction de leurs droits d'imposition. Cela peut se faire manuellement, mais, afin de faciliter les échanges dans les délais impartis, l'administration fiscale pourrait chercher à automatiser l'application de l'approche de diffusion au moyen de processus qui extrairaient les sections juridictionnelles de la DIG et généreraient différents fichiers d'échange. Étant donné que les groupes d'EMN avec la même année fiscale déposeront leur DIG dans le même délai, afin de limiter le nombre d'échanges, les administrations fiscales pourraient également envisager des solutions informatiques permettant de regrouper et d'échanger en masse toutes les DIG déposées par différents groupes d'EMN devant être échangées avec la même juridiction.

Perception de l'impôt complémentaire

194. Avant que tout impôt complémentaire ne devienne exigible, les administrations fiscales doivent disposer de systèmes permettant de percevoir les paiements (ainsi que les acomptes ou les versements échelonnés, le cas échéant) et de gérer le recouvrement des créances ainsi que l'application des intérêts et des pénalités.

195. L'expérience des premiers utilisateurs montre que la plupart des juridictions peuvent s'appuyer sur les solutions IS existantes pour la perception de l'impôt complémentaire, moyennant quelques adaptations mineures. On s'attend donc à ce que les besoins en matière de développements informatiques dans ce domaine soient limités.

196. Lorsque la législation de la juridiction concernée l'autorise, le logiciel devrait permettre à une seule entité de s'acquitter de l'impôt complémentaire au nom de l'ensemble du groupe d'EMN. Cela pourrait nécessiter des modifications de l'infrastructure informatique de paiement existante dans les juridictions qui n'envisagent pas la possibilité d'un payeur unique pour l'IS (par exemple, les juridictions qui ne disposent pas de régimes d'imposition de groupe).

Planification

197. La plupart des premiers utilisateurs ont mis entre 24 et 30 mois pour définir, concevoir et mettre en place les solutions informatiques nécessaires à la mise en conformité avec l'IMM. Grâce à cette expérience, la planification informatique (par exemple, la définition des fonctionnalités informatiques nécessaires pour se conformer à l'IMM) devrait toutefois s'accélérer pour les juridictions qui mettront en œuvre l'IMM à l'avenir. Dans tous les cas, il est essentiel de définir un calendrier clair et réaliste, et les administrations fiscales devraient commencer à réfléchir aux développements informatiques dès que possible, idéalement avant l'adoption ou l'entrée en vigueur de la législation.

198. La communication et la collaboration entre les différentes équipes revêtent une importance capitale. Il convient de désigner un chef de projet chargé de coordonner les différentes compétences et de veiller à ce que les experts informatiques travaillent en étroite collaboration avec les agents et les contrôleurs fiscaux. Il pourrait s'avérer nécessaire, au cas par cas, de solliciter les conseils de responsables (issus soit de l'administration fiscale, soit du ministère des Finances) ayant participé de plus près à l'élaboration de la législation.

199. La première étape du processus consiste en une évaluation approfondie de l'infrastructure informatique existante, qui permettra à l'administration fiscale d'identifier les fonctions pouvant être

assurées avec un minimum d'ajustements et celles nécessitant la mise en place de solutions sur mesure ou une restructuration plus en profondeur.

Encadré 22. Évaluation de l'impact informatique en France

En 2023, la France a entrepris un examen approfondi de son infrastructure informatique existante afin de pouvoir prendre des décisions éclairées concernant les fonctionnalités à adapter ou développer dans le cadre de l'IMM. Cette étude a également été l'occasion d'examiner comment la mise en œuvre de l'IMM pourrait contribuer à une rationalisation et à une modernisation plus large de l'infrastructure informatique.

L'analyse a examiné dans quelle mesure d'autres projets informatiques pourraient affecter ou retarder le développement informatique de l'IMM. Elle visait à s'appuyer autant que possible sur les systèmes existants afin de limiter les coûts et de faciliter l'utilisation des fonctionnalités de l'IMM pour les agents du fisc et les groupes d'EMN. La compatibilité linguistique a été identifiée comme le principal obstacle à prendre en compte lors de l'évaluation de la possibilité d'intégrer les fonctionnalités de l'IMM dans l'infrastructure informatique de la juridiction (par exemple, la DIG devant être déposé au format XML, il pourrait s'avérer impossible de s'appuyer sur les systèmes existants de dépôt et d'échange d'informations (EOI) si ceux-ci reposent sur un langage de balisage différent).

Pour les formalités d'identification, la France s'est appuyée sur le portail existant dédié aux déclarations de l'IS, en y apportant quelques ajustements minimes permettant aux groupes d'EMN concernés de s'identifier pour l'IMM.

Il a toutefois fallu mettre au point un nouveau système pour la transmission de la DIG, car celle-ci est la première déclaration déposée en France au format XML (et l'utilisation du format XML pour le dépôt local est indispensable pour faciliter les échanges ultérieurs d'informations relatives à la DIG). De même, un nouveau système EOI a été mis au point, car celui qui existait a été jugé obsolète et inadapté à certaines spécificités de l'IMM (par exemple, l'approche en matière de diffusion).

En matière de perception de l'impôt complémentaire, de trésorerie et de recouvrement de créances, la France a pu s'appuyer sur les systèmes existants de gestion des paiements de l'impôt sur les sociétés.

200. Sur la base de l'étude d'impact informatique, l'administration fiscale élaborerait ensuite un projet de budget précis et le soumettrait pour approbation. Il convient également de tenir compte de la nécessité d'assurer une maintenance continue et un soutien à long terme pour l'utilisation des systèmes informatiques après leur mise en service.

201. L'expérience des premiers exécutants de ce dispositif montre que le budget estimé pour le développement informatique est inférieur à 15 millions d'euros dans la plupart des juridictions, une part importante d'entre elles (par exemple celles dont la population concernée est moins importante) disposant d'un budget estimé compris entre 1 et 5 millions. En s'appuyant sur les systèmes informatiques mis en place par les premiers utilisateurs, les juridictions qui adopteront l'IMM à l'avenir devraient toutefois voir leurs coûts diminuer (d'autant plus que de plus en plus de solutions informatiques prêtes à l'emploi seront disponibles sur le marché).

202. Une fois le budget approuvé, les experts informatiques devront traduire les fonctionnalités informatiques requises pour l'IMM en spécifications techniques que les développeurs informatiques pourront utiliser pour la mise en œuvre. La conception des systèmes informatiques devrait offrir une flexibilité suffisante pour s'adapter aux futures orientations administratives qui pourraient être publiées par le CI (par exemple, des modifications du schéma XML pour le dépôt et l'échange de la DIG).

203. Afin d'améliorer l'efficacité, la mise en place des différents éléments peut être échelonnée dans le temps (par exemple, le portail utilisateur devra être finalisé avant les systèmes d'échange de DIG). Quoi qu'il en soit, il convient de prévoir suffisamment de temps après la livraison de chaque composant pour le tester avant le lancement. L'administration fiscale, par exemple, pourrait envisager de mettre au point une DIG de test afin de s'assurer du bon fonctionnement des systèmes de déclaration et d'échange avant la date d'échéance d'une DIG effective.

Encadré 23. Planification du développement informatique en République de Corée

La République de Corée a mis en œuvre les règles GloBE en décembre 2022 ; la RDIR entrera en vigueur le 1er janvier 2024 et la RPII le 1er janvier 2025.

Le Service national des impôts a entamé l'élaboration d'un plan stratégique pour le développement informatique en 2023. Leur projet de budget, qui tenait compte de la nécessité de garantir en permanence des ressources suffisantes pour la maintenance informatique, a été approuvé fin 2024.

Le Service national des impôts a établi un calendrier provisoire dans le but de rendre toutes les fonctionnalités informatiques opérationnelles avant juin 2026 (c'est-à-dire la date limite de dépôt de la DIG pour l'année 2024). Les étapes clés ont été définies comme suit :

- Procédure de commande publique pour la sélection d'un prestataire externe (janvier-avril 2025)
- Élaboration des spécifications techniques (mai-juillet 2025)
- Développement du système informatique (août 2025 – janvier 2026)
- Stabilisation, tests et mise en service (février 2026 – juin 2026)

Lors de l'élaboration de son projet de budget et de son plan stratégique informatique, le Service national des impôts a pris en compte toutes les spécificités de l'IMM (par exemple, la notification du groupe, le volume élevé de données à traiter, l'approche de diffusion pour l'échange des données de la DIG, le dépôt au format XML) et a fait appel à des consultants externes (à savoir un cabinet d'expertise comptable et un cabinet d'avocats) afin de s'assurer que ses systèmes informatiques répondaient aux exigences financières et juridiques.

Stratégie de développement

204. Pour répondre à leurs besoins informatiques dans le cadre de l'IMM, les administrations fiscales peuvent soit développer des solutions sur mesure, soit se tourner vers l'acquisition de solutions commerciales prêtes à l'emploi (COTS). L'expérience des premiers exécutants montre qu'une grande majorité des juridictions ont développé leurs propres systèmes, tandis que seules quelques-unes ont eu recours à un logiciel prêt à l'emploi. L'IMM étant toutefois une nouveauté, cette tendance pourrait évoluer avec le temps, à mesure que davantage de juridictions mettront en œuvre ces règles et que davantage de solutions informatiques seront disponibles sur le marché.

Solutions sur mesure

205. Des solutions sur mesure peuvent être développées en interne ou confiées à des prestataires externes lorsque l'administration fiscale ne dispose pas de l'expertise ou des capacités nécessaires pour mettre au point des systèmes informatiques dans des délais serrés. Une approche mixte est également envisageable, certains éléments étant développés en interne et d'autres fournis par des prestataires externes. Comme elles sont conçues spécifiquement pour la juridiction concernée, les solutions sur mesure offrent généralement une plus grande flexibilité et s'intègrent plus facilement à l'infrastructure informatique existante.

206. La conception et le développement de nouveaux logiciels nécessiteraient toutefois, généralement, davantage de temps, ainsi qu'un engagement plus important de la part d'une équipe plus nombreuse. Les coûts globaux sont plus difficiles à estimer, et tout écart par rapport au projet initial risque d'entraîner des retards dans le calendrier ainsi que des dépenses imprévues. Le risque de défaillance est également plus élevé, car le bon fonctionnement de chaque composant ne peut être évalué qu'une fois celui-ci achevé.

Solutions COTS

Encadré 24. Utilisation d'une solution COTS pour l'IMM au Danemark

Le Danemark a mis en œuvre les règles GloBE en octobre 2023 : la RDIR et l'ICMQL s'appliquent aux années fiscales commençant à compter du 31 décembre 2023, tandis que la RPII s'applique aux années fiscales commençant à compter du 31 décembre 2024.

Après avoir défini les fonctionnalités informatiques nécessaires pour la conformité à l'IMM, l'administration fiscale danoise (SKAT) a interrogé les autres États membres de l'Union européenne sur l'approche qu'ils suivaient pour le développement de leurs systèmes informatiques (y compris le budget alloué) et a lancé une étude de marché afin d'identifier des solutions informatiques prêtes à l'emploi. Les principes de détermination de la source comprenaient un plafond de 6,67 millions d'euros, la responsabilité de la livraison incombant au prestataire externe, la maintenance continue et la possibilité d'apporter des améliorations aux systèmes après leur mise en service.

Entre octobre et novembre 2024, la SKAT a examiné en détail les propositions de quatre fournisseurs qui ont présenté leur approche concernant une solution informatique pour l'IMM. Les discussions ont porté sur : (i) la présentation de leurs systèmes standard ; (ii) des précisions techniques ; (iii) le calendrier de mise en œuvre ; (iv) le fonctionnement de la solution ; et (v) une indication de prix.

Début 2025, la SKAT a lancé un appel d'offres public assorti d'une présélection qui a permis à trois fournisseurs d'y participer. Une première offre a été présentée en juin 2025, et l'évaluation de la SKAT a également pris en compte une démonstration du produit par le soumissionnaire. À l'issue des négociations et d'un deuxième appel d'offres lancé en octobre, le marché a été attribué en décembre 2025 et sa mise en œuvre a commencé début 2026.

207. Les solutions COTS sont généralement plus abordables. Elles peuvent être mises en œuvre dans des délais plus courts et peuvent constituer une approche rentable, en particulier pour les juridictions qui s'attendent à une baisse des recettes issues de l'impôt complémentaire en raison de la diminution du nombre de groupes d'EMN concernés dont le siège social est situé ou qui exercent leurs activités sur leur territoire. Il est possible de les tester avant l'achat, et le vendeur peut être tenu responsable en cas de vices cachés ou de dysfonctionnements. Les solutions COTS, en revanche, offrent généralement un niveau de personnalisation moindre et peuvent être difficiles à trouver sur le marché.

208. Les solutions COTS devraient se généraliser à l'avenir, car les développeurs de logiciels pourront s'appuyer sur les systèmes informatiques mis en place entre-temps par les premiers exécutants.

Meilleures pratiques en matière de systèmes informatiques et de traitement des données

Sur la base des discussions menées dans le cadre du Dialogue d'Amsterdam, cette Boîte à outils comprend les principes directeurs suivants relatifs aux meilleures pratiques en matière de systèmes informatiques et de traitement des données, en vue de la mise en œuvre de l'IMM :

- Attribuer aux groupes d'EMN un numéro d'identification informatique unique qui sera utilisé pour toutes les futures activités liées à la conformité.
- Veiller à ce que le portail utilisateur permette à une seule entité de déposer la DIG au nom de l'ensemble du groupe d'EMN et autorise les modifications de la classification d'une entité constitutive en tant que déclarante ou non déclarante d'une année fiscale à l'autre.
- Intégrer les règles convenues en matière d'enregistrement et de validation des fichiers afin de garantir la qualité des informations DIG reçues et échangées.
- Mettre en place des procédures garantissant la confidentialité et l'utilisation appropriée des informations reçues.
- Exiger que la DIG soit déposée localement au format XML.
- Veiller à ce que les solutions informatiques permettent à une seule entité de s'acquitter de l'impôt complémentaire au nom de l'ensemble du groupe d'EMN (si la législation nationale l'autorise).
- Limiter l'intervention humaine et accroître progressivement l'automatisation (par exemple, recoupement des informations de l'IMM avec les bases de données existantes, filtres de risque, stratégie de diffusion).
- Commencer à réfléchir à l'informatique dès que possible, et de préférence avant que la loi ne soit adoptée ou n'entre en vigueur.
- Désigner un chef de projet chargé de superviser toutes les équipes concernées (par exemple, les agents du fisc et les experts en informatique) et de veiller à une communication et une coordination efficaces entre elles.
- Établir un calendrier précis pour la mise en place des différents composants informatiques, en tenant compte du fait que certains d'entre eux (par exemple, le portail utilisateur) devront peut-être être finalisés avant d'autres.
- Prévoir dans la proposition de budget les coûts liés à la maintenance et à l'assistance après la livraison.
- Prévoir suffisamment de temps pour tester chaque composant avant son lancement.

Module 4. Cadre relatif aux procédures de conformité

Introduction

209. L'IMM procède d'une approche commune, ce qui signifie que les membres du CI qui décident d'adopter les règles GloBE s'engagent à les appliquer et à les administrer de telle manière que le résultat soit conforme à celui obtenu en vertu des règles GloBE, y compris au regard de l'ordre d'application des règles convenu. L'application et l'administration cohérentes des règles améliorent la transparence, préservent l'équité des règles du jeu, facilitent la coordination entre les juridictions qui mettent en œuvre et allègent la charge liée au respect des obligations fiscales.

210. Bien que le Modèle de Règles et le Commentaire ne couvrent pas tous les aspects du fonctionnement et de l'administration des règles, le cadre de contrôle de la conformité doit être conçu de manière à préserver les avantages de l'approche commune et à garantir la cohérence dans le respect et l'application des règles. Dans le cadre de conformité établi, les références au Modèle de Règles GloBE, à l'AMAC et aux autres normes du CI n'ont pas vocation à modifier l'application ou l'interprétation de ces normes et les lignes directrices relatives aux meilleures pratiques devraient être appliquées exclusivement en s'y conformant.

211. Par ailleurs, les administrations fiscales ne partiront pas toutes du même point pour entamer leur processus de mise en œuvre de l'IMM. Outre les écarts observés dans la base de contribuables, il existe des différences entre les systèmes juridiques, dans la culture de la discipline fiscale et les méthodes employées, les capacités, le degré de conversion au numérique, les calendriers ainsi que dans les solutions envisageables pour la mise en œuvre de l'IMM. Dans ce contexte, les discussions engagées dans le cadre du Dialogue d'Amsterdam ont permis de dégager des problématiques communes, des éléments de réflexion et des meilleures pratiques susceptibles d'aider les juridictions à élaborer des procédures de conformité efficaces tout en allégeant la charge administrative ainsi que les coûts de mise en conformité pour les administrations fiscales comme pour les contribuables. Les discussions ont également mis en évidence l'intérêt des administrations fiscales pour la simplification et l'efficacité dans la conception et le fonctionnement des processus de conformité. Si une harmonisation accrue des processus et des calendriers permet également des gains d'efficience, sa faisabilité dépendra nécessairement des contraintes juridiques et administratives internes qui varient d'une juridiction à l'autre. Ces pratiques exemplaires visent à promouvoir une cohérence et une coordination accrues entre les juridictions, en contribuant ainsi à l'objectif plus large de mise en œuvre et d'application cohérentes et coordonnées de l'IMM.

212. En s'appuyant sur les expériences des juridictions qui mettent en œuvre les règles, ce module décrit les principales étapes de contrôle de la conformité et définit des meilleures pratiques pour la conception d'un cycle de contrôle de la conformité en tenant compte des difficultés particulières auxquelles sont confrontées les administrations fiscales. À un stade précoce de leur processus de mise en œuvre, ces meilleures pratiques peuvent aider les juridictions à définir leurs critères fondamentaux en matière de conformité ou, pour les juridictions ayant déjà mis en œuvre les règles, servir de lignes directrices leur permettant d'affiner et d'améliorer leurs obligations actuelles dans ce domaine.

213. Ce module donne tout d'abord un aperçu des différentes étapes du cycle de contrôle de la conformité avec l'IMM. Il analyse ensuite chacune d'elles afin de contribuer à définir des meilleures pratiques résumées dans un encadré spécifique à la fin de chaque sous-section.

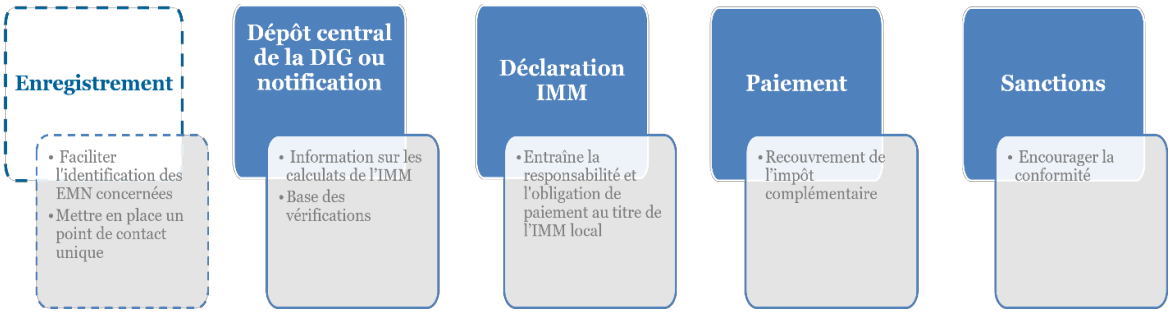
4.1 Procédure de conformité relatives à l'IMM et meilleurs pratiques

4.1.1. Présentation du cycle de contrôle de la conformité avec l'IMM

214. Compte tenu du caractère novateur et spécifique de l'IMM, la plupart des juridictions qui mettent en œuvre les règles prévoient un cadre de mise en conformité séparé de celui établi aux fins de l'IS. Bien que les étapes de la procédure de mise en conformité soient similaires à celles appliquées à l'IS, elles sont néanmoins distinctes de ce dernier (et s'appliquent après l'avoir déterminé), ce qui crée des obligations distinctes pour les groupes d'EMN entrant dans le champ d'application.

215. Le cycle de contrôle de la conformité avec l'IMM s'articule en général autour de quatre étapes clés : (i) la DIG et la notification correspondante ; (ii) la ou les déclarations au titre de l'IMM ; (iii) le paiement de l'impôt complémentaire ; et (iv) les pénalités et autres moyens de sanction employés afin de faire respecter d'emblée les obligations fiscales. Dans certains cas, les juridictions ont également mis en place une obligation d'enregistrement distincte pour les groupes d'EMN entrant dans le champ d'application de l'IMM. Cette étape précède généralement les autres obligations déclaratives et contribue à identifier les groupes d'EMN dans le champ d'application à des fins administratives. La structure d'un cycle type de contrôle de la conformité avec l'IMM est illustrée dans le graphique 7 ci-dessous.

Graphique 6. Principales étapes d'un cycle de contrôle de la conformité avec l'IMM



216. Comme indiqué dans le graphique ci-dessus, la première étape du processus de contrôle de la conformité peut commencer par l'enregistrement. L'enregistrement aide les administrations fiscales à recenser les groupes d'EMN dans le champ d'application qui exercent des activités dans leur juridiction. Dans certaines juridictions, il sert également de mécanisme permettant d'établir un point de contact unique pour les obligations de mise en conformité ultérieures.

217. La DIG (ainsi que la notification correspondante) est une déclaration d'information unique dans laquelle un groupe d'EMN est tenu de communiquer les informations sur les calculs effectués au titre de l'IMM pour toutes les Entités constitutives du groupe. Elle contient un ensemble de données complet nécessaire pour calculer le montant de l'impôt complémentaire dû et constitue, de ce fait, la source d'information la plus complète au titre de l'IMM. Les informations communiquées dans la DIG sont ensuite échangées et transmises à toutes les juridictions disposant de droits d'imposition à l'égard de ce groupe d'EMN. Lorsqu'elles les ont reçues, les administrations fiscales peuvent utiliser ces informations pour procéder à une évaluation appropriée des risques et pour évaluer l'exactitude de l'Impôt complémentaire dû par une Entité constitutive en vertu des Règles GloBE.

218. La déclaration au titre de l'IMM est une obligation distincte qui, comme toute déclaration fiscale, établit l'impôt exigible et l'obligation de paiement d'un Groupe d'EMN. Dans la plupart des juridictions, le paiement de l'impôt complémentaire dû est conçu comme une étape distincte du cycle de contrôle de la conformité avec l'IMM, qui suit généralement la date limite de dépôt des déclarations ou intervient peu de temps après. Enfin, le processus de contrôle de la conformité comporte également des pénalités qui incitent au respect des obligations de déclaration et de paiement de l'IMM. L'ensemble de ces étapes constitue le cycle de contrôle initial de la conformité avec l'IMM[36].

219. Pour faire en sorte que le contrôle initial de la conformité soit aussi simple et efficace que possible, il est vivement recommandé d'adopter un processus entièrement numérique. La numérisation intégrale du cycle de contrôle de la conformité s'est imposée ces dernières années comme une priorité absolue pour une administration fiscale moderne. Elle revêt une importance particulière dans le cadre de l'IMM, qui nécessite la consolidation et l'échange d'un grand nombre de données entre plusieurs juridictions. L'efficience et l'exactitude reposent donc, dans une large mesure, sur la possibilité qu'a un Groupe d'EMN (d'ordinaire, le déclarant unique agissant pour le compte de l'ensemble des entités locales appartenant au même Groupe d'EMN) de compléter le cycle complet de mise en conformité de manière dématérialisée, notamment l'enregistrement, la notification, le dépôt de la DIG et de la déclaration au titre de l'IMM ainsi que le paiement de l'impôt exigible.

220. Les expériences récentes de certaines juridictions qui mettent en œuvre les règles montrent qu'il est possible de concevoir des obligations en matière de conformité qui sont :

- Entièrement dématérialisées, sans obligation de signatures physiques, certifications ou tampons officiels ;
- Accessibles et aisément compréhensibles, et, si possible, accompagnées d'exemples concrets et explicites ;
- Intégrées dans un portail en ligne servant de guichet unique pour tous les échanges relatifs à l'IMM dans le pays, du dépôt de la déclaration au paiement et aux corrections ; et
- Permettant à des tierces parties (conseillers, fournisseurs de logiciels, représentants) de déposer des déclarations pour le compte de Groupes d'EMN.

Il est reconnu que la définition de ces obligations en matière de conformité est soumise à des contraintes juridiques et opérationnelles internes et qu'elle est tributaire des capacités administratives et du niveau de maturité numérique de chaque juridiction. Lorsque des solutions numériques ne sont pas encore accessibles et pleinement opérationnelles, un Groupe d'EMN doit pouvoir satisfaire à ses obligations de conformité par un autre moyen.

221. Il a été constaté que ces solutions numériques améliorent l'exactitude et le respect des délais de dépôt des déclarations, réduisent les coûts administratifs et facilitent la conformité des Groupes d'EMN dans le champ d'application qui confient généralement à une équipe centrale la coordination et la simplification de ce processus de conformité avec l'IMM. Dans le cadre du Dialogue d'Amsterdam, les représentants des parties prenantes ont souligné que la publication des modèles de déclaration, des schémas et des spécifications du portail, ainsi que l'accessibilité du portail en ligne 90 jours au moins avant la date limite de dépôt de la déclaration sont généralement nécessaires à la bonne préparation des déclarations et aux vérifications du système.

222. Il est reconnu que pour les administrations fiscales, le développement, les essais et le déploiement de ces systèmes dans des délais serrés mobilisent des ressources importantes nécessaires à leur mise en place. Sur le long terme, l'instauration d'un processus de contrôle de la conformité entièrement

[36] Les pouvoirs d'enquête et, plus particulièrement, le cadre d'évaluation des risques au titre de l'IMM dans le cadre de la Phase 2 du Dialogue d'Amsterdam ne sont pas abordés dans cette section.

numérisé réduit considérablement les charges pesant sur les administrations fiscales comme sur les groupes d'EMN.

4.1.2. Enregistrement

223. Dans certaines juridictions qui mettent en œuvre les règles, la première interaction formelle entre l'administration fiscale et le Groupe d'EMN au titre de l'IMM revêt la forme d'une obligation d'enregistrement qui intervient généralement plusieurs mois avant la première date d'échéance de la DIG, le plus souvent entre cinq et dix mois avant ce délai.

Objectif et format

224. Une étape d'enregistrement n'est pas imposée au titre des Règles GloBE et n'a pas été adoptée par toutes les juridictions qui mettent en œuvre. Certaines d'entre elles ont toutefois mis en place une obligation d'enregistrement servant d'étape préliminaire afin d'aider leur administration fiscale à recenser l'ensemble des groupes d'EMN dans le champ d'application (voir le Module 1) et de faciliter le cycle de contrôle de la conformité en permettant l'attribution d'un numéro d'identification à toutes les entités constitutives locales, y compris celles qui ne sont pas enregistrées aux fins de l'IS ou de la TVA. Certaines administrations fiscales proposent d'utiliser ce numéro d'identification commun pour développer des systèmes informatiques, gérer les comptes des contribuables ainsi que pour les activités ultérieures de contrôle de la discipline fiscale et de sanction.

225. Dans de nombreux cas où l'enregistrement est exigé, ce numéro sert à désigner le déclarant unique qui accomplira, au nom du Groupe d'EMN, toutes les formalités obligatoires de mise en conformité avec l'IMM dans la juridiction, ce qui permet à l'administration fiscale de mettre en place un canal de communication clair et direct dès le début du processus de contrôle de la conformité.

226. L'intérêt que présente la mise en place d'un processus d'enregistrement peut également dépendre de la disponibilité et de la fiabilité des sources de données existantes, ainsi que des coûts administratifs encourus par chaque juridiction pour créer et entretenir un système d'enregistrement distinct aux seules fins de l'IMM. La moitié des juridictions ont fait savoir qu'elles étaient en mesure de s'appuyer sur les sources de données existantes pour recenser l'ensemble des contribuables couverts, notamment les données provenant de la déclaration pays par pays qui procure des informations comparables et fiables sur les Groupes d'EMN et leurs entités constitutives (pour plus de détails, notamment sur l'utilisation appropriée des données issues des déclarations pays par pays, voir le Module 1). Les autres administrations fiscales ont été en mesure de s'appuyer sur les informations existantes et les NIF pour mettre au point leurs propres systèmes informatiques et processus de contrôle de la conformité. Ces juridictions ont donc considéré qu'une étape d'enregistrement distincte n'était pas nécessaire, faisant observer que la déclaration au titre de l'IMM et la DIG donneraient, en tout état de cause, des informations détaillées sur les Entités constitutives locales.

Encadré 25. Exemple – Recours de l'Australie à d'autres sources d'information

Pour recenser l'ensemble des Groupes d'EMN entrant dans le champ d'application et avoir une première estimation des ressources nécessaires à la conformité, l'Australie s'est d'abord appuyée sur les données fiscales existantes. Les déclarations d'impôt sur le revenu des sociétés ont servi de point de départ indispensable, car elles comportent un indicateur relatif aux gros contribuables. Ce processus a permis à l'administration fiscale australienne d'estimer qu'environ 3 000 entreprises relèveraient potentiellement du champ d'application des Règles GloBE. Lorsque les informations relatives à la juridiction du siège n'étaient pas indiquées, l'administration fiscale a procédé à une vérification manuelle des données afin d'améliorer l'exactitude de l'estimation.

Cette approche fondée sur les données issues des déclarations fiscales a été complétée par les données provenant des déclarations pays par pays qui ont été utilisées en parallèle afin de les recouper avec l'estimation de l'ensemble des Groupes d'EMN dans le champ d'application. L'administration fiscale australienne a également consulté d'autres sources d'information afin d'affiner l'évaluation. Les états financiers ont été examinés, certains Groupes d'EMN y indiquant s'ils relèvent du champ d'application des Règles GloBE et s'ils prévoient de s'acquitter d'un impôt complémentaire significatif.

À partir des sources de données existantes, l'administration a comparé les coûts liés à la mise en place d'un processus d'enregistrement et l'exactitude des estimations de l'ensemble des Groupes d'EMN entrant dans le champ d'application de l'IMM. L'Australie a conclu que l'amélioration marginale de l'exactitude qu'apportait l'enregistrement ne compenserait pas les coûts générés par un tel processus. Elle a donc décidé de ne pas instaurer d'obligation d'enregistrement.

227. Lorsque l'enregistrement est mis en place, il est généralement considéré avant tout comme un outil de prévision, permettant aux administrations fiscales de recueillir des informations de base sur les Groupes d'EMN dans le champ d'application à un stade précoce du processus, ce qui est utile au cours des premières années de mise en œuvre, lorsque les données sur les Groupes d'EMN sont encore incomplètes. Cela explique que la plupart des juridictions ayant opté pour l'enregistrement en aient fait une obligation ponctuelle, à laquelle un Groupe d'EMN se soumet à une seule reprise, généralement au moment où il entre dans le champ d'application de l'IMM. Les Groupes d'EMN entrant dans le champ d'application doivent simplement mettre à jour les informations lorsque des changements surviennent (par exemple, en cas de modification de l'EMU du Groupe). Seules quelques juridictions imposent un enregistrement annuel. Dans ces rares cas, les Groupes d'EMN entrant dans le champ d'application sont en général autorisés à confirmer qu'aucun changement n'est intervenu depuis l'année précédente, en cochant une simple case, ce qui évite toute répétition inutile.

Informations demandées

228. L'expérience des juridictions qui mettent en œuvre les règles montre que la simplicité et l'efficacité du processus d'enregistrement peuvent être préservées s'il est axé exclusivement sur les informations nécessaires à l'identification du Groupe d'EMN et du déclarant unique concerné. Il est donc recommandé d'utiliser un formulaire d'enregistrement concis, recueillant exclusivement des informations essentielles, telles que :

- Le nom et le numéro d'identification fiscale (NIF) de l'Entité constitutive déclarante, ainsi que ses coordonnées ;
- Le nom et le numéro d'identification fiscale (NIF) de l'entité déposant la DIG (généralement l'EMU ou l'Entité déclarante désignée), ainsi que leurs coordonnées ; et
- Le nom et le NIF des autres Entités constitutives situées dans la juridiction dont les obligations seront remplies par l'Entité constitutive déclarante.

229. Certaines juridictions ne demandent pas d'informations sur l'identité de l'ensemble des Entités constitutives locales, sachant que ces renseignements seront disponibles après le dépôt de la DIG localement ou sa réception dans le cadre de l'échange de renseignements.

230. Par ailleurs, l'expérience partagée par plusieurs juridictions montre qu'il n'est pas nécessaire que le formulaire d'enregistrement apporte la preuve qu'un Groupe d'EMN relève du champ d'application de l'IMM, ni qu'il demande des renseignements qui seront communiqués ultérieurement dans la DIG.

231. On peut raisonnablement supposer qu'un Groupe d'EMN qui respecte ses obligations de conformité rentre dans le champ d'application de l'IMM. Exiger la preuve ou la transmission de données à un stade précoce peut se révéler fastidieux pour un Groupe d'EMN sans procurer pour autant de réels avantages administratifs. En particulier, la collecte, au stade de l'enregistrement, de données financières ou au niveau du groupe qui se recoupent avec celles de la DIG ainsi que l'obligation de communiquer ces informations bien avant le dépôt de la DIG (généralement cinq à dix mois avant celui-ci) peuvent produire des données de mauvaise qualité ou incohérentes. En effet, le Groupe d'EMN n'aura pas, à ce stade, achevé son examen interne ni finalisé ses calculs de l'impôt complémentaire.

232. Il conviendrait ainsi d'éviter, de manière générale, au stade de l'enregistrement, les informations qui se recoupent avec le contenu de la DIG et alourdissent inutilement les charges de conformité, notamment :

- Les données financières au niveau du Groupe ;
- La monnaie de présentation ou les normes comptables utilisées par l'EMU ;
- Les informations relatives aux Entités constitutives étrangères (autres que l'EMU ou l'Entité déclarante) ;
- L'Impôt complémentaire exigible dans la juridiction concernée, et
- Les options exercées par le Groupe d'EMN au titre des Règles GloBE, notamment l'application de Régimes de protection.

233. Néanmoins, certaines juridictions jugeront peut-être utile de prévoir un point de données supplémentaire dans le cadre de l'enregistrement afin de permettre à un Groupe d'EMN d'informer la juridiction qu'il a opté pour le Système juxtaposé ou pour le Régime de protection pour l'EMU.

Encadré 26. Exemple - Processus d'enregistrement du Royaume-Uni

Au Royaume-Uni, les Groupes d'EMN entrant dans le champ d'application doivent s'enregistrer auprès de l'administration fiscale du Royaume-Uni (HMRC) dans les six mois suivant la fin de leur première période comptable. Un enregistrement unique couvre l'ensemble du Groupe d'EMN et s'applique à la RDIR, à l'UTPR et à l'ICMQL du Royaume-Uni. Il ne doit être effectué qu'après la fin de la première période comptable du Groupe d'EMN et il permet à l'administration fiscale de recenser l'ensemble des groupes entrant dans le champ d'application ainsi que de créer les dossiers informatiques nécessaires pour que les Groupes d'EMN puissent déposer leurs déclarations et s'acquitter du montant de l'impôt complémentaire dû.

Un seul membre du groupe est responsable de cet enregistrement réalisé via un service en ligne. Le processus d'enregistrement a été conçu pour être aussi simple que possible et n'exige qu'un minimum d'informations nécessaires à l'administration de ces impôts (comme le nom et l'adresse de l'Entité mère ultime, les coordonnées du groupe et des informations détaillées relatives à la période comptable du Groupe d'EMN). L'administration fiscale estime à environ 10 à 15 minutes la durée nécessaire pour effectuer cette formalité.

Date limite d'enregistrement

234. Lorsqu'une obligation d'enregistrement est instaurée par les juridictions, elle vise généralement à recenser les Groupes d'EMN relevant du champ d'application, qui exercent des activités dans cette juridiction. Ces juridictions estiment donc nécessaire de recevoir ces informations à l'avance et fixent généralement la date limite d'enregistrement peu après la fin de l'Exercice financier du Groupe d'EMN, soit 5 à 6 mois plus tard. Parmi ces juridictions, certaines vont plus loin en imposant que l'enregistrement soit effectué dès le début de l'Exercice financier d'un Groupe d'EMN ou le dernier jour de cet exercice. Une telle approche est fortement déconseillée, car la structure d'un Groupe d'EMN et, par conséquent, ses Entités constitutives et leur localisation peuvent encore évoluer de manière significative tout au long de son Exercice financier, et rendre ainsi inexactes les informations fournies lors de l'enregistrement. Lorsqu'un enregistrement est exigé, il est recommandé d'en faire une obligation unique, de l'accompagner de l'obligation faite à l'entreprise de déclarer toute modification ou mise à jour ultérieure et de prévoir une case à cocher chaque année afin de confirmer que la structure du groupe n'a pas changé.

Meilleures pratiques en matière d'enregistrement

À la lumière des discussions tenues dans le cadre du Dialogue d'Amsterdam, cette Boîte à outils établit les lignes directrices suivantes relatives aux meilleures pratiques en matière d'enregistrement aux fins de l'IMM :

- **Évaluer la nécessité de l'enregistrement**. Examiner si l'enregistrement est nécessaire, en se demandant si les sources d'information existantes sont fiables et suffisantes pour recenser les Groupes d'EMN entrant dans le champ d'application et si un numéro d'identification est exigé pour l'entité déclarante unique. Si le besoin d'enregistrement et les avantages procurés sont limités, éviter d'imposer une obligation d'enregistrement.
- **Si une obligation d'enregistrement s'impose, seules les informations essentielles ne nécessitant aucun calcul devraient être demandées**. Lorsqu'un enregistrement distinct est mis en place, seules les informations indispensables pour identifier le Groupe d'EMN et son entité déclarante doivent être demandées ; il s'agit généralement de l'identification de l'EMU (ou, le cas échéant, de l'Entité déclarante désignée) et de l'entité déclarante (si ce n'est pas l'EMU), y compris les coordonnées des personnes concernées. En outre :
  - Ne pas exiger qu'un Groupe EMN démontre qu'il relève du champ d'application de l'IMM au moment de l'enregistrement ; le dépôt des formulaires de conformité devrait constituer une preuve suffisante.
  - Éviter de demander des informations déjà communiquées dans la DIG, telles que les données financières du groupe, les normes comptables, les options exercées ou les informations relatives aux entités étrangères.
  - Exiger un enregistrement unique par Groupe d'EMN, assorti de l'obligation pour ce dernier de signaler toute modification ou mise à jour ultérieure. Si un enregistrement annuel demeure nécessaire, permettre aux entreprises de confirmer simplement au moyen en cochant une case qu'aucun changement n'est survenu depuis l'année précédente.
- **Enregistrement après la fin de l'Exercice financier d'un Groupe d'EMN**. Éviter d'imposer à un Groupe d'EMN de s'enregistrer avant la fin de son Exercice financier, car sa structure et, par conséquent, ses Entités constitutives peuvent encore évoluer.
- **Enregistrement en ligne**. Permettre l'enregistrement en ligne, de préférence via le même portail que celui utilisé par la suite pour déposer la déclaration au titre de l'IMM.
- **Enregistrement unique**. Permettre qu'une seule Entité constitutive procède à l'enregistrement au nom du Groupe d'EMN rentrant dans le champ d'application.

4.1.3. DIG et notification correspondante

235. Le Modèle de Règles GloBE prévoit l'élaboration d'une DIG normalisée contenant les informations dont une administration fiscale a besoin pour procéder à une évaluation appropriée des risques et pour évaluer l'exactitude de l'Impôt complémentaire dû par une Entité constitutive. Un Groupe d'EMN n'est pas tenu de déposer une DIG localement lorsque l'EMU ou une Entité déclarante désignée l'a déposée dans une autre juridiction ayant établi une relation d'échange au titre d'un AMAC avec la juridiction locale[37]. Lorsqu'un Groupe d'EMN s'appuie sur ce mécanisme de dépôt centralisé pour remplir ses obligations déclaratives, une Entité constitutive locale doit en aviser l'administration fiscale de sa juridiction locale. Cette notification indique à l'administration fiscale locale que la DIG sera reçue par voie d'échange de renseignements depuis l'administration fiscale où elle est déposée, ce qui a pour effet de supprimer toute obligation de dépôt local de la DIG. Afin de faciliter davantage le dépôt centralisé de la DIG, le Cadre inclusif a également élaboré un modèle de notification visant à simplifier et à normaliser les informations nécessaires pour informer l'administration fiscale que le dépôt de la DIG sera centralisé. Ce modèle de notification impose à l'Entité constitutive locale de déclarer uniquement :

- L'identité de l'entité qui déposera la DIG (l'EMU ou l'Entité déclarante désignée) ;
- La juridiction où aura lieu le dépôt ; et
- La confirmation de l'activation de sa relation d'échange avec cette juridiction[38].

236. Plusieurs juridictions ont également fait de la notification une obligation ponctuelle, ne nécessitant une mise à jour qu'en cas de modification des informations pertinentes (un changement d'EMU ou de juridiction pour le dépôt centralisé, par exemple). Lorsque les cadres juridiques internes imposent une notification annuelle, les Groupes d'EMN dans le champ d'application sont généralement autorisés à indiquer simplement, en cochant la case correspondante, qu'aucun changement n'est intervenu depuis l'année précédente.

Informations demandées dans la DIG

237. La DIG contient les informations que le Cadre inclusif a jugées nécessaires et suffisantes pour permettre à une administration fiscale de procéder à une évaluation appropriée des risques et pour vérifier l'exactitude de l'impôt complémentaire dû par une Entité constitutive. En élaborant les points de données et les notes explicatives utilisées dans la DIG, le Cadre inclusif s'est efforcé de trouver un juste équilibre entre la communication aux administrations fiscales des informations nécessaires pour mener avec efficacité leurs activités relatives au respect des obligations et la limitation des coûts de mise en conformité supportés par les Groupes d'EMN.

238. La quasi-totalité des juridictions qui mettent en œuvre les règles ont également déployé des portails de dépôt en ligne ou s'y emploient actuellement, afin de permettre la transmission électronique de la DIG au format XML. Elles utilisent à cet effet des modèles conformes au schéma XML de la DIG et au guide de l'utilisateur approuvés par le Cadre inclusif. L'adoption commune de ce schéma, associée à l'application effective des règles de validation communes de la DIG, contribuera à favoriser l'efficacité des échanges automatiques de déclaration via le Système commun de transmission (SCT) et l'interopérabilité entre les systèmes (voir le Module 5).

---

[37] Pour de plus amples renseignements sur le Dépôt centralisé, voir le Module 5.

[38] Les Groupes d'EMN peuvent accéder à ces informations à partir de la Liste des relations d'échange actives, disponible dans OCDE (2026), *Activated exchange relationships for the automatic exchange of GloBE information*, à l'adresse suivante : https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/international-standards-on-tax-transparency/automatic-exchange-of-information-exchange-relationships.html.

239. Les éléments qui précèdent portent sur les informations à communiquer au titre de la DIG ainsi que sur les obligations de notification correspondantes dans le cadre de la procédure de dépôt centralisé. Ils sont particulièrement pertinents pour les juridictions ayant adopté une RDIR (ou une RPII), compte tenu de l'importance que jouera le dispositif de dépôt centralisé et le cadre d'échange de renseignements pour ces règles, ainsi que les obligations détaillées énoncées dans les Règles GloBE et les Commentaires. Ils valent également pour les juridictions appliquant uniquement l'ICMQL qui décident de participer au dispositif de dépôt centralisé.

240. Des considérations différentes peuvent toutefois entrer en ligne lorsque des juridictions appliquant uniquement l'ICMQL décident d'imposer que les informations de la DIG soient déposées localement et de ne pas conclure d'accords prévoyant que la DIG sera reçue par voie d'échange de renseignements. En général, ces juridictions disposent déjà de mécanismes leur permettant d'accéder aux informations fiscales et financières relatives aux Entités constitutives relevant du champ d'application de l'ICMQL. Malgré l'existence de ces mécanismes, les Règles GloBE prévoient certaines obligations concernant les informations à collecter par les juridictions appliquant l'ICMQL. Ces juridictions peuvent en effet utiliser un format différent de celui de la DIG. Toutefois, l'ICMQL devant utiliser des données équivalentes à celles présentées dans la DIG, la juridiction pourrait, aux fins de l'ICMQL, choisir d'utiliser la DIG ou se fier aux informations figurant dans celle-ci. Les juridictions appliquant le Régime de protection aux fins de l'ICMQL devraient demander les mêmes informations que la DIG, selon le même format.

Date limite de dépôt de la DIG et de la notification

241. La date limite de dépôt de la DIG et de la notification, telle qu'approuvée par le Cadre inclusif et prévue par les Règles GloBE, est fixée à 15 mois au plus tard après le dernier jour de l'Année fiscale qui a fait l'objet de la déclaration (le délai étant étendu à 18 mois au titre de l'année de transition). Cette approche garantit que les Groupes d'EMN disposent d'un délai suffisant pour recueillir, vérifier et rapprocher les données nécessaires à l'établissement de la DIG. En revanche, des délais plus courts (et non harmonisés) risquent, dans certains cas, de ne pas laisser suffisamment de temps aux Groupes d'EMN entrant dans le champ d'application pour déposer la DIG en bonne et due forme, ce qui alourdirait les coûts de conformité (en les obligeant, par exemple, à respecter des calendriers différents selon les juridictions) et augmenterait le risque d'erreurs ou d'incohérences dans les données transmises via la DIG.

242. Le plus souvent, les juridictions ont également aligné la date limite de notification sur celle du dépôt de la DIG. Les Groupes d'EMN peuvent ainsi déterminer, au moment du dépôt de la DIG, si la juridiction où elle est déposée sera en mesure de l'échanger avec la juridiction locale. Sans cela, les informations figurant dans la notification pourraient devenir incomplètes ou inexactes si un changement de situation intervenait avant le dépôt de la DIG (par exemple, un changement d'EMU ou l'activation d'une relation d'échange au titre d'un AMAC)[39].

243. De manière plus générale, garantir que les Groupes d'EMN entrant dans le champ d'application disposent d'un délai raisonnable et uniforme pour établir et déposer à la fois la DIG et la notification dans l'ensemble des juridictions constitue un moyen efficace de simplifier et d'améliorer la conformité avec le cadre de l'IMM.

[39] Une seule juridiction exige que la notification soit déposée avant la DIG. En pareil cas, la notification poursuit un double objectif : elle informe l'administration fiscale que la DIG sera reçue par voie d'échange automatique de renseignements et elle permet, par ailleurs, de recenser l'ensemble des Groupes d'EMN entrant dans le champ d'application de l'IMM avant les premiers dépôts de la DIG, remplissant ainsi une fonction analogue à celle d'une étape d'enregistrement initiale.

Entité déclarante unique

244. Conformément à l'approche de l'entité déclarante unique, la plupart des juridictions autorisent qu'une seule entité du groupe, qu'il s'agisse d'une Entité constitutive locale ou de l'EMU étrangère, dépose la Notification au nom de l'ensemble des Entités constitutives locales.

Meilleures pratiques en matière de DIG et de notification

À la lumière des discussions tenues dans le cadre du Dialogue d'Amsterdam, cette Boîte à outils définit les lignes directrices suivantes relatives aux meilleures pratiques exemplaires en matière de dépôt et de notification de la DIG :

- **Permettre le dépôt centralisé au format XML**. Autoriser le dépôt de la DIG dans une autre juridiction lorsque les conditions de l'article 8 des Règles GloBE (dépôt centralisé) sont remplies. Lorsque le dépôt centralisé n'est pas encore possible pour des raisons pratiques, prendre les mesures nécessaires pour permettre sa mise en place dès que possible (signature d'un AMAC et activation des relations d'échange). Autoriser le dépôt de la DIG au format XML, conformément au schéma XML de la DIG.
- **Notification unique basée sur le modèle de DIG.** Aligner la déclaration de notification sur le modèle normalisé figurant à l'annexe B du modèle de DIG normalisé. Exiger une notification unique, assortie de l'obligation pour l'entreprise de signaler toute modification ou mise à jour ultérieure. Si une notification annuelle demeure nécessaire, permettre aux entreprises de confirmer simplement, en cochant une case, qu'aucun changement n'est survenu depuis l'année précédente.
- **Aligner la date limite de dépôt de la DIG sur celle de la notification**. Aligner la date limite de dépôt de la notification sur celle de la DIG de sorte que les Groupes d'EMN disposent des informations nécessaires pour savoir où déposer la DIG.

4.1.4. Déclaration au titre de l'IMM

245. Même si la DIG contient toutes les informations nécessaires pour calculer et déterminer l'impôt complémentaire dû dans chaque juridiction, une déclaration fiscale nationale au titre de l'IMM est généralement requise pour donner un effet juridique à cette charge d'impôt complémentaire et déclencher l'obligation de paiement. L'obligation d'établir une DIG est distincte de l'obligation de déclarer et de payer des impôts au titre d'une déclaration fiscale. Le fonctionnement des règles relatives aux obligations de déclaration et de paiement de l'impôt est laissé à l'appréciation de chaque juridiction qui met en œuvre, et on s'attend généralement à ce qu'elles concordent avec celles en vigueur dans le cadre des procédures de déclaration et de paiement de l'impôt de la juridiction concernée. Cela signifie que les juridictions peuvent, dans certaines circonstances, exiger la communication de données en plus de celles de la DIG aux fins de l'établissement de la déclaration fiscale (par exemple, pour convertir l'impôt complémentaire dû dans la monnaie locale).

246. Les juridictions qui mettent en œuvre les règles ont adopté différentes approches en matière de déclaration de l'IMM. La plupart d'entre elles ont mis en place une déclaration spécifique pour l'IMM. Parmi ces dernières, certaines prévoient deux déclarations (par exemple, une pour l'ICMQL et une déclaration combinant la RDIR et la RPII), tandis qu'une minorité utilise trois déclarations distinctes (une déclaration séparée pour chaque disposition relative aux redevables de l'impôt).

247. Un petit nombre de juridictions ont intégré la déclaration au titre de l'IMM dans leur déclaration nationale au titre de l'IS. Si cette approche semble simplifier et réduire la charge administrative pesant sur un Groupe d'EMN, il convient de noter que, lorsque la déclaration d'IS doit être déposée quelques mois seulement après la fin de l'année fiscale, la communication des informations relatives à l'IMM avant le dépôt de la DIG oblige en réalité le Groupe d'EMN à procéder à des calculs anticipés pour ces juridictions spécifiques. Cela augmente le risque d'erreurs et alourdit, par conséquent, la charge pesant sur le Groupe d'EMN, comme cela est expliqué plus en détail ci-après.

Informations demandées

248. Comme l'indique le Commentaire sur la DIG[40], on peut généralement s'attendre à ce que les juridictions mettant en œuvre les règles s'abstiennent d'exiger la communication, dans la déclaration fiscale, de données dépassant le cadre de la DIG. Lorsqu'elles demandent des informations complémentaires, ces juridictions sont invitées à adopter une approche minimaliste et à n'exiger que les informations strictement nécessaires au calcul de l'impôt local dû qui ne sont pas déjà incluses dans la DIG. En pratique, ces informations se limitent généralement :

- aux taux de conversion des monnaies nécessaires pour convertir les montants de la DIG en monnaie locale ;
- au montant de l'impôt dû au titre de chaque règle d'assujettissement à l'impôt (ICMQL, RDIR, RPII), y compris, le cas échéant, la ventilation par entité.

249. Certaines juridictions ont mis en place des obligations déclaratives qui reprennent des éléments déjà mentionnés dans la DIG, tels que le Résultat GloBE, les Impôts concernés, les éléments de l'Exclusion de bénéfices fondée sur la substance, l'application de Régimes de protection, les options exercées au titre des Règles GloBE, les Entités constitutives locales. Ces informations figurant déjà dans la DIG et étant accessibles aux administrations fiscales, leur redondance n'apporterait qu'une faible valeur ajoutée tout en augmentant la charge de conformité. Certains Groupes d'EMN entrant dans le champ d'application des règles ont fait savoir que les éléments supplémentaires mentionnés dans les déclarations fiscales locales doivent être vérifiés et validés par leurs équipes locales, ce qui entraîne un processus de vérification supplémentaire contraignant pour le groupe, qui ne serait pas nécessaire autrement, une équipe centrale étant généralement chargée au sein du groupe d'établir et de déposer la DIG. Une convergence de vues s'est dégagée dans le cadre du Dialogue d'Amsterdam quant au fait que les informations déjà déclarées dans la DIG ne devraient pas être demandées à nouveau dans les déclarations fiscales nationales au titre de l'IMM et que les informations supplémentaires éventuellement requises devraient concerner, par exemple, la charge d'impôt, le calendrier, le moyen de paiement ou l'identification du contribuable et ses coordonnées et non la détermination de l'impôt complémentaire d'une Entité constitutive.

Date limite de dépôt de la déclaration au titre de l'IMM

250. Une convergence de vues manifeste s'observe entre les juridictions mettant en œuvre en matière d'alignement de la date limite de dépôt de la déclaration au titre de l'IMM sur celle du dépôt ou de la réception de la DIG. Dans presque tous les cas, la date limite de dépôt de la déclaration au titre de l'IMM est identique ou postérieure à celle de la DIG (soit 15 mois après la fin de l'Année fiscale qui fait l'objet de la déclaration). Les juridictions qui retiennent cette approche considèrent généralement que l'obligation de déposer la déclaration fiscale avant la date limite de dépôt de la DIG poserait des difficultés d'ordre pratique et juridique, tout en n'offrant que peu d'avantages administratifs, voire aucun. Premièrement, elle

[40] OCDE (2025), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (January 2025)*, paragraphe 3.

contraindrait les Groupes d'EMN à procéder à des calculs complexes au titre des Règles GloBE avant d'avoir finalisé la DIG, sans le bénéfice des travaux approfondis de rapprochement et de vérification associés à l'établissement de la DIG. Cela aurait pour effet d'accroître les coûts de conformité, le risque d'inexactitudes ou d'incohérences ainsi que les besoins de modifications ultérieures. Les calculs, plus précisément, reposent sur des données financières susceptibles d'évoluer pendant et immédiatement après l'Exercice financier et qui, de surcroît, en vertu des Règles GloBE, doivent être réparties entre différentes juridictions. La détermination du Résultat GloBE, des Impôts concernés et des facteurs énoncés dans l'Exclusion de bénéfices fondée sur la substance n'est donc possible qu'une fois que le Groupe d'EMN a procédé aux calculs portant sur l'ensemble du groupe dans toutes les juridictions où il exerce des activités et a déposé la DIG.

251. Deuxièmement, la date limite de dépôt de la déclaration au titre de l'IMM a généralement des conséquences sur le régime de prescription. Les délais de prescription applicables à l'IS sont en moyenne de 4 à 6 ans. Ils commencent généralement à courir à compter du dépôt de la déclaration fiscale et peuvent être suspendus ou prolongés dans certaines circonstances (notamment, en cas d'ouverture d'une procédure de vérification, de demandes d'information restées en suspens ou d'application d'autres règles procédurales). Le délai de prescription prévu au titre de l'IS est donc relativement long. Cette durée est jugée nécessaire pour laisser à l'administration fiscale suffisamment de temps pour examiner les différents points de données utilisés pour les calculs de l'IS, notamment les éventuels paiements transfrontières et la documentation complexe sur les prix de transfert, les transactions de restructuration potentielles ayant une incidence sur le revenu et les actifs, ainsi que d'autres éléments spécifiques, tels que la consolidation des résultats.

252. Une différence importante entre l'IS et l'IMM tient au fait que la déclaration d'IS est généralement déposée peu après la fin de l'année fiscale (en moyenne dans les 3 à 6 mois suivants), tandis que la DIG et une éventuelle déclaration au titre de l'IMM doivent être déposées au plus tard 15 mois après la fin de l'exercice financier. Les administrations fiscales ne peuvent pas vérifier valablement la déclaration au titre de l'IMM tant que la DIG n'a pas été déposée ou échangée, ce qui rend en grande partie improductive la période comprise entre le dépôt anticipé de la déclaration au titre de l'IMM et la réception finale de la DIG. Dans la mesure où il est souhaitable d'aligner la date limite de dépôt de la déclaration au titre de l'IMM sur celle de la DIG, il peut être nécessaire d'ajuster le délai de prescription.

253. Deux approches sont possibles à cet effet. Premièrement, puisque l'ensemble des informations pertinentes ne seront mises à la disposition de l'administration fiscale qu'après la réception de la DIG, le délai de prescription applicable à l'IMM ne devrait commencer à courir qu'à partir du moment où la juridiction concernée a reçu les informations issues de la DIG. Il serait également possible d'adapter le délai de prescription afin de le prolonger pendant une durée au moins équivalente à la période comprise entre la fin de l'année fiscale et le dépôt de la DIG, soit 15 mois.

254. La plupart des juridictions ayant déjà inscrit l'IMM dans leur législation ont également porté la durée de leur délai de prescription à une période comprise entre 5 et 7 ans. En cas de fraude, ce délai est généralement plus long, et peut atteindre 10 ans, voire 20 ans dans certaines juridictions.

255. Dans quelques rares cas, certaines juridictions sont soumises à des restrictions internes et ne sont pas en mesure d'ajuster leur délai de prescription. En pareilles circonstances, il peut être justifié d'exiger le dépôt de la déclaration au titre de l'IMM à une date plus précoce. Il est toutefois recommandé de limiter les informations requises à un ensemble restreint de points de données.

256. Un petit nombre de juridictions appliquant uniquement l'ICMQL ont signalé qu'elles étudient la possibilité d'intégrer la déclaration aux fins de l'ICMQL dans leur déclaration actuelle au titre de l'IS, en particulier lorsque la DIG est déposée localement (c'est-à-dire en attendant la mise au point de leur cadre pour l'échange automatique de renseignements). Même s'il peut sembler commode sur le plan administratif de s'appuyer sur les procédures existantes, cette utilisation de la déclaration d'IS se traduit généralement par une demande de dépôt de la déclaration dans un délai de 3 à 6 mois après la fin de

l'année fiscale, soit bien avant le dépôt ou l'échange de la DIG. Avancer la date limite de dépôt de la déclaration au titre de l'IMM pour la faire concorder avec celle de l'IS permettrait d'éviter ce décalage dans la juridiction concernée, mais poserait les problèmes dont il a été question plus haut, notamment la réalisation prématurée des calculs selon les Règles GloBE et un risque accru d'erreurs et d'incohérences. En conséquence, il est recommandé d'aligner la date limite de déclaration aux fins de l'IMM sur celle de l'IS, y compris pour les juridictions appliquant uniquement l'ICMQL.

Entité déclarante unique

257. Étant donné que l'IMM s'appuie en grande partie sur des informations au niveau du groupe pour calculer l'impôt complémentaire, les processus de conformité se révèlent plus efficaces lorsqu'ils s'articulent autour d'un point de contact unique au sein du Groupe d'EMN. En pratique, la plupart des juridictions qui mettent en œuvre les règles ont adopté un système de dépôt par une entité unique, dans le cadre duquel une entité désignée au sein du Groupe d'EMN – généralement l'EMU ou une autre entité constitutive locale désignée – s'acquitte de l'ensemble des obligations déclaratives locales relatives à l'IMM (y compris aux fins de l'ICMQL, de la RDIR et de la RPII) au nom de toutes les entités du groupe situées dans la juridiction.

258. Cette approche réduit les redondances, abaisse les coûts de conformité et améliore la qualité des informations déclarées, car l'entité déclarante désignée a généralement accès aux informations sur le groupe nécessaire à une application correcte des règles (notamment, les données financières consolidées, l'identification de l'EMU ou de l'Entité déclarante désignée). Elle concorde également mieux avec le fait que la plupart des Groupes d'EMN entrant dans le champ d'application déclarent gérer de manière centralisée leur conformité à l'IMM dans les différentes juridictions (généralement, au sein de l'entité mère ou d'un pôle régional), le rôle des équipes locales se limitant généralement à vérifier les informations fournies par cette équipe centrale.

259. Lorsque cela est possible, les juridictions mettant en œuvre les règles permettent que l'approche de l'entité déclarante unique couvre l'ensemble des obligations de conformité nationales, notamment le dépôt des déclarations et les demandes de suivi. Certaines juridictions permettent également que l'entité déclarante désignée soit une entité étrangère du groupe, lorsque le droit interne n'interdit pas le dépôt de déclarations transfrontières. D'autres juridictions autorisent qu'une entité déclarante étrangère remplisse les obligations de dépôt local, alors même que le paiement national doit être effectué par une filiale locale.

260. Afin d'éviter une charge administrative inutile, les juridictions adoptant l'approche de l'entité déclarante unique choisissent généralement de ne pas exiger, en amont, la présentation de documents attestant que l'entité déclarante a obtenu l'autorisation des autres membres du groupe. Cet élément probant n'est généralement requis qu'en cas de vérification ou d'enquête. L'expérience montre que le fait d'imposer cette documentation au moment de l'enregistrement ou de la notification ne ferait qu'ajouter à la complexité de la procédure sans améliorer les résultats en termes de conformité.

Meilleures pratiques en matière de déclaration au titre de l'IMM

À la lumière des discussions tenues dans le cadre du Dialogue d'Amsterdam, cette Boîte à outils définit les lignes directrices suivantes relatives aux meilleures pratiques en matière de déclaration au titre de l'IMM.

- **Éviter de demander des informations redondantes et additionnelles**. Ne pas exiger, dans la déclaration au titre de l'IMM, d'informations redondantes ou additionnelles par rapport à celles requises au titre de la DIG, si elles ne sont pas nécessaires. Les seuls éléments indispensables aux déclarations au titre de l'IMM sont généralement :
  - Les taux de conversion des monnaies utilisés,
  - Le montant de l'impôt dû au titre de l'ICMQL, de la RDIR et de la RPII (le cas échéant, par entité).
- **Aligner la date limite de dépôt de la déclaration sur celle de la DIG.** La date limite de dépôt de la déclaration au titre de l'IMM devrait coïncider avec celle du dépôt de la DIG, afin d'alléger le plus possible la charge administrative pour les administrations fiscales comme pour les Groupes d'EMN. Veiller à ce que la durée effective du délai de prescription soit suffisamment longue pour permettre une évaluation correcte des risques liés à la charge d'impôt au titre de l'IMM. Cela peut impliquer d'allonger le délai de prescription et/ou de faire en sorte qu'il ne commence à courir qu'à compter de la réception des informations contenues dans la DIG.
- **Entité déclarante unique.** Permettre à une Entité constitutive de servir d'entité déclarante unique et de point de contact pour les besoins de conformité du groupe au titre de l'IMM (obligations relatives à l'ICMQL, à la RDIR et à la RPII) dans la juridiction concernée. Dans la mesure du possible, une Entité constitutive ne devrait pas être tenue de démontrer qu'elle a obtenu l'autorisation des autres entités du groupe, cette preuve pouvant être demandée, si nécessaire, dans le cadre d'une demande de suivi. Lorsque cela est possible, permettre à une entité étrangère du groupe d'assumer cette fonction dans la juridiction.

4.1.5. Paiement de l'impôt complémentaire

Date limite de paiement

261. Les approches retenues en matière de dates limites de paiement de l'IMM sont généralement liées aux choix effectués concernant la date limite de dépôt de la déclaration d'IMM. Dans les juridictions où cette date est alignée sur celle de la DIG, la date d'exigibilité est généralement fixée à la date limite de dépôt de la déclaration d'IMM ou peu de temps après. Cette concordance est considérée comme particulièrement importante lorsque le délai de prescription commence à courir au moment du dépôt de la déclaration d'IMM. Elle garantit en effet que les administrations fiscales disposent d'un délai suffisant, une fois la DIG reçue, pour procéder à un examen, demander des informations complémentaires ou mener une évaluation des risques et des vérifications. En revanche, les juridictions qui intègrent les informations relatives à l'IMM dans leur déclaration d'IS afin de faire coïncider la date limite de paiement de l'IMM et celle de l'IS, risquent de se heurter aux difficultés décrites plus haut (voir la section 4.1.4).

262. Les juridictions doivent également déterminer, lors de la conception, s'il convient de mettre en place des acomptes ou versements échelonnés, comme pour certains systèmes d'IS. La grande majorité des juridictions n'ont pas adopté de tels dispositifs, les jugeant incompatibles avec les objectifs et la conception des Règles GloBE, ainsi que particulièrement contraignants pour les administrations fiscales comme pour les Groupes d'EMN. Imposer un paiement anticipé obligerait un Groupe d'EMN à calculer l'impôt complémentaire dû dans ces juridictions (et à effectuer, par conséquent, l'ensemble des calculs

nécessaires) plusieurs mois avant de déterminer l'impôt complémentaire dû dans toutes les autres juridictions. Or, comme les chiffres sur lesquels repose le calcul de l'impôt complémentaire dépendent également de la répartition des attributs fiscaux entre les différentes juridictions, des calculs anticipés portant sur une seule juridiction risqueraient d'aboutir à des résultats imprécis. C'est pourquoi les régimes prévoyant le paiement d'acomptes ne sont généralement pas recommandés.

Entité payeuse unique

263. En matière de paiement, un grand nombre de juridictions étendent le concept d'Entité déclarante unique de façon à permettre à un Groupe d'EMN de désigner une seule Entité constitutive locale chargée de payer l'impôt exigible au titre de l'IMM pour le compte de l'ensemble des entités locales du groupe. Pour un fonctionnement efficace de ce système, les juridictions prévoient généralement une responsabilité conjointe et solidaire de l'ensemble des Entités constitutives locales concernées par ce choix, en garantissant que les montants impayés peuvent être recouvrés auprès de n'importe quelle entité locale du groupe.

264. L'approche de l'entité déclarante unique et de l'entité payeuse unique permet aux administrations fiscales de centraliser la communication et les questions administratives liées au paiement de l'impôt auprès d'une seule entité, ce qui allège les contraintes administratives tant pour l'administration fiscale que pour le Groupe d'EMN, tout en imposant la charge d'impôt à plusieurs entités afin de réduire le plus possible le risque de non-recouvrement en cas de défaillance de l'entité déclarante ou de l'entité payeuse désignée.

Meilleures pratiques en matière de paiement de l'impôt complémentaire

À la lumière des discussions tenues dans le cadre du Dialogue d'Amsterdam, cette Boîte à outils définit les lignes directrices suivantes relatives aux meilleures pratiques en matière de paiement de l'impôt complémentaire.

- **Éviter d'exiger des acomptes ou versements échelonnés**. Aligner la date limite de paiement de l'impôt sur les dates de dépôt de la DIG et de déclaration au titre de l'IMM, ou les fixer peu de temps près.
- **Entité payeuse unique**. Faire en sorte que l'option de désignation d'une Entité payeuse unique pour le Groupe d'EMN rentrant dans le champ d'application soit utilisable en prévoyant des mécanismes de responsabilité conjointe et solidaire de l'ensemble des Entités constitutives locales d'un groupe d'EMN.

4.1.6. Pénalités applicables aux contrôles initiaux de la conformité

265. Hormis l'exigence que les lois de chaque juridiction régissant les pénalités et les sanctions s'appliquent également à la DIG[41], le Modèle de Règles GloBE n'impose pas d'obligation spécifique en matière de pénalités. Les juridictions peuvent étendre les pénalités ou sanctions existantes (ainsi que toute mesure d'allègement) ou en créer de nouvelles aux fins de la Déclaration d'information GloBE. Les

[41] OCDE (2021), *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux) : Cadre inclusif sur le BEPS, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices,* Éditions OCDE, Paris, https://doi.org/10.1787/9464d0c4-fr, Article 8.1.8.

nouvelles pénalités et sanctions afférentes à la DIG devraient être en rapport avec celles prévues pour d'autres déclarations d'information et d'autres obligations déclaratives en vigueur dans la juridiction.

266. Les juridictions qui mettent en œuvre les règles ont aligné les pénalités sur les considérations internes et la culture de la discipline fiscale au sens large. Par ailleurs, les membres du Cadre inclusif s'accordent à propos d'un allègement transitoire des sanctions conçu pour encourager les juridictions qui mettent en œuvre les règles à accorder un allègement aux Groupes d'EMN durant les premières années où les Règles GloBE entrent en vigueur[42]. La position commune concernant un régime transitoire d'allègement des sanctions est examinée plus loin dans cette section.

267. La plupart des juridictions ont instauré des pénalités spécifiques à l'IMM, distinctes de celles qui s'appliquent généralement dans le cadre de leurs obligations au titre de l'IS. Ces pénalités s'appliquent de la même manière aux obligations de conformité locales, telles que l'enregistrement et le dépôt de la déclaration d'IMM ainsi que le dépôt de la DIG. Les sections suivantes examinent les principaux enjeux et les meilleures pratiques permettant de garantir un système de pénalités efficace, mais proportionné.

Conception des pénalités

268. Lors de la conception des pénalités, les juridictions devraient prendre en considération divers aspects du dispositif, notamment (i) le montant des pénalités et (ii) les différents types de manquements susceptibles de déclencher une pénalité.

Montant des pénalités

269. Le montant des pénalités devrait être fixé à un niveau suffisamment dissuasif pour encourager le respect des obligations fiscales. Les pénalités encourues en cas de non-respect des obligations au titre de l'IMM devraient être appropriées, dissuasives et efficaces, tout en restant proportionnées. En outre, les juridictions pourraient envisager de fixer un plafond pour l'année fiscale concernée afin d'éviter l'imposition de montants de pénalités excessifs aux Groupes d'EMN concernés.

270. Plusieurs méthodes peuvent être utilisées pour concevoir les règles relatives aux pénalités et en garantir l'efficacité et la proportionnalité. Le montant des pénalités peut ainsi être fixe ou progressif, c'est-à-dire augmenter proportionnellement au manquement aux obligations. Certaines juridictions ont ainsi instauré des pénalités qui augmentent proportionnellement à la durée du retard dans l'enregistrement ou le dépôt de la déclaration au titre de l'IMM ou de la DIG. D'autres juridictions appliquent un taux journalier fondé sur la nature du manquement et la durée du retard. Avec ces deux approches, plus la durée du manquement aux obligations est longue, plus les pénalités sont élevées.

Type de manquement

271. Les juridictions prévoient déjà des pénalités en cas de manquement aux obligations de conformité dans le cadre général de l'IS. Ce dernier distingue généralement plusieurs obligations de conformité et applique, par conséquent, des pénalités différenciées. Un grand nombre de juridictions ont ainsi instauré des pénalités liées aux différents types de manquements aux obligations, en distinguant notamment le manquement aux obligations déclaratives des situations dans lesquelles un Groupe d'EMN dépose la déclaration au titre de l'IMM ou la DIG, mais y mentionne des informations incomplètes ou erronées.

[42] Voir plus loin dans cette section et OECD (2022), *Safe Harbours and Penalty Relief : Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*, Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS, OCDE, Paris. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf, Chapter 3.

Lorsque les informations transmises sont erronées, en raison d'une négligence grave ou d'un comportement frauduleux du contribuable, le traitement appliqué est différent.

Manquement aux obligations déclaratives

272. Presque toutes les juridictions qui mettent en œuvre les règles ont étendu l'application de leur dispositif en vigueur en matière de pénalités et ont instauré des pénalités spécifiques à l'IMM concernant l'enregistrement éventuel et le dépôt de la déclaration au titre de l'IMM.

273. En ce qui concerne le dépôt de la DIG et de la Notification correspondante, les juridictions ont prévu des pénalités distinctes, dans la mesure où ce type d'obligation ne peut être rattachée à aucune autre obligation générale de dépôt. Le dispositif mis en place devrait éviter d'imposer des pénalités lorsque les informations déclarées dans la DIG n'ont pas été reçues par la juridiction destinataire en raison d'une défaillance imputable soit à la juridiction d'origine, soit à la juridiction destinataire, et non au Groupe d'EMN. De même, le dispositif mis en place devrait éviter l'application de pénalités lorsque le non-respect des obligations déclaratives résulte de l'indisponibilité ou d'une erreur du portail des utilisateurs imputable à l'administration fiscale.

Informations incomplètes ou erronées

274. Il arrive parfois qu'un Groupe d'EMN entrant dans le champ d'application parvienne à s'enregistrer ainsi qu'à déposer la déclaration et la notification dans les délais et de bonne foi, alors que les informations mentionnées dans le formulaire d'enregistrement, la déclaration au titre de l'IMM ou la DIG sont incomplètes ou erronées. En pareil cas, les juridictions pourraient instaurer des pénalités applicables à ces deux situations, ou prévoir des pénalités distinctes selon qu'il s'agit d'informations incomplètes ou incorrectes. Certaines juridictions ont mis en place des pénalités par point de données. Toutefois, étant donné que la DIG comporte environ 480 points de données, ce type d'approche pourrait entraîner l'application de pénalités disproportionnées. Elle n'est donc pas recommandée. Une approche plus équilibrée consiste plutôt à appliquer un montant en valeur absolue prenant en compte le caractère incomplet ou erroné de la déclaration d'information dans son ensemble.

275. De nombreuses juridictions qui mettent en œuvre accordent à un Groupe d'EMN dans le champ d'application un délai supplémentaire pour lui permettre de communiquer les informations manquantes ou de corriger les informations erronées. Dès lors que le Groupe d'EMN s'est conformé à ses obligations et a complété ou corrigé les informations, les pénalités sont généralement réduites ou supprimées. L'octroi d'un tel « délai de grâce » à un Groupe d'EMN agissant de bonne foi est jugé souhaitable. Cette approche réduit au minimum les coûts supplémentaires pour les Groupes d'EMN tout en favorisant le respect des obligations, même lorsque l'échéance initiale n'a pas été respectée.

Communication d'informations frauduleuses

276. Les informations communiquées dans la déclaration au titre de l'IMM ou dans la DIG peuvent être erronées en raison d'une intention frauduleuse ou d'une négligence grave de la part du Groupe d'EMN, ce qui peut se traduire par un impôt complémentaire exigible moins élevé, voire inexistant, tel que calculé par le Groupe d'EMN couvert. En pareil cas, les juridictions pourraient prévoir des pénalités spécifiques tenant compte de la gravité de l'infraction. L'instauration de pénalités appropriées, mais proportionnées dans ces circonstances, permettrait de dissuader les Groupes d'EMN entrant dans le champ d'application d'adopter ce type de comportement.

277. Les situations dans lesquelles les informations fournies sont erronées en raison d'une intention frauduleuse ou d'une négligence grave sont généralement considérées comme des cas de fraude ou d'évasion fiscales par de nombreuses juridictions. Les notions et concepts, inscrits sous leur forme actuelle dans les lois de la plupart des juridictions, devraient permettre d'appréhender toute évasion ou fraude

fiscale liée à l'IMM. Il n'est donc pas nécessaire de redéfinir la notion de fraude ou d'évasion fiscale aux fins de l'IMM.

Retard de paiement

278. Un Groupe d'EMN peut avoir respecté l'ensemble des obligations de dépôt et de notification et avoir évalué lui-même qu'un impôt complémentaire est dû. Sur la base de cette autodéclaration de l'impôt complémentaire, le Groupe d'EMN et/ou ses Entités constitutives situées dans la juridiction concernée sont tenus de s'acquitter de l'impôt complémentaire dans le délai prescrit. En cas de retard de paiement, un grand nombre de juridictions infligent des pénalités liées à ce manquement. Ces pénalités peuvent prendre la forme d'un montant forfaitaire ou d'un montant calculé en pourcentage du montant définitif de l'impôt complémentaire exigible. D'autre part, certaines juridictions déterminent le montant des pénalités en fonction de la durée du retard de paiement, de sorte que le montant total augmente à mesure que le retard de paiement s'allonge. Les juridictions pourraient également appliquer des intérêts de retard, généralement calculés en pourcentage de l'impôt complémentaire dû. Les règles en matière de pénalités devraient également éviter l'application de pénalités lorsque le non-respect des obligations de dépôt ou de paiement résulte d'un manque de disponibilité ou d'une erreur du portail des utilisateurs imputable à l'administration fiscale.

Encadré 27. Aperçu des pénalités dans les juridictions qui mettent en œuvre les règles

Dans le cadre du Dialogue d'Amsterdam, certaines juridictions qui mettent en œuvre les règles ont partagé des informations sur leurs dispositifs en matière de pénalités. L'aperçu ci-après présente plusieurs exemples, sans constituer pour autant un ensemble de meilleures pratiques.

S'agissant des obligations d'enregistrement, les approches varient sensiblement d'une juridiction à l'autre. Certaines d'entre elles, comme la Nouvelle-Zélande, prévoient un plafond de montant bien précis (100 000 NZD, soit environ 56 000 EUR). D'autres, comme le Canada, n'imposent pas de pénalité distincte en cas de défaut d'enregistrement ; ce dernier constitue néanmoins la condition préalable au dépôt de la DIG et au paiement de l'impôt dû, de sorte que les pénalités liées au dépôt garantissent indirectement le respect de cette obligation.

Les juridictions ont instauré des pénalités en cas de retard ou d'absence de dépôt de la déclaration nationale au titre de l'IMM. L'Espagne applique des majorations comprises entre 1 % et 15 % en cas de dépôt tardif ainsi que des pénalités allant de 50 % à 150 % de l'impôt non acquitté dans les cas les plus graves. La Pologne applique les dispositions du Code pénal fiscal, les amendes pouvant atteindre 720 jours-amende (un jour-amende étant compris entre 33.71 EUR et 13 484 EUR). L'Australie impose une majoration pour dépôt tardif pouvant atteindre 10 % de l'impôt auto-déclaré lorsque le retard n'est pas excusable, les majorations inférieures à 50 EUR n'étant pas imputées. Le Royaume-Uni a suivi la même approche qu'en matière d'IS et applique à ce titre un barème progressif allant de 100 GBP (environ 117 EUR) à 200 GBP (environ 234 EUR) ou 20 % de l'impôt non acquitté, le montant retenu étant le plus élevé.

Les pénalités imposées en cas de dépôt tardif ou d'absence de dépôt de la DIG sont généralement plus élevées. Les Pays-Bas peuvent appliquer des pénalités atteignant 1 030 000 EUR, selon la gravité du manquement. Au Canada, les pénalités sont comprises entre 25 000 CAD par mois (environ 17 000 EUR) et 1 000 000 CAD (environ 680 000 EUR), et combinent la progressivité et un plafond. Le Canada a mis en place un dispositif d'allègement transitoire des pénalités conformément à l'annexe C de la DIG. Au Kenya, les pénalités correspondent à 5 % de l'impôt dû ou 10 000 KES (environ 65 EUR), le plus élevé de ces deux montants étant retenu. En Autriche, les amendes peuvent atteindre 100 000 EUR en cas d'infraction délibérée et 50 000 EUR en cas de négligence grave. L'Allemagne plafonne les pénalités à 30 000 EUR, tandis que l'Espagne et le Portugal combinent des montants forfaitaires (par exemple, 10 000 EUR par point de données en Espagne, plafonnés à 1 % du chiffre d'affaires du groupe ; entre 5 000 EUR et 100 000 EUR au Portugal) avec des plafonds calculés sur le chiffre d'affaires ou des majorations journalières.

Allègement transitoire des pénalités

279. La position commune concernant un régime transitoire d'allègement des pénalités vise à laisser aux contribuables le temps de se familiariser avec les règles et d'élaborer des systèmes de collecte de données, de déclaration et de conformité sans courir le risque d'être pénalisés en cas d'erreurs modérées. Cette position commune s'applique aux années 2026 et 2027, au cours desquelles auront lieu les dépôts relatifs aux années fiscales 2024 et 2025, et elle prévoit que, durant cette période de transition[43], aucune pénalité ou sanction ne doit s'appliquer au dépôt de la DIG lorsqu'une administration fiscale considère qu'un Groupe d'EMN a pris des « mesures raisonnables » pour garantir la bonne application des règles GloBE.

280. La plupart des juridictions prévoient un allègement des pénalités lorsque des motifs justifiables peuvent expliquer le manquement. Certaines d'entre elles ont explicitement intégré les Instructions administratives dans leur droit interne, tandis que d'autres n'ont pas jugé nécessaire de l'appliquer séparément, dans la mesure où les dispositions générales de leur législation fiscale nationale prévoient déjà un allègement comparable. Par ailleurs, quelques juridictions ne prévoient pas d'allègement des pénalités, en raison de leurs conséquences sur l'action publique nationale. Une juridiction, en particulier, a fait observer qu'il peut être difficile de définir et d'appliquer une norme ouverte, telle que des « mesures raisonnables » ou des « motifs justifiables » tout en garantissant une sécurité juridique et une prévisibilité suffisantes.

281. Conformément au régime d'allègement transitoire des pénalités, un Groupe d'EMN peut attester qu'il a pris des mesures raisonnables s'il est en mesure de démontrer de bonne foi qu'il a mis en place les dispositifs appropriés pour comprendre et respecter la règle. Il appartient à l'administration fiscale d'apprécier, au regard des faits et circonstances du cas d'espèce, si un contribuable a satisfait à l'exigence relative aux mesures raisonnables. Il est admis que l'exercice consistant à déterminer si un Groupe d'EMN a pris des « mesures raisonnables » mobilise un grand nombre d'éléments et de ressources. Les juridictions pourraient envisager de prolonger les délais de dépôt et d'accorder un délai supplémentaire pour corriger les déclarations durant cette période transitoire (autrement dit, prévoir un délai de grâce).

Responsabilité au titre du paiement des pénalités et intérêts

282. À l'instar des règles relatives à l'impôt complémentaire dû, les juridictions peuvent envisager de désigner une entité constitutive locale responsable du paiement des pénalités et intérêts. Cette approche permet d'éviter l'application de pénalités sur une base extraterritoriale, ce qui serait le cas si elles étaient

[43] La période transitoire aux fins de l'allègement des pénalités couvre les années fiscales s'achevant avant le 30 juillet 2028.

infligées, par exemple, à une EMU située dans une autre juridiction. Sur le plan pratique, il est également plus facile de recouvrer les pénalités auprès de l'entité constitutive locale.

283. Par ailleurs, les juridictions peuvent envisager que les entités constitutives locales soient également responsables conjointement et solidairement au regard des pénalités et des intérêts.

Meilleures pratiques en matière de Pénalités pour non-respect des obligations de conformité initiales

À la lumière des discussions tenues dans le cadre du Dialogue d'Amsterdam, cette Boîte à outils définit les lignes directrices suivantes relatives aux meilleures pratiques en matière de pénalités pour non-respect des obligations de conformité initiales :

- **Prévoir des pénalités appropriées applicables à l'IMM**. Faire en sorte que les pénalités applicables en cas de non-respect des obligations au titre de l'IMM soient appropriées, en gardant à l'esprit que l'IMM s'applique exclusivement aux grands groupes d'EMN.
- **Prévoir des pénalités au titre de l'IMM dissuasives, efficaces et proportionnées**. Déterminer le montant des pénalités sous la forme d'un montant en valeur absolue ou relative, en l'accompagnant d'un barème progressif et d'un plafond limitant le montant des pénalités dues par exercice financier. En cas de retard de paiement de l'impôt complémentaire dû, envisager d'appliquer une pénalité proportionnelle, assortie d'intérêts de retard.
- **Accorder un délai de grâce**. En cas d'informations incomplètes ou erronées, laisser à un Groupe d'EMN entrant dans le champ d'application le temps nécessaire pour commencer par compléter ou corriger les informations avant d'imposer une pénalité.
- **Accorder un allègement des pénalités pendant la période de transition**. Prévoir un allègement des pénalités durant la période de transition lorsque le Groupe d'EMN a pris des mesures raisonnables pour appliquer les Règles GloBE ou étendre le délai de dépôt local.

Module 5. Échange de renseignements

Introduction

284. Ce module est axé sur le rôle du dépôt central et de l'échange automatique de la DIG pour la bonne administration des règles GloBE. Il présente le cadre juridique et opérationnel et les conditions nécessaires pour permettre aux juridictions de s'appuyer sur des mécanismes de dépôt centralisé et échanger les renseignements issus la DIG de manière rapide, sécurisée et cohérente. En exposant les principales considérations juridiques et opérationnelles relatives à la mise en œuvre du cadre d'échange de renseignements issus de la DIG, le présent module fournit des conseils aux administrations fiscales pour établir des procédures efficaces qui minimisent les contraintes administratives et de conformité et favorisent une mise en œuvre et une application cohérentes du cadre international d'échange de renseignements prévu par l'Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange de la Déclaration d'information GloBE (AMAC sur la DIG).

285. Comme expliqué plus en détail dans le module 4, la DIG est une déclaration d'informations normalisée élaborée par le Cadre inclusif afin de faciliter l'administration et l'application des règles GloBE par les administrations fiscales. Elle fournit les informations nécessaires pour permettre aux juridictions qui mettent en œuvre les règles de procéder à une évaluation des risques appropriée, d'identifier lorsqu'il a été décidé d'opter pour un régime de protection et de vérifier le calcul de l'impôt dû par un Groupe d'EMN au titre des règles GloBE et, le cas échéant, d'un impôt complémentaire minimum qualifié prélevé localement (ICMQL). La DIG est le fruit d'un accord entre membres du Cadre inclusif sur un ensemble complet et normalisé de points de données jugés nécessaires pour comprendre le calcul de l'impôt complémentaire et procéder à une évaluation des risques appropriée. En plus de préciser les renseignements à collecter, la DIG comprend un cadre de diffusion conçu pour garantir que chaque juridiction ne reçoive que les informations pertinentes pour la détermination de tout impôt complémentaire dû dans cette juridiction, compte tenu de l'application des règles GloBE dans d'autres juridictions et de l'attribution des droits d'imposition au sein du système.

286. La DIG se compose de deux parties : i) la section générale contient des informations générales sur le Groupe d'EMN dans son ensemble, y compris sa structure sociale et un aperçu de l'application des règles GloBE au niveau du Groupe ; ii) les sections ventilées par juridiction contiennent des renseignements spécifiques aux juridictions qui rendent compte de l'application détaillée des règles GloBE et le cas échéant, de l'ICMQL, pour chacune des juridictions où le Groupe d'EMN a des entités constitutives.

287. Pour faciliter la mise en œuvre pratique de la DIG, le Cadre inclusif a mis au point un schéma XML normalisé qui permet de présenter la DIG dans un format lisible par ordinateur. Ce schéma commun, décrit plus en détail à la section 5.2.1 ci-après, vise à faciliter la transmission électronique cohérente des données par les groupes d'EMN et à permettre aux administrations fiscales de traiter, de valider et d'échanger efficacement les informations pertinentes, conformément au cadre de diffusion convenu.

288. En ce qui concerne les obligations déclaratives, l'article 8.1.1. du Modèle de règles GloBE impose à chaque entité constitutive (EC) d'un Groupe d'EMN de déposer chaque année une DIG (au format XML) auprès de l'administration fiscale de la juridiction où elle est située afin de faciliter la bonne application des règles GloBE (dépôt local). Toutefois, l'article 8.1.2. du Modèle de règles GloBE prévoit qu'une entité constitutive est dispensée de dépôt local lorsqu'une DIG respectant les mêmes exigences est déposée avant la date limite de dépôt par l'entité mère ultime (EMU) ou par une entité déclarante désignée située

dans une juridiction qui a conclu un accord qualifié entre autorités compétentes avec la juridiction de l'entité constitutive (dépôt centralisé).

289. Afin de mettre en œuvre le mécanisme de dépôt centralisé prévu par les règles GloBE, un cadre pour l'échange d'informations relatif à la DIG a été mis en place dans le cadre d'accords internationaux. Le dépôt centralisé, associé au cadre régissant l'échange de renseignements, réduit le nombre de dépôts locaux, en permettant aux administrations fiscales de s'appuyer sur les informations échangées entre les autorités compétentes pour l'application des règles GloBE et de l'ICMQL, le cas échéant. L'utilisation d'un format XML harmonisé favorise également un échange d'informations sécurisé et rapide entre les juridictions, garantissant ainsi que chaque administration fiscale reçoive les données nécessaires pour déterminer tout impôt complémentaire dû à l'intérieur de sa juridiction.

5.1. Mise en œuvre juridique de l'échange de renseignements au titre des règles GloBE

290. Les sections suivantes décrivent les instruments juridiques qui facilitent l'échange des renseignements issus de la DIG et présentent comment ceux-ci interagissent avec les règles de dépôt au titre de l'article 8 des règles GloBE pour donner effet au mécanisme de dépôt centralisé, notamment au moyen de l'Approche de diffusion, qui détermine l'étendue des renseignements à échanger avec chaque juridiction.

5.1.1. Description du cadre d'échange international

291. Dans les cas où l'on a recours au dépôt centralisé, l'application de l'article 8.1.2 – en tant qu'exception au mécanisme de dépôt local par défaut – dépend de la capacité des autorités compétentes à échanger chaque année et de manière automatique les renseignements issus de la DIG pertinents. Ainsi, l'administration des règles GloBE repose sur les renseignements contenus dans la DIG échangés par les autorités compétentes plutôt que sur les renseignements obtenus directement par le biais des dépôts locaux.

292. La base juridique de cet échange est la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale[44], qui autorise l'échange de renseignements qui sont vraisemblablement pertinents pour l'administration de leur législation fiscale et permet aux autorités compétentes de convenir mutuellement de la portée et des modalités de ces échanges. Toutes les informations échangées restent soumises aux obligations de confidentialité et autres protections prévues par la Convention, y compris aux dispositions qui limitent l'utilisation des renseignements échangés.

293. C'est sur cette base que l'AMAC[45] sur la DIG a été élaboré et approuvé par le Cadre inclusif. Il constitue un accord qualifié entre autorités compétentes aux fins de l'application des règles GloBE. Au titre de l'AMAC sur la DIG, les autorités compétentes échangent des renseignements issus de la DIG de manière bilatérale lorsqu'une relation d'échange est active, une fois achevé le processus de notification prévu par l'article 8 de l'Accord. À travers le processus de notification, les autorités compétentes confirment qu'elles sont, des points de vue juridique et opérationnel, en mesure d'envoyer et/ou de recevoir des renseignements issus de la DIG et indiquent avec quels partenaires d'échange elles souhaitent établir

[44] OCDE/Conseil de l'Europe (2011), *La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale : Amendée par le Protocole de 2010*, Éditions OCDE, https://dx.doi.org/10.1787/9789264115682-fr

[45] OCDE (2025), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of GloBE Information (January 2025)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/multilateral competent-authority-agreement-exchange-of-globe-information.pdf.

des relations aux fins de l'envoi et/ou de la réception de ces renseignements. L'Accord est conçu de sorte à faciliter dans toute la mesure du possible l'échange automatique des renseignements issus de la DIG, y compris sur une base non réciproque lorsqu'une autorité compétente se déclare disposée à transmettre des renseignements sans en recevoir en retour, ou à en recevoir sans en transmettre.

294. Comme spécifié au paragraphe 9 des Commentaires sur l'AMAC sur la DIG, l'Accord n'exige pas explicitement des juridictions qu'elles aient mis en œuvre l'impôt minimum mondial pour pouvoir recueillir des renseignements issus de la DIG et activer une relation d'échange avec d'autres juridictions au titre de l'article 8. Toutefois, il oblige toutes les juridictions à se doter d'un cadre juridique et opérationnel adéquat permettant le dépôt et l'échange de la DIG. L'existence d'un cadre et le respect de celui-ci feront l'objet d'un examen par les pairs, comme approuvé par le Cadre inclusif. Dans l'attente des conclusions de l'évaluation par les pairs, les juridictions peuvent participer au dispositif d'échange prévu par l'Accord.

295. L'AMAC sur la DIG définit la portée et les modalités de l'échange automatique de renseignements issus de la DIG, y compris les conditions selon lesquelles ces échanges entre autorités compétentes doivent avoir lieu. Il définit en particulier les catégories et la portée des informations faisant l'objet d'un échange conformément à l'Approche de diffusion[46], l'échéance, le format et les modalités des échanges[47], ainsi que les règles de procédure régissant l'activation, la désactivation et la résiliation des relations d'échange par le biais de notifications adressées au Secrétariat de l'Organe de coordination.

296. Par ailleurs, l'AMAC sur la DIG précise les obligations des autorités compétentes en matière de confidentialité, de protection des données et de bon usage des renseignements échangés, en s'appuyant sur les protections juridiques prévues par la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale[48]. Les juridictions qui souhaitent recevoir des renseignements au titre de l'AMAC sur la DIG sont tenues de remplir un formulaire de notification confirmant qu'elles ont satisfait à l'évaluation du Forum mondial[49] et qu'elles peuvent donc attester que leur juridiction a mis en place des mesures adéquates pour garantir le respect des normes requises en matière de confidentialité et de protection des données.

297. Ensemble, ces éléments ont pour objet de garantir que l'échange de renseignements contenus dans la DIG s'effectue de manière sûre, efficace et coordonnée et favorise la mise en œuvre cohérente et efficace des règles GloBE.

298. Outre la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et l'AMAC sur la DIG, les juridictions peuvent s'appuyer sur d'autres instruments juridiques internationaux qui autorisent l'échange automatique de renseignements et sont reconnus aux fins des règles GloBE, comme les conventions de double imposition et les accords d'échange de renseignements fiscaux. Par exemple, entre les États membres de l'Union européenne, l'échange des renseignements issus de la DIG s'appuie sur le cadre juridique régissant la coopération administrative en matière fiscale, tel que modifié par la directive (UE) 2025/872 du Conseil (DAC 9).

[46] Article 1(1)(f) de l'AMAC sur la DIG.

[47] Articles 2 et 3 de l'AMAC sur la DIG.

[48] Article 5 de l'AMAC sur la DIG.

[49] Mécanisme d'évaluation de la confidentialité et de la protection des données aux fins de l'échange automatique de renseignements du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (CTPA/GFTEI(2020)3).

5.1.2. Aspects spécifiques liés à la mise en œuvre

Dépôt centralisé et Approche de diffusion

299. Le mécanisme de dépôt centralisé et d'échange de renseignements prévu à l'article 8.1.2 des règles GloBE prévoit que les administrations fiscales recevront la DIG dans le cadre d'un échange de renseignements et que l'obligation de dépôt local ne s'appliquera en général que lorsque la déclaration n'aura pas été déposée dans une juridiction ayant conclu un accord qualifié entre autorités compétentes avec cette juridiction.

300. En ce qui concerne les juridictions ayant mis en place une règle d'inclusion du revenu (RDIR) ou une règle relative aux bénéfices insuffisamment imposés (RPII), une relation d'échange active avec l'autorité compétente de la juridiction de l'entité mère ultime ou de l'entité déclarante désignée a pour effet de rendre caduques les obligations de déclaration locale lorsque la DIG a fait l'objet d'un dépôt centralisé, ce qui permet d'éviter les doubles déclarations et de garantir que la DIG est collectée et diffusée à travers le cadre d'échange international. Ce mécanisme d'échange présente des avantages évidents par rapport au dépôt local, puisqu'il permet aux entreprises multinationales de limiter leurs obligations de déclaration à une seule juridiction et à l'administration fiscale de cette juridiction de servir de point de contact principal pour le dépôt, la validation et toute modification ou correction ultérieure. Cette approche améliore la cohérence des données, permet un traitement plus efficace et mieux coordonné des corrections et renforce la confidentialité et la protection des renseignements, étant donné ceux-ci proviennent d'une source unique plutôt que de plusieurs dépôts simultanés effectués dans les différentes juridictions mettant en œuvre les règles.

301. Les mêmes considérations valent pour les juridictions appliquant uniquement l'ICMQL. Bien que les règles types n'imposent pas aux juridictions appliquant l'ICMQL d'utiliser le même format que la DIG pour la collecte d'informations, les juridictions qui parmi celles-ci sont éligibles au régime de protection aux fins de l'ICMQL doivent veiller à ce que les calculs requis au titre de cet impôt s'appuient uniquement sur les données équivalentes que l'entreprise multinationale aurait autrement utilisées pour calculer son impôt GloBE exigible en vertu des règles types GloBE[50]. Cette exigence s'étend à l'utilisation du format XML défini dans le schéma. Étant donné que les règles types GloBE garantissent que les points de données requis pour le calcul de l'ICMQL sont fonctionnellement équivalents à ceux nécessaires au calcul de l'impôt GloBE exigible, le recours à la DIG et au dépôt centralisé est, en principe, également recommandé pour les juridictions appliquant uniquement l'ICMQL, sauf dans les cas où la juridiction n'est pas éligible au régime de protection aux fins de l'ICMQL[51].

302. L'Approche de diffusion constitue un élément central et caractéristique du cadre juridique régissant l'échange de renseignements issus de la DIG. Cette approche, examinée ci-après à la section 7.2.3, définit les circonstances et la mesure dans lesquelles une section générale ou une ou plusieurs sections ventilées par juridiction de la DIG sont pertinentes pour une juridiction donnée et doivent donc être échangées avec celle-ci, étant donné la répartition de la compétence fiscale prévue par les règles GloBE.

Délai et fréquence des échanges

303. Le délai de dépôt et d'échange de la DIG est régi par l'article 8.1 des règles GloBE, qui impose un délai de 15 mois à compter de la fin de l'exercice fiscal de référence (18 mois pendant l'année de transition) et prévoit l'échange de la DIG entre les juridictions mettant en œuvre les règles. Afin d'assurer le bon

[50] Voir le paragraphe 51 du Chapitre 3 de l'Appendice A des Commentaires consolidés sur le Modèle de règles GloBE (2025).

[51] Voir le paragraphe 118.42 du Chapitre 10 des Commentaires consolidés sur le Modèle de règles GloBE (2025).

fonctionnement du mécanisme d'échange, l'article 3 de l'AMAC sur la DIG prévoit que les renseignements doivent en principe être échangés dans un délai de trois mois à compter de la date limite de dépôt.

304. L'article 2 de l'AMAC sur la DIG expose la base juridique sur laquelle se fonde l'échange et précise les renseignements qui seront échangés. En général, les échanges concernant un groupe donné ont lieu sur une base annuelle. Toutefois, ils peuvent aussi l'être plus fréquemment s'il y a lieu. Cela peut s'avérer nécessaire, par exemple, lorsqu'une autorité compétente reçoit des renseignements issus de la DIG qui ont été corrigés, qui sont ensuite transmis à l'autre Autorité compétente le plus rapidement possible.

305. Des échanges plus fréquents seront également nécessaires dans les cas où les groupes d'EMN clôturent leurs exercices fiscaux à des dates différentes, ce qui entraîne un échelonnement des dates limites de dépôt et oblige les juridictions à procéder à plusieurs échanges pour recevoir toutes les DIG pertinentes dans les délais impartis et les communiquer aux juridictions partenaires. Des échanges plus fréquents peuvent également s'avérer nécessaires lorsqu'une DIG est soumise à nouveau suite à un rejet lors du premier dépôt, donnant lieu à un nouvel échange de renseignements issus de la DIG.

306. En tout état de cause, conformément aux meilleures pratiques visant à favoriser l'efficacité administrative, il est recommandé que les échanges de renseignements contenus dans la DIG aient lieu à intervalles réguliers (par exemple, au moins tous les deux ou trois mois, sous réserve des capacités opérationnelles nationales).

Collaboration en matière de corrections et de conformité et d'application de l'Accord

307. En outre, l'AMAC sur la DIG définit un cadre de coopération entre les autorités compétentes en matière de corrections, de conformité et d'application, y compris des procédures de notification, de consultation et d'échange d'informations corrigées lorsque les renseignements échangés précédemment étaient incomplets ou inexacts, ou lorsqu'ils n'ont pas été échangés dans le délai prévu à l'article 3 de l'Accord.

308. En particulier, conformément à l'article 4 de l'AMAC sur la DIG, une autorité compétente peut notifier une autre autorité compétente si elle a des raisons de croire que des renseignements contenus dans une DIG doivent être corrigés ou si les renseignements devant être échangés ne l'ont pas été dans les délais impartis. Lorsque des corrections doivent être apportées, l'autorité compétente de la juridiction dans laquelle la DIG a été déposée est tenue de prendre les mesures appropriées pour obtenir les renseignements corrigés et de les communiquer, sans retard injustifié, à toutes les autorités compétentes avec lesquelles ces renseignements doivent faire l'objet d'un échange.

309. Comme indiqué à la section 5.2.3 ci-dessous, les juridictions sont invitées à communiquer les informations corrigées dès que possible aux juridictions destinataires et, si possible, dans un délai de 90 jours à compter de la réception de la demande de correction.

310. Ce cadre repose sur le bon fonctionnement du dépôt centralisé ; par conséquent, il incombe à l'autorité compétente de la juridiction dans laquelle l'entité mère ultime ou l'entité déclarante désignée a effectué le dépôt centralisé de la DIG d'obtenir les renseignements corrigés et de veiller à leur diffusion. Grâce à ce mécanisme, l'AMAC sur la DIG garantit que les corrections sont traitées de manière coordonnée et que toutes les juridictions concernées reçoivent des renseignements cohérents et actualisés aux fins de l'application des règles GloBE.

311. En outre, si une entité constitutive a notifié l'administration fiscale dont elle relève que la DIG sera déposée de manière centralisée par l'entité mère ultime ou l'entité déclarante désignée dans une autre juridiction, mais que les renseignements n'ont pas été échangés dans le délai convenu, l'autorité compétente destinataire peut en informer l'autorité compétente expéditrice. L'autorité compétente expéditrice doit alors enquêter sans délai sur la raison pour laquelle l'échange n'a pas eu lieu (par exemple, non-réception de la DIG, erreur dans la désignation des juridictions destinataires ou problèmes techniques)

et en informer l'autorité compétente notifiante dans un délai d'un mois, en précisant la date d'échange prévue.

312. Dans ce cas de figure, les principes énoncés au paragraphe 306 concernant l'échéance et la fréquence des échanges s'appliquent et la DIG doit être échangée lors du prochain lot d'échanges, dans la limite des capacités opérationnelles nationales.

Activation des relations d'échanges

313. Tout d'abord, les juridictions doivent signer l'AMAC sur la DIG et mettre en place le cadre juridique interne nécessaire pour permettre l'échange de renseignements issus de la DIG. Pour devenir signataire de l'AMAC sur la DIG, l'autorité compétente de la juridiction, ou son représentant désigné, doit signer la Déclaration qui est jointe à l'Accord. Pour engager la procédure de signature de l'AMAC sur la DIG, les autorités compétentes sont invitées à contacter par courrier électronique le Secrétariat de l'Organe de coordination (cb.mac@oecd.org), qui se chargera de préparer un dossier en vue de sa signature. La juridiction doit fournir au Secrétariat le nom et la fonction du signataire de la Déclaration, ainsi que la date de signature prévue. L'Accord est généralement signé à distance, dans la juridiction concernée, par la personne détenant les pouvoirs d'autorité compétente ou à qui ces pouvoirs ont été délégués. Le dossier signé doit être transmis à l'OCDE par les canaux diplomatiques. Il est également recommandé d'envoyer une copie numérisée au format PDF au Secrétariat de l'Organe de coordination. Dès réception du dossier original, le Secrétariat en accusera réception par un procès-verbal confirmant que la juridiction est signataire de l'AMAC sur la DIG.

314. La simple signature de l'AMAC sur la DIG et sa mise en œuvre au niveau national ne suffisent pas, à elles seules, à rendre possible l'échange de renseignements. Ceux-ci ne sont mis en place et ne deviennent pleinement opérationnels qu'une fois que les procédures prévues à l'article 8 de l'AMAC sur la DIG ont été menées à bien, suite à la transmission des notifications par les autorités compétentes au Secrétariat de l'Organe de coordination.

315. Chaque autorité compétente est tenue d'indiquer si elle dispose du cadre juridique et opérationnel nécessaire pour transmettre et/ou recevoir des renseignements issus de la DIG. Cela inclut le cadre juridique permettant la mise en œuvre des règles GloBE (c'est-à-dire si elle a mis en place une RDIR, une RPII et/ou un ICMQL), ainsi qu'un cadre juridique et opérationnel garantissant la possibilité d'effectuer un dépôt centralisé et d'échanger des renseignements issus de la DIG. En outre, une autorité compétente est tenue de préciser si elle a l'intention d'envoyer des renseignements, d'en recevoir, ou les deux, et d'indiquer les juridictions avec lesquelles elle souhaite activer des relations d'échange.

316. Une relation d'échange est activée entre deux autorités compétentes dès lors qu'elles se sont mutuellement mentionnées dans leurs notifications respectives, conformément à l'AMAC sur la DIG. Bien que l'Accord soit multilatéral par nature, les échanges de renseignements s'effectuent sur une base bilatérale entre autorités compétentes entre lesquelles une relation d'échange est active. Les autorités compétentes sont tenues d'actualiser leurs notifications afin de refléter tout changement ayant une incidence sur la portée ou le statut de leurs relations d'échange. Pour le deuxième cycle d'échange de renseignements ainsi que pour les suivants, les autorités compétentes sont invitées à activer leurs relations le plus tôt possible avant les dates limites de dépôt et devraient s'efforcer de le faire, dans la mesure du possible, trois mois avant cette date limite. Par exemple, pour respecter une date limite de dépôt fixée au 30 juin 2027, il est recommandé de procéder à l'activation avant le 31 mars 2027.

Rôle du Secrétariat de l'Organe de coordination

317. Le Secrétariat de l'Organe de coordination est responsable de l'administration des notifications soumises au titre de l'AMAC sur la DIG. En particulier, il tient à jour et met à disposition une liste des

juridictions signataires de l'Accord[52] ainsi qu'un registre des relations d'échange actives entre les autorités compétentes, sur la base des notifications reçues[53].

318. Le Secrétariat de l'Organe de coordination soutient également le fonctionnement de l'AMAC sur la DIG en facilitant la communication entre les autorités compétentes, notamment en matière de notifications, de consultations et d'autres questions prévues par l'Accord. Pour toute question ou demande de précisions concernant l'application de l'AMAC sur la DIG, y compris l'activation des relations d'échange ou le fonctionnement du cadre d'échange, vous pouvez contacter le Secrétariat de l'Organe de coordination à l'adresse cb.mac@oecd.org.

Meilleures pratiques en lien avec la mise en œuvre juridique de l'échange de renseignements issus de la DIG

À la lumière des discussions tenues dans le cadre du Dialogue d'Amsterdam, cette Boîte à outils présente les lignes directrices suivantes considérées comme des meilleures pratiques en matière de mise en œuvre du cadre régissant l'échange des renseignements issus de la DIG :

- Mettre en œuvre le cadre juridique régissant l'échange de renseignements issus de la DIG au titre de l'AMAC sur la DIG (ou d'autres instruments juridiques pertinents), afin de permettre aux entreprises multinationales de tirer pleinement parti du dépôt centralisé et de déposer leur DIG auprès d'une seule administration fiscale.
- Mettre en place le cadre juridique permettant les échanges de renseignements conformément à l'Approche de diffusion.
- Pour favoriser l'efficacité administrative, il est recommandé que ces échanges aient lieu sur une base régulière.
- Fournir la série de notifications pertinente au Secrétariat de l'Organe de coordination bien avant la date limite de dépôt afin d'activer les relations d'échange prévues à l'article 8 de l'AMAC sur la DIG, compte tenu du fait que ces relations d'échange ne deviennent effectives que lorsque la correspondance des notifications est confirmée et ce, à titre de pratique optimale, trois mois avant la date limite de dépôt, afin de permettre aux contribuables de savoir en temps utile s'ils peuvent effectivement s'appuyer sur le dépôt centralisé.

5.2. Mise en œuvre opérationnelle de l'échange de renseignements issus de la DIG

319. Au regard des avantages procurés par une mise en œuvre cohérente des obligations de dépôt de la DIG, le Cadre inclusif a adopté un modèle de DIG normalisé à utiliser par l'ensemble des juridictions qui mettent en œuvre les règles GloBE et les juridictions qui appliquent uniquement l'ICMQL, ainsi qu'une approche coordonnée permettant de diffuser aux juridictions les renseignements issus de la DIG pertinents. Dans le cadre de ses travaux de facilitation de la mise en œuvre des règles types GloBE, et dans l'optique de garantir une approche cohérente et normalisée de l'exploitation des renseignements

52 https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-transparency-and-international-co-operation/gir-mcaa-signatories.pdf

53 https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/international-standards-on-tax-transparency/automatic-exchange-of-information-exchange-relationships.html.

issus de la DIG, le Cadre inclusif élabore actuellement un schéma en langage XML (*extensible mark-up language*) et un Manuel d'utilisation correspondant.

5.2.1. Garantir le dépôt et l'échange normalisés des renseignements issus de la DIG

Schéma XML de la DIG

320. Le schéma XML de la DIG (le schéma) est la version informatique de la DIG. Il convertit le format papier de la DIG en langage XML (*extensible mark-up language*), garantissant ainsi la normalisation et facilitant l'échange de ces renseignements entre juridictions mettant en œuvre les règles GloBE. Le schéma de la DIG a vocation à être utilisé pour l'échange des renseignements issus de la DIG entre autorités compétentes qui sont liées par une relation d'échange active au titre de l'AMAC sur la DIG ou d'un autre accord qualifié entre autorités compétentes.

321. En outre, les juridictions devraient faire une utilisation nationale du schéma afin de recueillir les renseignements contenus dans la DIG auprès de leurs entités constitutives déclarantes respectives. L'utilisation du schéma garantit que les entités constituantes fournissent tous les éléments d'information exigés dans la DIG, que la DIG peut être échangée de manière cryptée et sécurisée, et que les renseignements peuvent être diffusés correctement à toutes les juridictions concernées.

322. Le schéma XML de la DIG comprend un fichier XSD (la version codée de ce schéma, destinée à être intégrée au portail sur l'échange automatique de renseignements), ainsi qu'un Manuel d'utilisation qui précise quels renseignements doivent figurer dans chacun des éléments de données à déclarer, afin de faciliter la compréhension du schéma et de simplifier la saisie des renseignements. Le schéma et le Manuel d'utilisation sont disponibles sur le site web de l'OCDE.

Système commun de transmission

323. Comme disposé à l'article 3(5) de l'AMAC sur la DIG, les autorités compétentes transmettront les renseignements issus de la DIG par l'intermédiaire du Système commun de transmission (SCT) de l'OCDE, et conformément aux normes de cryptage et de préparation des fichiers afférentes.

324. Le SCT est un système informatique développé par le FTA et exploité par le Forum mondial, qui permet aux administrations fiscales d'échanger des renseignements de manière hautement sécurisée et normalisée. La sécurité du SCT est garantie par les cadres juridique et opérationnel mis en place pour assurer son fonctionnement. Le SCT fournit un « canal » sécurisé et crypté permettant aux autorités compétentes d'échanger des renseignements fiscaux de manière bilatérale et sécurisée ; il est utilisé pour un large éventail d'échanges, notamment dans le cadre de la Norme commune de déclaration et des déclarations pays par pays. À ce jour, plus de 100 juridictions utilisent le Système commun de transmission.

325. Seul le destinataire visé peut accéder aux fichiers transmis, car ceux-ci sont chiffrés par la juridiction expéditrice avant leur transmission et ne peuvent être déchiffrés que par l'administration fiscale destinataire après leur réception. Comme les juridictions disposent de systèmes différents pour recevoir les données provenant de tiers et pour préparer les renseignements à transmettre, les autorités compétentes ont la possibilité d'accéder au SCT au moyen d'un protocole pour le transfert sécurisé de fichiers (SFTP), d'un navigateur (HTTPS) ou d'une interface de programmation d'application (API), pour envoyer et recevoir des informations. Le SCT n'est pas une base de données destinée au stockage d'informations.

Schéma XML des messages d'état

326. Étant donné que les données transmises via le schéma XML peuvent contenir des erreurs, résultant par exemple d'une préparation de fichier incorrecte (erreurs au niveau du fichier) ou de renseignements issus de la DIG incomplets ou inexacts (erreurs d'enregistrement), l'OCDE a mis au point un schéma commun en langage XML permettant aux autorités compétentes de signaler ces erreurs de manière structurée. Ce schéma XML des messages d'état de la DIG permet aux autorités compétentes qui reçoivent des renseignements par le biais du schéma XML de signaler à l'autorité compétente émettrice si le fichier comportait des erreurs de fichier ou d'enregistrement. Comme indiqué ci-dessus, les messages d'état sont transmis au moyen du SCT.

327. Le schéma XML des messages d'état de la DIG peut, en plus des communications entre les autorités compétentes, être également utilisé par une autorité compétente pour transmettre un message d'état aux entités constitutives déclarantes établies sur son territoire.

328. Le schéma XML des messages d'état de la DIG comprend le fichier XSD du schéma (la version codée), de même qu'un Manuel d'utilisation destiné à faciliter la compréhension de chaque élément contenu dans le schéma. L'ensemble des documents est disponible sur le site web de l'OCDE.

5.2.2. Veiller à la qualité et à la cohérence des données

Règles de validation (erreurs au niveau du fichier, erreurs d'enregistrement graves et autres erreurs d'enregistrement)

329. Le schéma XML de la DIG comprend les points de données que doivent communiquer les entités déclarantes, mais ne permet pas de vérifier si ces points de données sont renseignés conformément aux règles GloBE et aux notes relatives à la DIG. Afin d'améliorer la qualité des données et la cohérence des renseignements, le Manuel d'utilisation des messages d'état contient également une liste des règles de validation, établies pour détecter les erreurs dans les renseignements contenus dans la DIG ou dans le fichier XML. Ces règles de validation doivent être développées et intégrées au système informatique des administrations fiscales. Ensuite, les juridictions effectuent les validations aux étapes prévues de la procédure, à savoir avant et après l'échange de renseignements contenus dans la DIG avec des autorités fiscales étrangères ; toutefois, les administrations fiscales sont également encouragées à procéder à ces validations lors de la réception de renseignements issus de la DIG. Les règles de validation à appliquer aux renseignements issus de la DIG sont classées en trois catégories en fonction de leur nature et de leur importance : erreurs de fichier, erreurs d'enregistrement graves et autres erreurs d'enregistrement.

330. En règle générale, les erreurs de fichier empêchent l'autorité compétente destinataire d'ouvrir et d'utiliser le fichier. Les erreurs de fichier sont ainsi de nature fondamentale ; un message d'état de la DIG doit donc être envoyé à l'autorité compétente expéditrice, de manière à recevoir en temps utile un nouveau fichier (ne comportant pas d'erreur(s) de fichier) contenant les renseignements contenus dans DIG figurant dans le fichier erroné initialement envoyé. Cette approche tient compte des obligations énoncées à l'article 4 de l'AMAC sur la DIG concernant la notification et la correction des erreurs qui empêchent le bon fonctionnement de la relation d'échange.

331. Les erreurs d'enregistrement graves concernent des problèmes fondamentaux liés à la qualité des données contenues dans les renseignements issus de la DIG reçus, qui rendent le fichier inutilisable à des fins d'administration fiscale et de vérification de la conformité. Si des erreurs d'enregistrement graves sont détectées, l'autorité compétente destinataire devrait refuser le fichier et envoyer un message d'état sur la DIG à l'autorité compétente expéditrice. Celle-ci devrait envoyer en temps utile un nouveau fichier (ne comportant pas d'erreur(s) grave(s) d'enregistrement) contenant les renseignements contenus dans la DIG figurant dans le fichier envoyé initialement. Comme pour les erreurs de fichier, cette approche tient

compte des obligations énoncées à l'article 4 de l'AMAC sur la DIG concernant la notification et la correction des erreurs qui empêchent le bon fonctionnement de la relation d'échange.

332. Les autres erreurs d'enregistrement concernent d'autres problèmes de qualité des données liés aux renseignements contenus dans DIG reçus, mais n'empêchent pas l'autorité compétente destinataire d'ouvrir et d'utiliser le fichier. L'inclusion des autres erreurs d'enregistrement contenues dans le message d'état de la DIG est une bonne pratique recommandée et, contrairement aux erreurs de fichier ou aux erreurs d'enregistrement graves, leur notification à l'autorité compétente émettrice n'est pas obligatoire. Toutefois, si des erreurs d'enregistrement sont signalées à l'autorité compétente émettrice par le biais du schéma XML des messages d'état de la DIG, il incombe à celle-ci de tout mettre en œuvre pour corriger ces erreurs et de fournir à l'autorité compétente destinataire, ainsi qu'à toute autre autorité compétente concernée, les renseignements corrigés.

333. Les juridictions qui appliquent les règles de validation dans leur système informatique national peuvent opter pour différentes approches :

- La première consiste à appliquer l'ensemble des règles de validation (erreurs de fichier, erreurs d'enregistrement graves et autres erreurs d'enregistrement) dès la première année. Bien qu'elle implique une mobilisation importante de ressources lors de la mise en œuvre initiale, elle garantit la qualité et la cohérence des données dès le départ.
- La deuxième approche consiste à ne traiter, pendant les deux premières années, que les erreurs de fichier et les erreurs d'enregistrement graves, sans tenir compte des autres erreurs d'enregistrement. Cela permet une mise en œuvre plus simple d'un point de vue informatique, mais peut avoir pour conséquence la non-identification d'erreurs liées à la qualité des données échangées.

Élaboration possible d'un outil de validation commun

334. Comme indiqué ci-dessus, le schéma XML des messages d'état de la DIG prévoit une liste de règles de validation à appliquer aux données contenues dans la DIG, mais ne fournit pas d'outil informatique permettant de vérifier ces règles. Des travaux supplémentaires sont actuellement menés afin de définir une approche commune visant à garantir la qualité et la cohérence des données grâce à des règles de validation communes concernant la DIG.

335. En l'absence d'outil de validation informatique commun, les juridictions (et les groupes d'EMN) pourraient opter pour des approches différentes pour mettre en œuvre les règles de validation convenues dans leurs systèmes informatiques. Cela signifie qu'une même règle de validation pourrait engendrer des contraintes techniques différentes, ce qui risquerait d'entraîner un manque de cohérence en matière de données transmises, d'échanges et d'attentes relatives aux corrections. Ceci pourrait nuire à l'efficacité des activités ultérieures de contrôle de la conformité, notamment l'évaluation des risques, et pourrait donc se traduire par une baisse des niveaux de conformité et une augmentation des litiges au cours des premières années de mise en œuvre.

336. Compte tenu de ces risques, des travaux sont en cours qui permettront de déterminer s'il est possible de développer un outil de validation en *open source* rendant opérationnelles, d'un point de vue informatique, les règles de validation convenues au niveau multilatéral. La mise à disposition des règles de validation sous forme de code *open source* permettrait à chaque juridiction d'intégrer et d'examiner le code source de l'outil, puis de l'intégrer dans son propre environnement informatique. Cette approche permettrait de réduire la charge liée au développement et à la maintenance, en particulier pour les pays en développement, et d'alléger la charge liée aux obligations pour les groupes de sociétés multinationales et les administrations fiscales, en mettant en place des contrôles uniformes avant la transmission et l'échange des renseignements. On veillera tout particulièrement à ce que cet outil ne crée pas de

divergences pour les juridictions qui ont déjà mis en place leur propre système, en assurant la coordination au sein du Sous-groupe d'experts du GT 10.

5.2.3. Approche de diffusion

Diffusion des informations contenues dans la DIG

337. Comme décrit à la section 5.1.2, l'Approche de diffusion définit les circonstances et la mesure dans lesquelles des sections données de la DIG (comme la synthèse, la section générale ou la/les section(s) ventilée(s) par juridiction) sont pertinentes pour une juridiction et doivent donc être échangées avec celle-ci, étant donné la répartition de la compétence fiscale prévue par les règles GloBE. Si un Groupe d'EMN choisit d'opter pour le régime de protection du Système juxtaposé, seules certaines sections de la DIG seront communiquées à une juridiction et échangées avec les juridictions concernées dans le cadre de l'Approche de diffusion. Par exemple, si une juridiction a mis en place tant un ICMQL et une RDIR et/ou une RPII, un groupe d'EMN qui choisit d'opter pour le régime de protection du Système juxtaposé communiquera à cette juridiction la section 1 de la DIG (mais n'est pas tenu de remplir la section 1.4 correspondant à la synthèse générale) et la section ventilée par juridiction correspondant à celle-ci. Si le groupe d'EMN choisit de centraliser le dépôt de sa DIG dans cette juridiction, il fournira également une section ventilée par juridiction pour chaque juridiction appliquant un ICMQL qui a conclu un accord qualifié entre autorités compétentes pour l'échange de renseignements contenus dans la DIG avec cette juridiction.

338. En ce qui concerne le schéma XML de la DIG, les juridictions destinataires concernées sont identifiées grâce aux codes ISO renseignés dans les champs correspondants des différentes sections du schéma. Pour la mise en œuvre opérationnelle de l'Approche de diffusion, les juridictions se fonderont sur les juridictions destinataires indiquées par l'entité déclarante dans la DIG déposée.

339. Les juridictions sont invitées à vérifier que l'entité déclarante applique correctement l'Approche de diffusion avant de partager les informations avec les juridictions partenaires, notamment en appliquant les règles de validation pertinentes et en s'assurant que l'AMAC sur la DIG (ou un instrument équivalent) a été conclu entre la juridiction émettrice et la juridiction destinataire.

340. En tout état de cause, l'administration fiscale sera chargée de trier les différentes sections et de préparer les différents fichiers à transmettre aux juridictions destinataires concernées. Les tableaux ci-dessous présentent les sections qui doivent être communiquées aux juridictions concernées.

Tableau 5. Approche de diffusion applicable à la section générale

	Section générale (synthèse générale exceptée)	**Synthèse générale** (Section 1.4.)
Juridiction mettant en œuvre les règles GloBE (où se situe l'EMU ou l'EC)	Communiquée	Communiquée
Juridiction appliquant uniquement l'ICMQL (où a) est située une EC ; b) est situé un groupe d'une coentreprise ou un membre d'un groupe d'une coentreprise soumis à l'ICMQL ; ou c) une EC ou un groupe d'une coentreprise apatride est soumis(e) à l'ICMQL)	Communiquée	Non communiquée

Tableau 6. Approche de diffusion applicable aux sections ventilées par juridiction

	Sections ventilées par juridiction(s) pertinente(s)
Juridiction mettant en œuvre les règles GloBE (où se situe l'EMU)	Communiquée avec toutes les sections ventilées par juridiction
Juridiction mettant en œuvre les règles GloBE avec une RDIR, un ICMQL ou un ratio pour la RPII supérieur à 0 %	Communiquée pour les sections des juridictions sur lesquelles elle dispose de droits d'imposition
Juridiction mettant en œuvre les règles GloBE dont le ratio pour la RPII est de 0 %	La juridiction reçoit des renseignements issus de la section 3.4.3 qui contient des informations sur l'attribution de l'Impôt complémentaire au titre de la RPII pour cette juridiction
Juridiction appliquant uniquement l'ICMQL	Communiquée avec la section ventilée par juridiction pertinente

Diffusion de renseignements issus de la DIG corrigés ou modifiés

341. Lorsqu'il est nécessaire de corriger des erreurs de fichier et/ou d'enregistrement, ou lorsque d'autres corrections ou modifications sont apportées aux renseignements issus de la DIG après le dépôt initial de ceux-ci, le fichier XML modifié contenant les renseignements (mis à jour) issus de la DIG envoyé par l'entité constitutive déposante à l'autorité compétente émettrice devrait être diffusé à toutes les juridictions mettant en œuvre les règles GloBE concernées qui ont également reçu la DIG déposée initialement, conformément à l'Approche de diffusion. Il s'agit de garantir que toutes les autorités compétentes disposent de renseignements à jour et cohérents et que les activités d'administration fiscale et de contrôle de conformité s'appuient à tout moment sur les mêmes renseignements issus de la DIG.

342. Les juridictions sont encouragées à communiquer les renseignements corrigés dès que possible aux juridictions destinataires et, dans la mesure du possible, dans un délai de 90 jours à compter de la réception de la demande de correction. Cela permettra à la juridiction destinataire de disposer dès que possible des renseignements issus de la DIG corrigés et, par conséquent, d'être en mesure de procéder à l'évaluation des risques conformément à ses délais de prescription internes.

Meilleures pratiques en lien avec la mise en œuvre opérationnelle de l'échange de renseignements contenus dans les DIG

À la lumière des discussions tenues dans le cadre du Dialogue d'Amsterdam, cette Boîte à outils présente les lignes directrices suivantes considérées comme des meilleures pratiques en matière de fonctionnement du cadre régissant l'échange des renseignements contenus dans les DIG :

- Les juridictions sont encouragées à mettre en œuvre l'ensemble des règles de validation dans leur système informatique dès la première année, afin de garantir la qualité et la cohérence des données des DIG échangées.
- Il est recommandé aux juridictions de vérifier l'Approche de diffusion de la DIG déposée par une entité constituante déclarante avant d'échanger les sections concernées avec les juridictions partenaires.
- Les juridictions sont encouragées à mettre en place une procédure de correction structurée et claire, afin de garantir que la mise en conformité s'effectue sur la base des mêmes renseignements issus de la DIG pour toutes les juridictions mettant en œuvre les règles.
- Afin de faciliter la mise en œuvre du partage des renseignements corrigés, les juridictions devraient transmettre ces renseignements dès que possible et, si possible, dans un délai de 90 jours.

Forum de l'OCDE sur l'administration fiscale

La *Boîte à outils pour la mise en œuvre de l'impôt minimum mondial* sert de feuille de route aux administrations fiscales et aux responsables de la politique fiscale en présentant une série d'étapes pour la mise en œuvre, chacune détaillée dans des modules complémentaires. Elle fournit des orientations sur les bonnes pratiques à l'intention des administrations fiscales et des responsables de la politique fiscale afin d'établir des procédures efficaces pour la mise en œuvre de l'impôt minimum mondial, tout en réduisant les charges administratives et de mise en conformité.

S'appuyant sur l'expérience des juridictions les plus avancées dans leur parcours de mise en œuvre, ainsi que sur les contributions du secteur privé et de l'ensemble de la communauté des parties prenantes, cette boîte à outils recense et présente des lignes directrices fondées sur les meilleures pratiques visant à favoriser une mise en application cohérente et efficace de l'impôt minimum mondial.

Financé par
l'Union européenne