

# 3 Calcul du TEI selon les règles de GloBE

## 3.1. Synthèse

127. Ce chapitre expose les principes à appliquer pour déterminer le taux effectif d'imposition (TEI) d'un groupe d'entreprises multinationales (EMN) selon les règles de GloBE (ci-après les « règles GloBE »). Le TEI selon les règles GloBE s'obtient en divisant le montant des impôts couverts par le montant du résultat tel que déterminé selon les règles GloBE. La section 3.2 ci-dessous expose la définition des impôts couverts, après quoi la section 3.3 décrit la méthodologie du calcul du résultat d'ensemble d'un groupe d'EMN pour les besoins de GloBE. Comme l'explique la section 3.3, les règles GloBE prennent comme point de départ les comptes financiers qui sont établis selon la même norme comptable que celle utilisée par l'entité mère de l'EMN pour préparer ses comptes consolidés. Les règles imposent ensuite de procéder à des ajustements de ces comptes financiers afin d'éliminer de la base d'imposition certains produits, tels que les dividendes intragroupe, et de déduire certaines charges, telles que les rémunérations en actions déductibles fiscalement. Toujours en section 3.3 sont exposées plusieurs modifications pouvant être apportées à la base d'imposition pour lisser les différences temporelles dans la comptabilisation des éléments de résultat et des impôts. La première modification (point 3.3.5) porte sur les différences temporelles qui peuvent se produire du fait de la comptabilisation immédiate en charges et de l'amortissement accéléré des actifs en vertu de la législation locale. La deuxième modification (point 3.3.6) porte sur les différences temporelles survenant avec les systèmes d'IS qui taxent les distributions de dividendes. Enfin, le point 3.3.7 décrit le cas particulier de la prise en considération d'une aide publique d'urgence dans la définition de la base d'imposition.

128. La section 3.4 expose comment le TEI GloBE se calcule juridiction par juridiction. Le calcul du TEI par juridiction nécessite d'affecter le résultat et les impôts aux juridictions dans lesquelles l'EMN exerce ses activités et est imposable. En règle générale, le résultat de l'EMN est attribué à la juridiction de l'entité constitutive qui a perçu les revenus, chaque établissement stable étant traité comme une entité constitutive distincte. Les impôts couverts auxquels ces revenus sont soumis sont ensuite affectés à la juridiction à laquelle les revenus ont été attribués. Des règles spéciales s'appliquent aux entités qui sont fiscalement transparentes et qui n'ont pas de juridiction fiscale de résidence.

## 3.2. Impôts couverts

### Définition des impôts couverts

Par « impôts couverts », on entend tout impôt sur l'ensemble des bénéfices ou revenus (y compris les bénéfices distribués) réalisés par une personne morale (« entité »), ainsi que tout impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés (« IS ») de droit commun. Les impôts couverts comprennent également les impôts sur les bénéfices non distribués et les capitaux propres des entreprises.

Un impôt est un versement obligatoire et sans contrepartie à l'État.

129. La définition des impôts couverts aligne le numérateur (c'est-à-dire le chiffre des impôts couverts) et le dénominateur (c'est-à-dire le chiffre du résultat net) dans le calcul du TEI au titre de GloBE afin que les impôts pesant sur les revenus pris en compte dans la base d'imposition GloBE soient considérés comme des impôts couverts aux fins de la détermination du TEI GloBE. La définition des impôts couverts est applicable uniquement aux fins des règles GloBE et n'a aucune interaction directe avec l'article 2 (Impôts visés) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE (OCDE, 2018<sup>[11]</sup>), qui a pour but distinct d'éliminer la double imposition. Les impôts qui ne répondent pas à la définition des impôts couverts selon GloBE, tels que les droits d'accises et les charges sociales, seront traités comme déductibles dans le calcul de la base d'imposition de GloBE (c'est-à-dire comme des réductions du dénominateur dans le calcul du TEI GloBE).

130. La définition des impôts couverts englobe non seulement les impôts qui s'appliquent aux revenus au moment où ceux-ci sont générés, mais aussi ceux qui s'appliquent à une distribution ultérieure de bénéfices. La définition s'étend en outre à tout impôt appliqué en lieu et place d'un impôt sur les bénéfices de droit commun (notion d'« équivalence »). Elle couvre également les impôts sur les bénéfices non distribués et sur les capitaux propres des sociétés. Pour déterminer si un impôt est un impôt couvert, on s'intéressera en priorité aux caractéristiques sous-jacentes de l'impôt. Ce qui détermine le caractère d'un impôt n'est pas son appellation ou le mécanisme mis en œuvre pour le percevoir (retenue à la source, par exemple). Qu'un impôt soit prélevé en vertu des règles d'imposition des sociétés d'une juridiction, ou en vertu d'un régime ou d'une loi distincts n'a aucune incidence sur son caractère sous-jacent. Le fait qu'un impôt soit déductible n'est pas pertinent pour déterminer s'il s'agit d'un impôt couvert.

131. La définition de l'impôt est fondée sur celle utilisée de longue date par l'OCDE à des fins statistiques – la même définition étant également employée par de nombreuses organisations internationales (FMI, Banque mondiale, Nations unies, Union européenne) (OCDE, 2018<sup>[2]</sup>) – et qui qualifie d'impôt tout paiement obligatoire et sans contrepartie aux administrations publiques. Les « administrations publiques » selon leur définition aux fins du système des comptes nationaux de l'OCDE et des Nations unies recouvrent l'administration centrale, les établissements publics sous sa tutelle, les administrations d'États fédérés et des collectivités locales et leurs services publics (OCDE, 2018<sup>[2]</sup>). Les impôts sont sans contrepartie en ce sens que les transferts effectués par l'État au contribuable ne sont pas proportionnels à leurs paiements. Ainsi, les droits et paiements pour des avantages, services, biens ou autres prestations fournis par les administrations publiques ne constituent pas des impôts. De même, les impôts ne comprennent pas les amendes et pénalités, ni les intérêts et autres frais assimilés relatifs au règlement des obligations fiscales après la date d'échéance applicable.

### 3.2.1. Principes de conception

132. L'accord sur une définition des impôts couverts pour les règles GloBE a été guidé par un certain nombre de principes :

- **S'aligner sur la base d'imposition GloBE et éviter la double imposition.** La base d'imposition GloBE couvrant un large éventail de revenus et de gains, il est impératif que le calcul du TEI GloBE adopte également une définition élargie des impôts couverts afin de tenir compte de la conception actuelle et future des systèmes fiscaux et d'éviter le risque de double imposition.
- **Faciliter des résultats clairs et cohérents.** Pour améliorer la mise en conformité et l'administration des règles, et pour garantir des conditions de concurrence équitables, GloBE exige une définition des impôts couverts qui soit transparente et claire dans son application, et qui produise des résultats cohérents et prévisibles.
- **Éviter la nécessité d'une analyse légaliste des caractéristiques techniques spécifiques de la conception des impôts dans les différentes juridictions.** La définition des impôts couverts se concentre sur les caractéristiques sous-jacentes de l'impôt et évite d'avoir à procéder à une analyse légaliste des nuances techniques de certains impôts prélevés par chaque juridiction afin de déterminer si ceux-ci répondent à la qualification d'impôt couvert.
- **Permettre les différences temporelles dans l'application de l'impôt en vertu de la législation locale.** La définition des impôts couverts est conçue pour tenir compte des effets des différences temporaires afin que GloBE n'entraîne pas d'imposition supplémentaire en cas d'asymétries temporaires entre la comptabilisation d'un résultat et son imposition.

133. Les principes énoncés ci-dessus sous-tendent la définition des impôts couverts qui a été mise au point pour GloBE et qui est développée dans le commentaire ci-dessous. Le commentaire explique comment cette définition est appliquée à certaines caractéristiques de conception communes des impôts dans de nombreuses juridictions membres du Cadre inclusif. Le commentaire ne décrit pas et ne couvre pas toutes les caractéristiques de conception de chaque impôt pouvant relever de la définition. Afin d'apporter une certaine sécurité aux EMN et de garantir une application cohérente des règles, les membres du Cadre inclusif ont adopté une définition commune des impôts couverts. La cohérence dans l'application de cette définition pourrait être assurée par des orientations supplémentaires, le cas échéant élaborées dans le cadre de la mise au point de règles types (voir section 10.5.1).

### 3.2.2. Impôts sur les revenus

134. Bien qu'il n'en existe pas de définition internationalement reconnue, les impôts sur les « revenus » (terme générique couvrant les notions plus précises de « résultat » ou de « bénéfices », selon le contexte) sont, d'une manière générale, des prélèvements taxant un flux monétaire ou la valeur de gains monétaires réalisés par un contribuable au cours d'une période donnée. Les impôts sur les revenus tiennent compte des dépenses liées à la production du flux monétaire, afin de chiffrer l'enrichissement net (l'augmentation de l'actif net) du contribuable pour la période. Une définition des impôts couverts qui s'applique au résultat calculé sur une base nette (plutôt que brute) est conforme à la définition de l'impôt sur les revenus à des fins comptables ; par conséquent, a priori, un impôt reconnu comme impôt sur le résultat à des fins comptables devrait généralement être un « impôt couvert » en vertu des règles GloBE.

135. Il est clair, en revanche, qu'un impôt ne doit pas forcément mesurer l'évolution exacte de l'actif du contribuable pour être qualifié d'impôt sur les revenus. Une définition des impôts couverts qui obligerait les contribuables et les agents de l'administration fiscale à entreprendre une analyse technique plus précise de chaque type d'impôt afin de déterminer si tel impôt retient le bon montant de charges affectées à la production du résultat imposable serait lourde à appliquer et source d'incertitude dans la détermination du TEI. Aussi la définition des impôts couverts comprend les impôts qui permettent une estimation simplifiée du bénéfice net. Par exemple, un impôt qui autorise seulement la déduction de certaines charges supportées pour percevoir les revenus concernés serait considéré comme un impôt sur le résultat, à condition que l'engagement des dépenses en question puisse raisonnablement être considéré comme indissociable de la génération de ce résultat. De même, un impôt sur les bénéfices qui autorise une déduction forfaitaire en lieu et place des dépenses réelles est généralement considéré comme un impôt

sur le résultat si le montant de la déduction est fondé sur une méthode raisonnable d'estimation des dépenses en question. Un impôt sur le résultat brut ou sur les recettes avant toute déduction (c'est-à-dire, sur le chiffre d'affaires) ne serait pas considéré comme un impôt sur les revenus. Par leur conception et leur substantialité, les taxes sur le chiffre d'affaires présentent généralement plus de similitudes avec des taxes sur la consommation ou sur les ventes. La définition des impôts couverts ne s'applique donc pas à un impôt sur un montant brut, à moins qu'il ne s'agisse d'un impôt qui tient lieu d'impôt sur les bénéfices (voir le point 3.2.3).

136. Les impôts ou les surtaxes sur le résultat net provenant d'activités spécifiques, telles que les activités bancaires ou la prospection et la production pétrolières et gazières, qu'ils s'appliquent ou non en sus d'un impôt sur les bénéfices de droit commun, relèveraient également de la définition générale des impôts couverts. Dans cette catégorie entrerait une taxe distincte sur les ressources imposée au résultat net ou aux bénéfices de l'activité d'extraction (ou une composante d'une taxe multiple s'appliquant au résultat net ou aux bénéfices). Cependant, toute taxe sur les ressources étroitement liée aux activités d'extraction – p. ex., établie sur une base forfaitaire, ou sur la quantité, le volume ou la valeur des ressources extraites, plutôt que sur le résultat net ou les bénéfices – ne serait pas considérée comme un impôt couvert, sauf si elle répond au critère de l'« équivalence » expliqué ci-dessous.

137. Un impôt additionnel qui opère un prélèvement complémentaire sur le résultat net des entités nationales relèverait également de la définition des impôts couverts ; mais les impôts additionnels qui s'appliquent à autre chose que le résultat net ne correspondraient pas au principe général de la définition, n'étant pas des prélèvements qui taxent des revenus nets. Comme indiqué ci-dessus, les impôts sur le résultat net prélevés au niveau des États fédérés et des collectivités locales entrent dans les impôts couverts, même lorsqu'ils sont déductibles aux fins de l'impôt sur les revenus prélevé au niveau de l'État central. Les impôts sur le résultat net attribués à une juridiction au titre du Pilier Un seraient aussi considérés comme des impôts couverts en vertu de GloBE (cf. section 3.3.4 sur les ajustements à opérer au titre des résultats du Pilier Un pour les ajustements à la base d'imposition GloBE).

138. Dans le cadre d'un régime d'imputation des crédits d'impôt, l'impôt par lequel une juridiction taxe les revenus d'une société donne lieu à un crédit, qui peut être affecté à une distribution ultérieure et utilisé par un actionnaire résident pour éviter ou réduire l'impôt dont il est redevable au titre de cette distribution en vertu de la législation de ladite juridiction. Un système d'imputation est conçu pour assurer un niveau unique d'impôt sur les sociétés, en vertu duquel une partie de l'impôt acquitté par la société peut être déduite de l'obligation fiscale incombant à l'actionnaire au titre des distributions de dividendes. D'une certaine manière, une partie de l'impôt acquitté par la société peut ainsi être considérée comme le paiement anticipé de l'obligation fiscale de l'actionnaire. Cependant, le fait qu'un actionnaire puisse ultérieurement bénéficier d'un crédit indirect pour l'impôt payé par la société sur le revenu sous-jacent n'empêche pas de classer l'impôt sur les sociétés dans les impôts couverts. Les régimes d'imputation qui protègent les actionnaires résidents contre la double imposition économique en vertu de la législation de la même juridiction sur les mêmes revenus sont équivalents, en ce sens, à d'autres mécanismes, tels que les crédits d'impôt étrangers, les exemptions et les taux préférentiels, destinés à protéger les actionnaires nationaux contre la double imposition économique sur les distributions de revenus précédemment imposés. L'impôt sur les sociétés payé dans le cadre d'un système d'imputation qui vise à prévenir la double imposition économique au niveau de l'actionnaire résident (et qui n'accorde pas de crédits ou de remboursements aux non-résidents) est correctement considéré comme un impôt couvert à condition que l'actionnaire résident soit assujéti à l'impôt. Cependant, lorsque le régime d'imputation permet le remboursement des impôts payés sur les distributions versées à un actionnaire non-résident qui n'est pas redevable de l'impôt en vertu de la législation nationale, le régime va au-delà de l'élimination de la double imposition économique d'un même revenu en vertu des lois d'une même juridiction en prévoyant, à la place, le remboursement des impôts couverts acquittés les années précédentes. En conséquence, une distribution versée à un non-résident qui donne lieu à un remboursement d'impôts couverts (soit à la société, soit à l'actionnaire) au titre d'une distribution versée à un non-résident doit être traitée comme un

remboursement ou une réduction des impôts couverts dans l'année où cette distribution est effectuée. De même, lorsqu'un régime d'imputation permet un remboursement d'impôts pour des distributions effectuées à une société actionnaire résidente qui n'est généralement pas assujettie à l'impôt sur ces distributions (par exemple en raison d'une exonération des participations) et qui n'est pas une entité exclue<sup>1</sup>, cela doit être traité comme une réduction des impôts couverts dans l'année où cette distribution est effectuée. En revanche, lorsqu'un régime d'imputation permet un remboursement d'impôts pour les distributions effectuées à un actionnaire résident qui est généralement assujetti à l'impôt, ou qui est une entité exclue, cela ne doit pas être traité comme une réduction des impôts couverts aux termes de GloBE.

### **3.2.3. Impôts équivalents à un impôt sur les sociétés de droit commun**

139. La définition des impôts couverts comprend les impôts équivalents à un impôt sur les sociétés (IS) de droit commun. Un IS de droit commun peut être un impôt qui s'applique à toutes les sociétés résidentes ou un impôt qui s'applique habituellement aux sociétés résidentes appartenant à grand groupe multinational. Un IS de droit commun comprendrait également un impôt sur les revenus appliqué à une société, mais auquel sont également assujettis d'autres contribuables tels que des particuliers. Le critère d'« équivalence » inclut les impôts qui ne répondent pas à la définition de l'impôt sur les sociétés de droit commun, mais qui fonctionnent comme substituts d'un tel d'impôt. Ce critère, qui sera familier à certaines administrations fiscales dans le cadre de leurs règles sur les crédits d'impôt étrangers, engloberait généralement les retenues à la source sur les intérêts, les loyers et les redevances, ainsi que certains impôts sur d'autres catégories de paiements bruts tels que les primes d'assurance, dans la mesure où ces impôts se substituent à un impôt sur les revenus de droit commun.

140. Le concept d'« équivalence » couvre également les impôts qui sont perçus sur une autre base – p. ex., le nombre d'unités produites ou la surface commerciale – et qui sont utilisés comme équivalents d'un impôt sur les sociétés de droit commun aux termes de la législation de la juridiction. Lorsque, par exemple, une juridiction prévoit une méthodologie simplifiée pour calculer les revenus d'une catégorie particulière d'entreprises ou d'investissements et que l'impôt correspondant est mis en œuvre à la place d'un IS de droit commun, cet impôt doit être considéré comme un impôt couvert. Cela inclut un impôt sur le rendement présumé des participations dans des sociétés étrangères. Il comprend également des impôts tels que les taxes au tonnage qui déterminent les bénéfices et revenus sur la base de la capacité de la société à gagner un revenu comme un équivalent de l'impôt sur les bénéfices des sociétés. En général, lorsqu'un contribuable opte pour un régime de taxation au tonnage, il choisit de ne pas être soumis aux règles de l'impôt sur les sociétés de droit commun<sup>2</sup>. Un impôt prélevé sur une autre base (c'est-à-dire autre que le résultat net) par l'administration fiscale d'un État fédéré ou d'une collectivité locale, qui peut être déduit d'un impôt sur les bénéfices de droit commun perçu par l'État central, serait également considéré comme un impôt selon le critère de l'« équivalence » dans la mesure où il est déduit de l'IS dans la même juridiction. De tels impôts « locaux » peuvent être considérés comme se substituant (partiellement ou totalement) à un impôt sur les bénéfices de droit commun et comme un moyen administrativement efficace de transférer des ressources de l'État central aux administrations locales au sein d'une même juridiction. Un impôt prélevé sur une autre base qui s'applique en sus, et non au lieu, d'un impôt sur les bénéfices de droit commun en vertu de la législation de la juridiction ne répondrait pas au critère de l'« équivalence » aux fins de la qualification en impôt couvert.

### **3.2.4. Impôts sur les réserves et les capitaux propres**

141. Certaines juridictions imposent les capitaux propres nets des entreprises en plus de leurs bénéfices. Les capitaux propres d'une société sont composés des réserves (la part des bénéfices non répartis du résultat après impôt) et du capital social apporté par les actionnaires. L'imposition des capitaux propres des sociétés peut être intrinsèquement liée à la conception des systèmes d'impôt sur les bénéfices des sociétés. Par exemple, la législation d'une juridiction peut permettre l'imputation d'un crédit d'IS sur

un impôt visant les capitaux propres, de telle sorte qu'une société sera autorisée à réduire l'impôt sur les capitaux propres jusqu'à concurrence du montant de l'IS qu'elle paie dans cette juridiction. L'impôt sur les capitaux propres peut également servir de complément à l'impôt sur les bénéfices dans le cadre de l'approche globale d'une juridiction en matière d'imposition des activités des sociétés dans cette juridiction. Par exemple, certains impôts sur les capitaux propres peuvent intégrer un élément d'impôt minimum dans leur conception. Ces impôts sur les capitaux propres font donc partie intégrante de la fiscalité globale des sociétés dans ces juridictions. D'un point de vue économique, un impôt sur les capitaux propres peut être envisagé comme un impôt sur les bénéfices ex ante. Pour ces raisons, ce type d'impôt sur les capitaux propres doit être considéré comme un impôt couvert au sens des règles GloBE.

### **3.2.5. Impôts appliqués sur plusieurs composantes**

142. Certaines juridictions mettent en place des prélèvements pour lesquels la base d'imposition comporte plusieurs composantes. Lorsque tous les éléments de la base d'imposition entrent dans la définition des revenus ou des bénéfices visés par les règles GloBE, l'impôt doit être inclus intégralement dans la définition des impôts couverts. D'autres impôts peuvent être prélevés au titre des activités d'une société dans une juridiction, et d'un point de vue administratif et conceptuel, faire partie du système d'IS dans ces juridictions, mais ils peuvent comprendre à la fois un élément de revenu et un élément non lié au revenu. Lorsqu'un tel impôt est majoritairement un impôt sur le revenu d'une entité et qu'il serait administrativement lourd de le scinder en deux composantes distinctes (un élément de revenu et un élément non lié au revenu), cet impôt doit être considéré comme entièrement visé par les règles GloBE. Cette approche permettrait de minimiser la complexité des règles GloBE et d'éviter la surcharge administrative et les surcoûts de mise en conformité qu'entraînerait l'obligation de séparer les différentes composantes de ces impôts aux fins du calcul du TEI. Elle est, en outre, conforme au principe général selon lequel la définition des impôts couverts doit être axée sur le caractère sous-jacent de l'impôt et éviter la nécessité d'une analyse légaliste des nuances techniques de certains impôts pratiqués par chaque juridiction.

143. Un exemple d'impôt couvert à composantes multiples est la zakat, impôt (à caractère religieux) sur le capital foncier et mobilier acquitté par les sociétés dans le Royaume d'Arabie saoudite, qui est décrite dans l'exemple 3.2.5-1A. La zakat fonctionne comme un impôt sur les revenus, sur les capitaux propres ou sur l'ensemble des revenus et capitaux propres, et il est donc correct de la classer dans les impôts couverts au titre de GloBE.

### **3.2.6. Impôts sur les bénéfices distribués**

144. Conformément au principe de prise en compte des différences temporaires, le moment où un prélèvement a lieu n'a aucune incidence sur la définition des impôts couverts. En conséquence, les impôts sur les bénéfices d'une société distributrice qui s'appliquent au moment où ces bénéfices sont distribués sont des impôts couverts, que la distribution soit imputable aux réserves de l'exercice ou aux bénéfices accumulés lors des exercices précédents (Voir la section 3.3.6. pour plus de précisions sur la modification du calcul du TEI selon les règles GloBE pour les entités assujetties à un régime d'IS imposant les distributions).

### **3.2.7. Impôts payés en vertu des règles concernant les SEC**

145. Les impôts payés en vertu des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) sont considérés comme des impôts couverts aux fins de GloBE, à condition qu'ils soient prélevés sur le résultat de la SEC qui est attribué aux actionnaires dans la juridiction de l'entité mère. Ces impôts sur les SEC doivent être affectés, dans la mesure du possible, à la juridiction d'où sont issus les revenus sous-jacents (c'est-à-dire à la juridiction de la SEC) et doivent être exclus du calcul du TEI si les revenus sous-jacents sont exclus (voir la section 3.4.2 *Attribution des revenus et des impôts d'une entité aux différentes*

*juridictions* pour un développement sur le traitement des revenus de la SEC et des impôts afférents dans le calcul du TEI selon GloBE).

### **3.2.8. Impôts non couverts**

#### *Impôts sur la consommation et sur les ventes*

146. Les impôts sur la consommation, tels que les impôts sur les ventes et les taxes sur la valeur ajoutée (TVA), ne sont pas visés par les règles GloBE. Ces impôts sont calculés par référence au montant versé en contrepartie d'une prestation définie et non par rapport au revenu net d'un contribuable.

#### *Droits d'accises*

147. Les accises et autres taxes sur les facteurs de production ne sont pas des impôts couverts au sens des règles GloBE. Ces taxes sont liées à un facteur de production spécifique qui ne représente pas un accroissement de revenus.

#### *Taxes sur les services numériques*

148. Les taxes sur les services numériques (TSN), telles qu'elles sont actuellement envisagées par plusieurs membres du Cadre inclusif, sont généralement conçues pour s'appliquer aux recettes brutes provenant de la fourniture de certains services numériques ; à ce titre, elles ne seraient donc pas considérées comme des impôts sur les revenus. Les TSN sont généralement conçues pour s'appliquer en sus, et non au lieu, d'un IS de droit commun en vertu de la législation d'une juridiction, et ne répondraient donc pas non plus au critère de l'« équivalence » pour les impôts couverts.

#### *Droits de timbre et autres droits de mutation*

149. Les droits de timbre, les taxes ad valorem et les autres taxes qui frappent une transaction particulière ne sont pas des impôts sur le résultat ou des impôts tenant lieu d'impôt sur les bénéfices. Ils sortent donc du champ d'application de la définition des impôts couverts.

#### *Taxes sur les salaires et cotisations de sécurité sociale*

150. Les taxes sur les salaires et autres impôts fondés sur l'emploi, de même que les cotisations de sécurité sociale, ne sont pas des impôts couverts en vertu des règles GloBE. Les impôts sur les salaires et les cotisations de sécurité sociale que doit acquitter un employeur ne sont pas fonction de ses revenus. Cela correspond à la conception bien établie selon laquelle les impôts sur les salaires et les cotisations de sécurité sociale sont prélevés sur les revenus du travail (c'est-à-dire les salaires et, dans certains cas, les revenus des particuliers) et non sur les bénéfices des entreprises. En revanche, les charges salariales et les cotisations de sécurité sociale sont généralement déductibles des bénéfices de l'entreprise, de la même manière que les salaires sont déduits de son résultat. Les charges salariales et les cotisations de sécurité sociale seront également incluses dans la composante « masse salariale » de l'exclusion du GloBE d'une portion du revenu fondée sur la substance, calculée selon une formule (section 4.3).

#### *Impôts sur la propriété*

151. Les impôts sur la propriété de biens ou de catégories de biens spécifiques se distinguent des impôts sur les capitaux propres des sociétés et ne devraient pas constituer des impôts couverts au sens des règles GloBE. L'imposition des capitaux propres d'une société couvre généralement un éventail d'actifs plus large que ceux qui sont couverts par les impôts sur la propriété. Ces derniers reposent sur la valeur estimée des biens possédés, souvent sans tenir compte de la possibilité qu'un passif s'y attache.

Elle n'est pas fondée sur les revenus, les bénéfices non répartis ou les capitaux propres de l'entreprise. Elle ne tient pas lieu, non plus, d'impôt sur les revenus de droit commun.

152. En outre, l'inclusion des impôts sur la propriété dans les impôts couverts tendrait à privilégier les actifs possédés par rapport aux actifs loués. Dans bien des cas, le choix de la possession par rapport à la location des actifs est une décision de structure ou de financement de l'entreprise. Dans d'autres, le traitement d'un mécanisme de financement en acquisition ou en location dépend de règles comptables qui n'ont aucun rôle au regard des objectifs politiques de GloBE. Il n'y a aucune raison apparente de favoriser la propriété par rapport à la location des actifs au titre de GloBE.

153. Un impôt sur la propriété qui réduit la valeur estimée d'un bien imposable en fonction des passifs qui y sont associés peut être considéré comme analogue à un impôt sur les capitaux propres, puisque l'actif net d'une société est la différence entre la valeur de ses actifs et de ses passifs. Cependant, les impôts sur les capitaux propres ne sont généralement pas fondés sur les actifs spécifiques détenus par une société, bien que certaines catégories d'actifs aient le pouvoir de réduire la base d'imposition des capitaux propres. En outre, pour déterminer les capitaux propres d'une société, on prend en considération l'ensemble de ses passifs, et pas seulement les passifs associés à des actifs en particulier. L'ajustement de la valeur estimée des biens pour tenir compte des passifs qui leur sont liés s'apparente davantage à une méthode d'évaluation aux fins d'un impôt foncier, plutôt qu'aux fins d'un impôt qui porte essentiellement sur le résultat de périodes antérieures. En conséquence, les impôts sur la propriété ne sont pas inclus dans la définition des impôts couverts pour les règles GloBE.

### 3.3. Base d'imposition

#### Base d'imposition GloBE calculée par référence aux comptes consolidés

##### **Bénéfice ou déficit déterminé selon les normes comptables**

Le point de départ pour déterminer la base d'imposition GloBE est le résultat (bénéfice ou perte) avant impôt tel que déterminé au moyen de la norme comptable pertinente, qui peut comprendre des éléments précédemment inclus dans les autres éléments du résultat global. Certains produits sont retirés et certaines charges sont rajoutées au résultat avant impôt afin d'aboutir à la base d'imposition GloBE.

##### **Norme comptable**

La norme comptable appropriée pour le calcul de la base d'imposition GloBE est celle utilisée par la société mère dans la préparation de ses comptes consolidés.

##### **Normes comptables acceptables**

Les normes comptables acceptables sont les normes IFRS et toute norme d'information financière équivalente. Les normes d'information financière équivalentes sont essentiellement les principes comptables généralement admis en Australie, au Canada, aux États-Unis, à Hong Kong (Chine), en Inde, au Japon, en Nouvelle-Zélande, en République de Corée, en République populaire de Chine et à Singapour.

En outre, une EMN doit avoir la possibilité d'utiliser toute norme comptable autorisée par l'organe habilité à prescrire, établir ou accepter des normes d'information financière dans la juridiction fiscale de l'entité mère ultime, à condition que l'utilisation de cette norme n'entraîne pas de distorsions de concurrence importantes dans l'application des règles GloBE.



### **Détermination du résultat avant impôts de chaque entité**

Les informations financières au niveau de l'entité entrant dans la préparation des comptes consolidés de la société mère peuvent être utilisées même si elles ne sont pas établies en stricte conformité avec la norme comptable de la société mère, lorsque (a) il est raisonnable de le faire, (b) lesdites informations sont fiables et (c) leur utilisation n'entraîne pas de différences permanentes importantes par rapport aux normes comptables de l'entité mère.

### **Détermination du résultat d'un établissement stable et du siège**

Le résultat avant impôt d'un établissement stable est déterminé sur la base des produits et charges qui sont considérés comme pertinents aux fins de l'imposition dans la juridiction où l'établissement stable est situé. Les transactions entre l'établissement stable et le siège qui sont prises en compte dans le calcul du résultat imposable de l'établissement stable le sont également dans la détermination du résultat avant impôt de l'établissement stable et du siège social en vertu des règles GloBE.

### **Éléments intragroupe**

Les produits, gains, charges et pertes imputables aux transactions entre les membres du groupe fiscal au titre de GloBE doivent être enregistrés dans les comptes financiers de l'entité conformément au principe de pleine concurrence. Les éléments intragroupe peuvent toutefois être exclus dans la mesure où la transaction est effectuée entre des membres du groupe situés dans la même juridiction.

### **Éléments compris dans la consolidation**

Les ajustements comptables liés aux écarts d'acquisition auxquels il est procédé dans la consolidation ne doivent pas être répercutés sur une filiale ou autrement attribués à des entités spécifiques. Les autres éléments conservés au niveau consolidé ne doivent être pris en compte dans la base d'imposition GloBE d'une entité constitutive que s'ils peuvent être rattachés de manière fiable et systématique à cette entité.

### **Dividendes et bénéfices (pertes) selon la méthode de la mise en équivalence**

La base d'imposition GloBE exclut les dividendes reçus d'une personne morale, à l'exception des dividendes sur les actions de sociétés dans lesquelles le groupe d'EMN détient un faible pourcentage de participation. Elle exclut aussi le bénéfice (ou la perte) lié(e) à une participation dans une entité comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence.

### **Cessions d'actions et plus (ou moins)-values en juste valeur**

La base d'imposition GloBE exclut généralement les plus (ou moins)-values résultant de la cession d'actions, y compris dans le contexte d'une fusion. L'entité acquise est tenue de comptabiliser ses actifs sous-jacents à leur coût historique pour calculer sa base d'imposition GloBE après l'acquisition. Une exception à ces règles s'applique aux transactions d'actions entre parties résidant dans la même juridiction fiscale qui sont traitées comme des ventes d'actifs imposables dans cette juridiction. Les plus (ou moins)-values sur actions comptabilisées à la juste valeur doivent être exclues de la base d'imposition GloBE dans la même mesure que le seraient les plus (ou moins)-values sur la cession effective des actions.

### **Impôts couverts**

Les impôts couverts, y compris les impôts qui ne sont pas considérés comme des impôts sur les revenus à des fins comptables, ne sont pas déductibles dans le calcul de la base d'imposition GloBE.

### **Charges relatives aux rémunérations sous forme d'actions**

Les charges liées aux rémunérations sous forme d'actions (attribution d'actions et d'options de souscription d'actions) ne sont admises en déduction pour le calcul de la base d'imposition GloBE d'une juridiction que dans la mesure où elles sont admises en déduction dans la base d'imposition locale de l'entité qui a employé ou engagé le bénéficiaire de la rémunération en actions. Néanmoins, les EMN peuvent réduire la base d'imposition GloBE du montant des charges liées aux rémunérations en actions telles qu'elles sont calculées à des fins comptables (plutôt qu'à des fins fiscales locales), dans les juridictions qui n'ont pas de système d'impôt sur les sociétés.

### **Pots-de-vin, dessous-de-table et autres paiements illicites**

Les pots-de-vin, les dessous-de-table (et les autres paiements illicites) ne sont pas admis en déduction de la base d'imposition GloBE.

### **Amendes et pénalités**

Une amende ou une pénalité infligée à une entité par une administration publique n'est pas admise en déduction de la base d'imposition GloBE d'une juridiction si son montant (y compris celui d'une pénalité périodique) tel qu'acquitté par l'entité dans la juridiction est égal ou supérieur à 50 000 EUR.

### **Rendement des placements des détenteurs de contrats d'assurance-vie**

Tout revenu sur des actifs ayant pour bénéficiaire effectif le détenteur d'un contrat d'assurance-vie qu'une compagnie d'assurance inclut dans ses revenus conformément à la norme comptable qu'elle utilise aux fins de GloBE doit être retiré de la base d'imposition GloBE de la compagnie d'assurance.

### **Ajustement à opérer au titre des résultats du Pilier Un**

Le Pilier Un s'applique avant le Pilier Deux. En fonction de la conception définitive du Pilier Un, il faudra peut-être ajuster la base d'imposition GloBE pour prendre dûment en considération les résultats du Pilier Un.

### **Modification de la détermination de la charge d'amortissement annuelle**

La charge d'amortissement admise pour les biens corporels d'une entité constitutive dans le calcul de la base d'imposition GloBE peut être déterminée selon les règles d'amortissement applicables dans le calcul du résultat imposable dans la juridiction fiscale de l'entité constitutive.

### **Modification du calcul de la charge d'impôt pour les entités assujetties à un régime d'IS imposant les distributions**

L'actionnaire d'une entité constitutive qui est passible d'un IS lors de la distribution de ses bénéfices (« impôt de distribution ») peut choisir d'augmenter la charge d'impôt incluse dans le numérateur pour le calcul du TEI de la juridiction au titre de GloBE à concurrence du taux minimum d'imposition, mais pas au-delà du montant de l'impôt de distribution qui serait dû si la totalité du bénéfice de l'exercice était distribuée (impôt minimum présumé). La filiale doit annuler le montant de cet impôt minimum présumé dans la mesure où l'IS n'est pas payé lors de la distribution des bénéfices dans les [X] années suivant l'exercice au cours duquel le bénéfice a été généré.

### **3.3.1. Résultat déterminé en application d'une norme comptable**

154. Conformément au Programme de travail, le Cadre inclusif a d'abord envisagé la possibilité de déterminer la base d'imposition GloBE en utilisant les règles de la juridiction de l'entité mère pour le calcul

du résultat imposable « national » ou du revenu des sociétés étrangères contrôlées (SEC). Tirer parti des règles existantes de calcul de la base d'imposition utilisées pour les SEC dans un pays pourrait, à première vue, présenter l'avantage de faciliter la mise en œuvre et l'administration des règles par les administrations fiscales. Toutefois, les règles sur les SEC ne s'appliquent généralement pas à toutes les filiales d'un groupe d'EMN et, lorsqu'elles s'appliquent, elles ne prennent généralement en compte que certains types de revenus passifs insuffisamment imposés<sup>3</sup>. En revanche, les règles GloBE s'appliqueront à toutes les filiales du groupe et à tous les types de revenus. Par conséquent, les membres du Cadre inclusif ont considéré qu'utiliser les règles du calcul de la base d'imposition dans la juridiction de résidence de l'entité mère entraînerait des coûts de mise en conformité importants, en raison de la nécessité pour chaque filiale étrangère de recalculer l'ensemble de ses revenus en fonction de la base d'imposition d'une autre juridiction. Elle pourrait aussi déboucher sur des situations dans lesquelles les différences techniques et structurelles entre les modes de calcul des bases d'imposition dans les juridictions de la société mère et de la filiale aboutissent à ce qu'une filiale par ailleurs fortement imposée soit considérée comme bénéficiant d'un faible TEI pour des raisons qui n'ont rien à voir avec la politique sous-tendue par GloBE. Par exemple, les différences entre juridictions dans le traitement des pertes reportables et le moment de la comptabilisation des produits et des charges pourraient avoir une incidence sur le calcul du TEI dans les différentes juridictions. Ces différences pourraient entraîner l'application de la règle dans des cas n'ayant pas donné lieu aux préoccupations qui ont vocation à être couvertes par les règles GloBE.

155. Les différences structurelles dans le calcul de la base d'imposition entre les juridictions pourraient également compliquer l'application des règles GloBE et compromettre ses objectifs stratégiques, notamment celui de garantir des résultats transparents. Par exemple, deux juridictions pourraient, en vertu de leurs règles respectives d'inclusion du revenu, appliquer le même taux minimum d'imposition aux revenus des entités. Mais si leurs bases d'imposition diffèrent, cela pourrait entraîner des résultats sensiblement différents pour des entités se trouvant dans des situations similaires, ce qui compromettrait l'intention politique de créer des conditions de concurrence transparentes et équitables déjà traduite dans l'accord sur un TIE minimum égal à un pourcentage fixe. Enfin, du point de vue de l'application de la règle relative aux paiements insuffisamment imposés (RPII), il serait impossible de concevoir un critère de taux d'imposition effectif qui contraindrait une entité du groupe effectuant un paiement à une partie liée à recalculer le bénéfice imposable du bénéficiaire selon les règles de la base d'imposition en vigueur dans la juridiction fiscale du payeur. Cela pourrait avoir pour conséquence d'obliger les contribuables à recalculer les revenus plusieurs fois, voire des centaines de fois pour les plus grands groupes.

156. Pour réduire les coûts et la charge administrative et pour neutraliser l'incidence des différences structurelles entre les modes de calcul de la base d'imposition, le Programme de travail prévoyait d'explorer des mesures de simplification afin d'aider à résoudre les problèmes découlant de l'utilisation de la base d'imposition dans la juridiction de l'entité mère. Une des simplifications identifiées dans le Programme de travail consistait à commencer par les règles comptables pertinentes. Le revenu net calculé à des fins comptables pourrait ensuite faire l'objet de tout ajustement nécessaire et convenu pour aboutir à la base d'imposition GloBE.

157. L'utilisation des états financiers comme point de départ pour déterminer la base d'imposition au titre de GloBE offre de nombreux avantages. Du point de vue de la mise en conformité et de l'administration des règles, elle facilite la coordination des règles GloBE en vigueur dans différentes juridictions et élimine la nécessité de recalculer le résultat imposable de chaque filiale étrangère selon les règles de la juridiction appliquant les règles GloBE. Elle améliore ensuite la transparence des résultats obtenus avec les règles GloBE et réduit les distorsions entre les juridictions découlant des différences de base d'imposition.

158. Il est important de noter que l'utilisation des comptes financiers pour déterminer la base d'imposition de GloBE s'appuie sur les normes existantes convenues au niveau international. Bien que les normes comptables varient d'une juridiction à l'autre, les normes internationales d'information financière (IFRS) et les principes comptables généralement admis (GAAP) de nombreuses juridictions membres du Cadre inclusif présentent beaucoup plus de similitudes que de différences. En outre, il n'existe pas d'autre

méthode standard issue des normes internationales pour mesurer le résultat d'une entité, et créer, ex nihilo, une nouvelle norme internationale pour le calcul du résultat avant impôt dans le cadre des règles GloBE n'est pas faisable.

159. Les comptes financiers de l'entité sont utilisés pour déterminer le résultat – bénéfice ou perte – avant impôt de l'entité. Le résultat avant impôt est la mesure des revenus privilégiée dans les règles GloBE pour plusieurs raisons. Premièrement, elle tient compte des coûts réels de l'activité, y compris toutes les charges d'exploitation et hors exploitation. Deuxièmement, il s'agit de la mesure comptable la plus proche du résultat imposable, mais qui, surtout, se calcule sans tenir compte des exonérations spéciales, déductions et conventions fiscales locales qui affaibliraient les objectifs de politique des règles GloBE. Par conséquent, utiliser le résultat avant impôt comme mesure des revenus pour calculer la base d'imposition GloBE devrait limiter le risque que cette dernière diverge sensiblement de la base d'imposition du groupe d'EMN selon les règles locales de l'IS, lorsqu'une telle divergence serait incompatible avec les objectifs politiques des règles GloBE.

160. Les normes comptables les plus couramment utilisées, y compris les normes IFRS, ne définissent pas strictement le résultat avant impôt. Les mesures autres que le résultat net, comme le résultat avant impôt, sont généralement qualifiées de mesures « non GAAP », et les groupes d'EMN disposent d'une certaine souplesse dans leur mode de calcul.

161. Aux fins des règles GloBE, il faudra établir, pour les groupes d'EMN, une manière cohérente de déterminer le résultat avant impôt en utilisant les comptes financiers de leurs entités distinctes. Une option consisterait à adopter une approche additive, qui définirait les différents postes de produits et de charges à inclure. Une autre option serait une approche déductive qui supposerait que tous les éléments inclus dans le calcul du résultat net aux fins des comptes consolidés du groupe soient inclus dans le calcul du résultat avant impôt, mais isolerait les éléments qui devraient être exclus pour des raisons de politique spécifiques. Les membres du Cadre inclusif se sont accordés pour donner la préférence à cette dernière approche, qui est susceptible d'être plus simple à appliquer pour les groupes d'EMN étant donné qu'elle n'exige l'exclusion que d'un petit nombre d'éléments.

#### *Autres éléments du résultat global*

162. En règle générale, le résultat comptable (bénéfice ou perte) n'inclut pas les autres éléments du résultat global, ou « OCI » (*other comprehensive income*). Toutefois, certains éléments de résultat comptabilisés dans les OCI sont recyclés en résultat. Les OCI sont inscrits au bilan d'une entreprise, dans la section des capitaux propres. Les éléments inclus dans les OCI peuvent être les plus et moins-values sur certains investissements en titres de dette (obligations) et en instruments de capitaux propres (actions), les gains et pertes de change et les variations des régimes de retraite. Peuvent aussi y figurer des revenus, dépenses, gains et pertes enregistrés avant l'achèvement de transactions avec des tiers. Par exemple, si une entreprise a investi dans une obligation portant intérêt et que la valeur de cette obligation change en raison de l'évolution des taux d'intérêt du marché, l'entreprise peut être tenue de constater ce changement de valeur en gain ou en perte dans les autres éléments du résultat global. Une fois que la société a vendu ou racheté l'obligation, elle réalise alors le gain (ou la perte) sur la transaction correspondante, et le (la) comptabilise en résultat, ce qui produit un effet sur le résultat avant impôt (bénéfice ou perte). Certains éléments qui sont inclus dans les autres éléments du résultat global peuvent également être soumis à l'impôt dans la juridiction locale. Dans la plupart des cas, cependant, cela ne devrait donner lieu qu'à un décalage dans le temps (différence temporaire ou temporelle) entre la base d'imposition locale et la base d'imposition de GloBE<sup>4</sup>.

163. Dans d'autres cas, on peut généralement s'attendre à ce que le gain (ou la perte) correspondant soit exclu de la base d'imposition GloBE. Les règles GloBE ne reconnaissent pas directement les autres éléments du résultat global comme pouvant être inclus dans la base d'imposition GloBE. Toutefois, ces éléments seront inclus dans la base d'imposition GloBE si et quand ils sont comptabilisés comme

bénéfices (ou pertes) à des fins comptables, à condition qu'ils ne soient pas par ailleurs exclus du calcul de la base d'imposition GloBE en vertu d'une autre règle. À cet égard, un ajustement peut être nécessaire pour que la totalité du bénéfice (ou de la perte) soit incluse dans la base d'imposition GloBE dans les cas où seule la partie courante du bénéfice (ou de la perte) total(e) de la cession est enregistrée en résultat à des fins comptables. Cette situation peut se produire lorsqu'un actif est cédé et que les variations précédentes de la juste valeur de cet actif ont déjà été prises en considération dans les OCI. Il convient de tenir compte des ajustements correspondants de la valeur comptable pour déterminer le bénéfice ou la perte pour l'année de la cession.

### **3.3.2. Utilisation de la norme comptable employée pour les comptes consolidés de l'entité mère**

164. Le point de départ de la base d'imposition GloBE est constitué par les comptes financiers de chaque entité constitutive du groupe d'EMN, établis conformément à la norme d'information financière utilisée par l'entité mère du groupe dans la préparation de ses comptes consolidés.

165. L'utilisation de la norme comptable de l'entité mère présente deux avantages. Premièrement, l'utilisation d'une norme unique permet de réduire au minimum les asymétries de traitement des transactions entre entités constitutives, qui peuvent survenir en raison de l'utilisation de normes comptables divergentes dans les différentes juridictions. Deuxièmement, les normes utilisées pour préparer les comptes financiers des entités constitutives suivront, dans de nombreux cas et en particulier pour les groupes d'EMN qui sont cotés en bourse, la norme d'information financière utilisée dans la juridiction de l'entité mère. En effet, bien souvent, la tenue de comptes financiers pour toutes les entités constitutives à l'aide d'une norme unique facilite la préparation de comptes consolidés annuels et trimestriels pour ces groupes. Dans les cas où les comptes d'une entité constitutive ne sont pas régulièrement tenus selon les normes comptables de l'entité mère, il y aura généralement des mécanismes en place qui permettront de les convertir dans ces normes ou de les dériver de celles-ci dans le cadre du processus de consolidation.

### **3.3.3. Normes comptables acceptables**

166. L'utilisation de toute norme comptable aux fins des règles GloBE, y compris la norme retenue par l'entité mère pour préparer ses comptes consolidés, est toujours soumise à la réserve que la norme, elle-même, doit être une norme comptable fiable et admissible.

167. S'entendre sur les normes comptables acceptables est un élément important du consensus sur les règles GloBE. Il est reconnu que les normes comptables établies par des organismes indépendants de normalisation comptable tendent à converger au fil du temps. Les membres du Cadre inclusif s'attendent à ce que les normes comptables admissibles pour déterminer la base d'imposition de GloBE s'accroissent à l'avenir, de sorte qu'une norme comptable ne perdrait ce statut que dans des circonstances rares et exceptionnelles.

#### *IFRS et équivalents*

168. La règle accepte les normes IFRS telles qu'elles sont adoptées par la juridiction de l'entité mère. Les normes IFRS (*International Financial Reporting Standards* – normes internationales d'information financière) constituent le référentiel de normes comptables le plus couramment reconnu et utilisé dans le monde. Elles ont été établies par le Conseil des normes comptables internationales (CNCI) afin de créer un langage comptable commun qui assure l'homogénéité et la fiabilité des états financiers d'une entreprise à l'autre et d'un pays à l'autre. Les juridictions adoptent les normes IFRS en y conformant leurs principes comptables généralement admis (PCGR, ou « GAAP » selon l'abréviation anglaise) au niveau national.

Toutefois, certaines juridictions ont adopté les normes IFRS avec des modifications mineures, y compris des dates d'application effectives différentes pour des normes spécifiques.

169. En outre, la règle GloBE accepte toute norme comptable équivalente aux normes IFRS. L'équivalence avec les normes IFRS peut être jugée d'après les travaux du CNCI ainsi que des ceux des autorités boursières qui autorisent d'autres normes comptables pour l'établissement des états financiers des sociétés soumises à une obligation d'information financière.

170. Le CNCI travaille avec l'autorité responsable des normes comptables nationales dans différentes juridictions afin de faire converger ces normes. Sur son site web, le CNCI fournit des informations sur l'état d'avancement des projets d'adoption et de convergence des IFRS dans de nombreuses juridictions. On peut y lire que la convergence avec les normes IFRS est pratiquement complète pour les normes comptables des entités cotées en République populaire de Chine, en République de l'Inde, en République de Corée et à Singapour. De même, le CNCI note que l'Australie, Hong Kong (Chine) et la Nouvelle-Zélande ont adopté les IFRS « presque verbatim pour leurs normes nationales d'information financière »<sup>5</sup>. La version des normes IFRS adoptée par chacune de ces juridictions est considérée comme équivalente aux IFRS aux fins de GloBE. Toutefois, le CNCI n'entreprend généralement pas d'évaluation de la comparabilité globale des normes comptables de chaque juridiction avec les IFRS. Ainsi, l'évaluation de l'équivalence avec les IFRS aux fins des règles GloBE ne peut pas être fondée uniquement sur les travaux du CNCI.

171. Les autorités boursières des juridictions membres du Cadre inclusif peuvent autoriser les émetteurs étrangers de valeurs mobilières à utiliser des états financiers établis selon une norme comptable différente de celles de portée générale applicables aux émetteurs nationaux. Chaque autorité boursière a sa propre procédure pour ce faire, et n'est pas obligée de rendre publique la base sur laquelle elle fonde une telle autorisation. Néanmoins, en général, l'autorité examinera si les états financiers établis conformément à ces autres principes comptables permettent aux investisseurs de disposer des mêmes informations sur l'émetteur, de sorte que les investisseurs soient susceptibles de prendre les mêmes décisions en ce qui concerne l'acquisition, la conservation ou la cession des valeurs mobilières d'un émetteur. Par exemple, les autorités boursières de l'Union européenne reconnaissent que les GAAP du Canada, du Japon, de la République populaire de Chine, de la République de l'Inde, de la République de Corée et des États-Unis sont généralement équivalents aux IFRS. Les décisions prises par les autorités boursières d'un nombre important de juridictions ayant les normes IFRS comme principal référentiel de normes comptables de permettre aux émetteurs étrangers d'utiliser d'autres normes comptables prouve que ces dernières sont considérées comme l'équivalent des normes IFRS.

172. Les évaluations effectuées par le CNCI et la reconnaissance réciproque des normes comptables par plusieurs autorités boursières indiquent clairement que les différences entre les IFRS et les GAAP de l'Australie, du Canada, de Hong Kong (Chine), du Japon, de la Nouvelle-Zélande, de la République populaire de Chine, de la République de l'Inde, de la République de Corée, de Singapour et des États-Unis n'avantageraient ou ne désavantageraient pas sensiblement, sur le plan de la concurrence, un groupe d'EMN qui utiliserait l'un de ces référentiels par rapport à un groupe utilisant les IFRS. En outre, les membres du Cadre inclusif n'ont pas connaissance de différences entre les IFRS et ces normes qui créeraient des distorsions de concurrence importantes dans la base d'imposition de GloBE, et les réponses de la consultation publique de décembre n'ont pas non plus mis en évidence de distorsions importantes sur ce point spécifique. En conséquence, ces normes comptables sont considérées comme équivalentes aux IFRS.

#### *Autres normes comptables généralement admises*

173. En raison du seuil de 750 millions d'EUR de recettes consolidées dont il est fait état à la section 2.4, une grande majorité des EMN soumises aux règles GloBE devraient être des sociétés cotées (c'est-à-dire, dont les actions ou les obligations sont négociées en Bourse) ou autrement soumises à des

obligations d'information financière qui établissent leurs comptes consolidés selon les normes IFRS ou un référentiel de normes équivalent. On trouvera toutefois des groupes d'EMN qui, quoique cotés en bourse, établissent leurs comptes consolidés sur base de normes autres que les normes IFRS ou équivalentes, ainsi que des groupes d'EMN qui ne sont pas cotés. Les groupes d'EMN non cotés peuvent avoir leur siège dans une juridiction qui exige les normes IFRS pour les sociétés cotées, mais ils peuvent préparer leurs états financiers en utilisant le référentiel local de normes comptables. Il n'est ni proportionné ni raisonnable d'exiger de ces groupes d'EMN qu'ils établissent leurs comptes financiers selon un référentiel différent aux seules fins de se conformer aux règles GloBE si leurs normes comptables existantes sont reconnues par une autorité compétente et si elles n'entraînent pas de distorsions de concurrence importantes au regard des règles GloBE. Ainsi, la règle permettrait à un groupe d'EMN d'utiliser toute norme comptable généralement admise autorisée par l'organe qui, dans la juridiction fiscale de l'entité mère ultime, est habilitée à prescrire, établir ou accepter des normes d'information financière, à condition que l'utilisation de cette norme n'entraîne pas de distorsions de concurrence importantes dans l'application des règles GloBE.

174. Dans un contexte comptable, une distorsion importante de la concurrence est un résultat qui s'écarte fortement de celui qui serait obtenu en vertu des normes IFRS d'une manière qui influe sensiblement sur le TEI dans le cadre de GloBE. Dans le cas où un membre du Cadre inclusif noterait un risque de distorsion de concurrence importante dans une composante d'un référentiel de normes comptables, un réexamen serait engagé par le Cadre inclusif. Si la composante en question est effectivement considérée comme une distorsion importante de la concurrence, cette composante devra être mise en conformité avec les normes IFRS aux fins des règles GloBE. Le processus de réexamen et les critères pertinents seront établis dans le cadre de la mise au point des règles types décrite au point 10.5.1.

### **3.3.4. Ajustements à opérer au titre des différences permanentes**

175. La section 3.3.1 ci-dessus présente une approche de base pour le calcul du résultat avant impôt de chaque entité constitutive selon les normes comptables de l'entité mère comme point de départ de la base d'imposition GloBE. Cette section présente les ajustements qui doivent être apportés au résultat net pour rapprocher le calcul de la base d'imposition GloBE du résultat imposable en vertu des règles de la juridiction dans laquelle l'EMN est présente. Des ajustements peuvent s'imposer lorsque les différences entre les comptabilités financière et fiscale peuvent avoir une incidence disproportionnée sur les résultats en vertu des règles GloBE.

176. Les différences entre les normes comptables pertinentes et les règles de comptabilité fiscale en général peuvent être classées selon deux catégories : celles qui donnent lieu à des différences permanentes, qui ne s'inverseront pas dans une période future, et celles qui génèrent des différences temporaires (c.à.d. temporelles), qui s'inverseront dans une période future. Le présent chapitre s'intéresse aux différences permanentes. Les différences temporaires sont traitées par le régime du report en avant, décrit ci-après au chapitre 4.

#### *Évaluation des différences permanentes*

177. Chaque juridiction du Cadre inclusif a sa propre combinaison unique d'ajouts et d'exclusions au résultat comptable pour arriver au résultat imposable. Il est donc implicite, dans la décision d'utiliser les comptes financiers comme point de départ pour déterminer la base d'imposition GloBE, que certaines différences permanentes apparaîtront entre cette base d'imposition « locale » et la base d'imposition GloBE. S'il y a accord sur une base d'imposition commune pour les règles GloBE, il s'ensuit que de telles différences sont à prévoir et qu'il ne serait ni possible ni souhaitable, d'un point de vue politique ou conceptuel, d'élaborer un ensemble complet d'ajustements qui aligneront pleinement la base d'imposition GloBE sur les règles de calcul de la base d'imposition de tous les membres du Cadre inclusif. Néanmoins,

certaines ajustements des comptes financiers sont appropriés en fonction des politiques sous-jacentes aux règles GloBE et de la politique fiscale en général.

178. Afin de justifier l'adoption ou le rejet d'éventuels ajustements des comptes financiers pour parvenir à la base d'imposition GloBE, il est nécessaire d'évaluer les différences permanentes à l'aide d'un ensemble de principes convenus. Les principes pertinents pour l'évaluation des différences permanentes sont la matérialité et l'universalité (le caractère commun). Plus précisément, afin d'éviter des résultats disproportionnés qui ne correspondent pas aux résultats escomptés dans le cadre de GloBE, le résultat avant impôt d'une entité constitutive, tel que déterminé au moyen des normes comptables applicables, ne doit être ajusté que pour exclure les éléments significatifs qui sont généralement exclus de la base d'imposition des juridictions membres du Cadre inclusif. En outre, tout ajustement doit être réduit au minimum, afin de ne pas augmenter la complexité. On trouvera ci-dessous une liste complète d'ajustements aux comptes financiers que le Cadre inclusif a jugé nécessaires et appropriés pour calculer la base d'imposition de GloBE. Conformément à la volonté de réduire au maximum à la fois le nombre et la complexité des ajustements requis, les ajustements décrits dans cette section qui consistent à exclure des produits ne nécessitent pas d'exclusion corrélative de charges, autres que certains impôts couverts, imputables à ces produits.

### *Dividendes et méthode de la mise en équivalence*

179. Les règles GloBE exigent généralement que la base d'imposition GloBE et les impôts couverts des entités constitutives soient déterminés pour chaque entité séparément. Les dividendes reçus d'autres entités constitutives sont normalement inclus dans le calcul du résultat avant impôt de l'entité prise séparément et sont donc intégrés au point de départ de la base d'imposition GloBE. De même, les dividendes reçus d'une entité constitutive dont l'actionnaire détient une participation minoritaire, communément appelés « dividendes de portefeuille », seront également inclus dans le résultat avant impôt de la filiale qui reçoit le dividende. Dans nombre de juridictions, les dividendes sont totalement ou partiellement exclus du résultat imposable d'une société actionnaire. Cette différence permanente entre le traitement comptable et les règles d'imposition des dividendes en droit fiscal local pourrait donner lieu à une obligation fiscale au titre de GloBE pour les dividendes, à moins que les règles GloBE ne permettent au contribuable de procéder à un ajustement correspondant aux fins du calcul de la base d'imposition GloBE.

### **Dividendes intragroupe**

180. Les dividendes distribués par une entité constitutive d'un groupe d'EMN à une autre entité constitutive du même groupe d'EMN doivent être exclus de la base d'imposition GloBE, car ils représentent un revenu qui a déjà été inclus. Ne pas exclure ces dividendes de la base d'imposition GloBE du bénéficiaire pourrait entraîner une double imposition du même revenu, ce qui serait incompatible avec les objectifs de politique des règles GloBE. Cette règle s'applique indépendamment du fait que l'entité constitutive qui reçoit le dividende détient ou non une participation de contrôle dans l'entité constitutive qui distribue ce dividende.

### **Dividendes de portefeuille**

181. Dans de nombreuses juridictions membres du Cadre inclusif, les dividendes sont totalement exclus, ou en partie, du résultat imposable d'une société actionnaire (y compris au moyen d'une déduction pour dividendes reçus). Ces règles d'exclusion des dividendes sont souvent qualifiées d'« exonération des participations ». Les exonérations et exclusions de dividendes ou encore les avoirs fiscaux sur dividendes sont habituellement accordés en vertu de la législation locale, en reconnaissance du fait que le dividende est généralement payé sur les bénéfices non répartis qui ont déjà été soumis à l'impôt en tant que bénéfice



de la société distributrice. Imposer ces dividendes en vertu des règles GloBE créerait donc un risque de surimposition.

182. Cependant, certaines juridictions membres du Cadre inclusif n'appliquent pas leur dispositif d'exonération des dividendes à la totalité des dividendes reçus par les contribuables sur leur territoire. Certaines n'exonèrent les dividendes que si l'actionnaire détient un certain pourcentage de participation dans la société distributrice (par exemple, 10 % ou plus). D'autres juridictions ajoutent aussi un critère de durée minimale de détention des parts afin de pouvoir prétendre à l'exonération. En outre, dans plusieurs des juridictions membres du Cadre inclusif, les exonérations de dividendes ne s'étendent pas aux titres détenus par les entreprises de services financiers, les courtiers et les négociants en valeurs mobilières.

183. Par conséquent, bien souvent, les dividendes perçus par un groupe d'EMN sur son portefeuille d'action seront soumis à l'impôt sur les bénéfices en vertu de la législation locale. Si ces dividendes étaient exclus de la base d'imposition GloBE, les impôts correspondants devraient aussi être exclus. En outre, la vente de titres étant une activité essentielle des entreprises de services financiers, des négociants et courtiers en valeurs mobilières, les dividendes et les gains perçus sur cette activité représentent un volume de revenus élevé. Si ces revenus étaient exclus de la base d'imposition GloBE, il conviendrait également d'exclure les dépenses engagées pour les obtenir afin d'éviter qu'elles ne diminuent des revenus qui seraient autrement inclus à juste titre dans la base d'imposition GloBE. Par conséquent, l'exclusion des dividendes et des plus-values sur les valeurs mobilières détenues par ces entreprises ferait probablement naître un besoin de créer des règles d'imputation des dépenses.

184. La règle d'exclusion des dividendes au titre de GloBE prévoit une exception pour les dividendes reçus d'une société dans laquelle le groupe d'EMN détient une faible participation. Le critère du pourcentage de participation est plus facile à administrer qu'une exception qui repose sur une définition des activités de services financiers, des courtiers et négociants en valeurs mobilières. Malgré tout, on s'attend à ce qu'une exception fondée sur un pourcentage de participation plus faible s'applique également à la plupart des actions négociables détenues par une entreprise de services financiers ou un négociant en valeurs mobilières. Cette exception élimine la nécessité d'exclure les impôts liés à ces dividendes et les dépenses imputables.

185. Reconnaisant le besoin de sécurité juridique et de cohérence et les avantages de règles mécaniques très claires, le Cadre inclusif considère qu'une exclusion générale des dividendes fondée sur le pourcentage de participation du détenteur est l'option la plus simple et la plus conforme aux résultats de la politique publique attendus des règles GloBE. Il est toutefois nécessaire de poursuivre les travaux pour déterminer le seuil de participation approprié, tant pour l'exclusion des dividendes que pour celle des plus-values et moins-values de cession d'actions, décrite ci-dessous. La détermination du seuil sera fondée sur une étude des mécanismes d'exonération des participations existant dans les différentes juridictions membres du Cadre inclusif. On examinera également s'il convient de prévoir des règles différentes pour les dividendes sur les actions de sociétés nationales et étrangères. Enfin, en fonction de la conception définitive des règles pour exclure de la base d'imposition GloBE les dividendes et les plus-values de titres de portefeuille, le Cadre inclusif doit examiner s'il convient d'exclure également les frais connexes et comment ceux-ci doivent être mesurés.

### **Utilisation de la méthode de la mise en équivalence**

186. Comme expliqué au chapitre 2, les entreprises associées et les co-entreprises ne sont pas des entités constitutives. Les participations dans les entreprises associées et les co-entreprises sont généralement comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence. Selon cette méthode, le propriétaire comptabilise en résultat sa part proportionnelle du résultat après impôt de l'entité et augmente ou diminue du même montant la valeur comptable de l'investissement. Le revenu inclus par le propriétaire selon la méthode de la mise en équivalence est donc égal au montant du dividende que le propriétaire

aurait reçu si l'entité avait distribué son bénéfice de l'exercice. Les distributions réelles réduisent la valeur comptable de l'investissement mais ne sont pas incluses dans le résultat financier du propriétaire.

187. À des fins fiscales, un actionnaire détenant une participation importante dans une société étrangère ne sera généralement pas tenu d'inclure les revenus de cette entité dans son résultat imposable avant la distribution, en l'absence d'une règle sur les SEC ou d'une autre règle similaire. La méthode de la mise en équivalence, en revanche, inclut la part proportionnelle du propriétaire dans le résultat après impôt de l'entité dans l'exercice au cours duquel il est perçu par l'entreprise associée ou la co-entreprise. Néanmoins, le résultat selon la méthode de mise en équivalence s'apparente davantage à un revenu de dividendes qu'à un résultat consolidé, car le montant inclus dans les revenus de l'actionnaire est le revenu net de l'ensemble de l'investissement sur une base globale.

188. Par conséquent, la règle exclut généralement des revenus de l'actionnaire à la fois le bénéfice et la perte attribuables à une participation dans une entité qui est comptabilisée par le groupe d'EMN selon la méthode de la mise en équivalence. La section 8.2 énonce des règles spéciales pour le traitement des investissements dans des entreprises associées en vertu d'une règle simplifiée d'inclusion du revenu.

189. La détermination du statut d'entreprise associée ou de co-entreprise d'une entité repose sur le mode de propriété qui la lie au groupe d'EMN. Ainsi, si vingt entités constitutives du même groupe d'EMN détiennent chacune 5 % de la même entité, cette entité est une entité constitutive du groupe d'EMN, et non une entreprise associée de chaque entité constitutive actionnaire.

#### *Plus-values et moins-values sur cession d'actions*

190. Beaucoup de juridictions membres du Cadre inclusif prévoient l'exonération fiscale des plus-values de cession d'actions. La justification de l'exclusion de ces gains de la base d'imposition est semblable (mais pas identique) à celle de l'exclusion des dividendes. Dans la mesure où le gain obtenu de la vente de l'action représente des bénéfices non répartis, ces montants peuvent avoir déjà été soumis à l'impôt dans la juridiction de l'émetteur. De même, dans la mesure où le gain de cession de l'action représente des plus-values latentes sur des actifs détenus par la société, il peut être soumis à l'impôt dans la juridiction de l'émetteur dans une période future. La plus-value ou la moins-value sur cession d'actions qui entre dans le résultat comptable du vendeur mais est exclue de ses revenus imposables représenterait une différence permanente. Si la différence ne fait pas l'objet d'un ajustement en vertu des règles GloBE, les gains sur la cession se traduiront par un TEI GloBE plus faible pour le vendeur (et une éventuelle obligation fiscale en vertu des règles GloBE) et les pertes, par un TEI GloBE plus élevé. La règle élimine cette différence permanente en excluant de la base d'imposition GloBE du vendeur toutes les plus-values (ou moins-values) découlant de cessions d'actions, y compris les fusions.

191. Toutefois, à l'instar du traitement des dividendes, les plus-values et moins-values sur la cession d'actions d'une société dans laquelle le groupe d'EMN détient moins d'un certain pourcentage de participation sont inclus dans la base d'imposition GloBE.

192. Dans une acquisition d'actions, l'acquéreur achète les actions de l'entité cible aux actionnaires vendeurs. Après l'acquisition, les actifs sous-jacents de l'entité cible ne sont ni majorés, ni réduits à leur juste valeur à des fins fiscales : l'entité cible comptabilise ses actifs sous-jacents à leur coût historique, tandis que l'acheteur enregistre les actifs acquis à leur juste valeur à des fins comptables. Si l'entité cible établit des états financiers séparés, la question se pose de savoir si ces états financiers doivent présenter les actifs sous-jacents de l'entité cible à leur coût historique ou à leur valeur comptable majorée (juste valeur). Cette seconde option est celle qui est retenue dans la méthode de la réévaluation des comptes d'une filiale (*push down accounting*) – technique qui n'est pas admise par les normes IFRS, mais que d'autres référentiels de normes comptables, notamment les GAAP des États-Unis, autorisent dans certaines circonstances.

193. L'application de la réévaluation des comptes d'une filiale a pour effet de réévaluer à la juste valeur les actifs et les passifs de l'entité acquise ; ce relèvement de la valeur comptable de certains des actifs sous-jacents de l'entité cible se traduit normalement par une augmentation des charges d'amortissement, qui, à son tour, entraîne une diminution du résultat comptable pour l'entité acquise. Étant donné que le résultat comptable constitue le point de départ de la base d'imposition de GloBE, le bénéfice de l'entité cible sera généralement inférieur si la réévaluation des comptes d'une filiale est autorisée, ce qui augmentera le TEI de l'entité cible, éventuellement au-delà du taux minimum.

194. Par exemple, supposons que la Société C acquière la Cible B. Après l'acquisition, la Société C comptabilisera les actifs sous-jacents de la cible B à leur valeur comptable majorée en juste valeur (200 EUR) aux fins de l'établissement de ses comptes financiers consolidés. Dans le cas où la Société C répercute les retraitements en comptabilité d'acquisition sur la Cible B, les comptes financiers propres de la Cible B seront fondés sur la valeur comptable majorée de ses actifs sous-jacents (c'est-à-dire 200 EUR). Or, pour les besoins de la fiscalité nationale, la Cible B calculera son résultat imposable sur la base de la valeur comptable au coût historique de ses actifs sous-jacents (c'est-à-dire 50 EUR). L'écart entre ces deux valeurs donnera lieu à une charge d'amortissement plus importante à des fins comptables qu'à des fins fiscales, ce qui se traduira par une base d'imposition GloBE plus étroite et un TEI GloBE plus élevé pour la Cible B.

195. La règle d'exclusion des plus-values sur titres de participation neutralise cet effet en obligeant l'entité cible à utiliser comme valeur comptable le coût historique de ses actifs sous-jacents pour calculer sa base d'imposition GloBE après l'acquisition. La justification de cette règle est que le prix d'acquisition de l'entité cible est égal à la valeur actuelle des revenus futurs estimés de ses actifs sous-jacents. Si l'entité cible n'était pas vendue, alors tous les revenus générés par ses actifs sous-jacents seraient inclus dans sa base d'imposition GloBE. D'autre part, si l'entité cible est vendue et qu'un relèvement de la valeur comptable est autorisée, les revenus « GloBE » de l'entité cible seront réduits par une charge d'amortissement plus importante, ce qui entraînera l'exclusion d'une partie des revenus générés par ses actifs sous-jacents de la base d'imposition GloBE. La règle assure l'inclusion dans la base d'imposition GloBE de l'intégralité des revenus générés par les actifs sous-jacents de l'entité cible. En outre, elle élimine une différence potentiellement importante entre des normes comptables (celles qui permettent une réévaluation des comptes d'une filiale et celles qui ne le permettent pas).

196. Toutefois, si le vendeur et l'acheteur d'une entité cible et l'entité elle-même sont résidents fiscaux dans la même juridiction, et que cette juridiction traite la cession d'actions comme une vente d'actifs à des fins fiscales dans la juridiction de l'entité cible (tant pour le vendeur que pour l'acheteur) et impose un taux égal ou supérieur au taux minimum sur la vente d'actifs présumée, alors l'entité cible peut utiliser la valeur comptable majorée de ses actifs pour le calcul de sa base d'imposition GloBE. Cette exception se justifie par le fait que la plus-value (ou la moins-value) résultant de la vente d'actifs réputée a été soumise à un impôt égal ou supérieur au taux minimum.

#### *Participations comptabilisées selon la méthode de la juste valeur*

197. Certaines participations, généralement inférieures à un seuil de 20 %, sont comptabilisées selon la méthode de la juste valeur. Avec cette méthode, la participation est réévaluée périodiquement, et les variations de valeur sont comptabilisées en plus ou moins-values, soit dans le compte de résultat, soit dans la section « Autres éléments du résultat global » du bilan. Ces plus ou moins-values doivent également être exclues de la base d'imposition GloBE dans la même mesure que le seraient les plus-values et moins-values sur la cession effective des actions.

#### *Impôts couverts*

198. Comme indiqué ci-dessus au point 3.3.1, on déterminera la base d'imposition GloBE en commençant par le résultat net des entités concernées, dont on retranchera certains produits et auquel on

ajoutera certaines charges, pour obtenir le résultat avant impôt. Les impôts couverts sont les dépenses les plus évidentes qui doivent être ajoutées au résultat net pour déterminer le résultat avant impôt. En outre, comme les impôts couverts sont inclus dans le numérateur de la fraction du TEI, il ne serait pas conforme aux objectifs de GloBE de les admettre par ailleurs en déduction dans le calcul du dénominateur de la fraction. En conséquence, les impôts couverts ne sont pas traités comme une charge dans le calcul de la base d'imposition de GloBE.

199. La comptabilité financière fait la distinction entre les impôts sur le résultat et les autres impôts. Les impôts sur le résultat, tels que définis à des fins comptables, sont le plus souvent présentés séparément dans le compte de résultat. Les impôts qui ne sont pas considérés comme des impôts sur le résultat sont classés en charges d'exploitation et ne peuvent être isolés dans le compte de résultat. La définition des impôts couverts en vertu des règles GloBE est plus large que la définition des impôts sur le résultat à des fins comptables, et par conséquent, les impôts couverts identifiés comme impôts sur le résultat dans les comptes financiers et les autres impôts couverts doivent être ajoutés au résultat net pour déterminer le résultat avant impôt.

### *Rémunérations sous forme d'actions*

200. Généralement, à des fins fiscales, une société a le droit de déduire la valeur des instruments de rémunération en actions, calculée d'après la valeur vénale des actions *in fine*. Par exemple, une société peut déduire la valeur actuelle de l'option d'achat d'actions au moment de l'émission ou pendant la durée de l'option, puis la différence entre la valeur actuelle au moment de l'émission et la valeur vénale au moment de l'exercice de l'option par le détenteur. À des fins comptables, les sociétés inscrivent généralement les rémunérations en actions à la valeur actuelle de l'option d'achat au moment de son émission et amortissent ce montant sur la période d'acquisition des droits. Dans ce cas, si la valeur vénale de l'action augmente pendant la durée de vie de l'option, la société déduira un montant à des fins fiscales qui est supérieur au montant inscrit en charges à des fins comptables, ce qui constitue une différence permanente. Cette différence entre le résultat comptable et la base d'imposition locale se traduira généralement par un TEI « GloBE » plus faible, éventuellement inférieur au taux minimum d'imposition.

201. Des politiques différentes régissent le traitement comptable des rémunérations en actions et leur traitement fiscal. Les règles comptables se concentrent sur la situation économique de l'entité déclarante, et les changements qui affectent la propriété de l'entité se traduisent par des ajustements sur le résultat par action. La politique fiscale tend à traiter le poste des rémunérations en actions comme une charge pour l'entreprise et comme un revenu pour le détenteur d'options, comme les autres rémunérations pour services rendus à l'entreprise. La justification de la politique fiscale de permettre à la société de déduire la valeur vénale à terme de l'option d'achat d'actions est que le détenteur de l'option inclura le même montant dans son revenu imposable.

202. La règle élimine la différence permanente en autorisant la déduction des rémunérations en actions dans le calcul de la base d'imposition GloBE pour autant qu'elle soit autorisée et appliquée dans le calcul de la base d'imposition locale. Autrement dit, la règle aligne le traitement des rémunérations en actions sur leur traitement dans la fiscalité nationale. En principe, la règle s'applique aux rémunérations en actions accordées à des salariés et à des non-salariés. Cependant, si la base d'imposition locale applique des règles différentes pour les salariés et les non-salariés, la base d'imposition GloBE se conformera à ces règles. Cette règle est compatible avec les principes de l'évaluation des différences permanentes. En particulier, les rémunérations en actions peuvent être substantielles et les juridictions membres du Cadre inclusif autorisent communément une déduction sous une forme ou une autre. De plus, la déduction est cohérente avec la volonté d'assurer un niveau unique d'imposition pour ces instruments.

203. Il est cependant reconnu que le fait d'accepter que les rémunérations en actions puissent réduire la base d'imposition GloBE uniquement dans la mesure où elles sont déductibles à des fins fiscales localement signifie que ces rémunérations ne seraient jamais déductibles de la base d'imposition GloBE

pour les juridictions qui n'ont pas de système d'impôt sur les sociétés, même si le revenu de la rémunération est soumis à l'impôt dans la juridiction locale. Par conséquent, les EMN peuvent réduire la base d'imposition GloBE du montant des charges liées aux rémunérations en actions telles qu'elles sont calculées à des fins comptables (plutôt qu'à des fins fiscales locales), dans les juridictions qui n'ont pas de système d'impôt sur les sociétés. Cette règle spéciale est soumise à la condition décrite au point 3.4.1 ci-dessous, selon laquelle la charge doit pouvoir être rattachée de manière fiable et régulière à l'entité dans la juridiction concernée.

### *Pots-de-vin*

204. Les pots-de-vin sont traités comme des charges à des fins comptables, mais ne sont pas déductibles fiscalement dans la plupart des juridictions membres du Cadre inclusif. Leur déductibilité fiscale est rejetée par les administrations pour des raisons d'ordre public. La corruption entrave la concurrence, fausse les échanges et porte préjudice aux consommateurs et aux contribuables. Elle peut également miner le soutien de la population aux gouvernants. Le refus d'une déduction fiscale est un symbole fort de l'engagement international commun à lutter contre la corruption. C'est pourquoi les membres du Cadre inclusif considèrent qu'un pot-de-vin ne devrait pas être déductible en vertu des règles de GloBE.

205. Dans la mesure où un pot-de-vin diminue le résultat comptable mais ne peut être déduit du résultat fiscal, il représente une différence permanente. Ce décalage entre le résultat comptable et la base d'imposition se traduira par un TEI plus élevé au titre de GloBE. La règle élimine cette différence permanente en n'autorisant pas la déduction des pots-de-vin dans la base d'imposition GloBE.

206. Les pots-de-vin peuvent être facilement isolés, car ils sont presque systématiquement exclus des charges déductibles dans la fiscalité locale. L'ajustement requis pour ce poste ne devrait pas être source de complexité ou de coûts de conformité supplémentaires importants, car les pots-de-vin sont typiquement des éléments rares et non récurrents.

207. En pratique, les pots-de-vin peuvent n'être identifiés comme tels par les autorités fiscales locales que plusieurs années après leur versement. Les règles applicables aux ajustements de l'obligation fiscale postérieurs à la déclaration s'appliqueraient lorsque le pot-de-vin est découvert et rejeté au titre de la non-déductibilité fiscale nationale<sup>6</sup>.

208. Conformément aux principes de l'évaluation des différences permanentes, cette règle reconnaît que les pots-de-vin, bien que rares, peuvent être importants et qu'une déduction de la charge correspondante est généralement refusée dans les juridictions membres du Cadre inclusif.

### *Amendes et pénalités*

209. Comme les pots-de-vin, les amendes et pénalités payées à des administrations de l'État sont rarement admises comme charges déductibles à des fins fiscales ; mais cette fois, la justification politique est légèrement différente. Le refus de la déductibilité des pots-de-vin étant principalement motivé par la volonté d'affirmer un engagement international commun à lutter contre la corruption, un pot-de-vin ne doit en aucun cas être déductible, quels qu'en soient le but et le montant. La non-déductibilité des amendes et des pénalités vise en revanche à circonscrire le coût économique, qui serait dilué si l'auteur de l'acte était autorisé à partager le fardeau de la sanction avec le reste des contribuables par le biais d'une déduction fiscale.

210. Les amendes et les pénalités, notamment celles qui concernant des faits mineurs tels que les infractions au code de la route, sont toutefois plus fréquentes que les pots-de-vin et leur montant varie considérablement, puisqu'elles peuvent aller d'une contravention de 50 euros pour non-respect des règles de circulation par un employé d'une entreprise de transport routier à une amende de plusieurs millions d'euros pour une infraction à la législation sur les valeurs mobilières commise par une grande banque.

Reconnaissant la nature « de minimis » de nombreuses amendes et pénalités, la base d'imposition GloBE admet leur déductibilité lorsqu'elles ne dépassent pas 50 000 euros. Autrement dit, elle exclut les amendes uniques d'un montant important (supérieures ou égales à 50 000 euros ou l'équivalent en monnaie nationale), mais elle inclut les amendes périodiques visant la même activité (les astreintes journalières, par exemple) dont le montant total cumulé est de 50 000 euros ou plus au cours d'un même exercice. Les amendes périodiques ou les astreintes se composent de sanctions financières imposées à échéances régulières pour une même infraction jusqu'à ce que des mesures correctives soient prises pour y mettre fin, mais elles ne comprennent pas les amendes distinctes pour une infraction similaire commise à plusieurs reprises, comme les contraventions routières. L'objectif du seuil est de continuer à permettre la déduction d'amendes moins importantes qui ne peuvent pas être spécifiquement enregistrées comme des postes distincts dans les comptes de l'entité constitutive. L'avantage de cette approche est d'éviter la complexité du suivi des petites amendes et pénalités aux fins de GloBE tout en empêchant les EMN d'échapper à un impôt complémentaire en raison de quelques amendes ou pénalités importantes et non déductibles. Elle s'accorde aussi avec les considérations de politique publique en faveur d'un ajustement pour les pots-de-vin et avec les principes pour l'évaluation des différences permanentes, notamment celui de matérialité. Les majorations pour le paiement tardif de l'impôt ou d'autres dettes envers des administrations ne sont pas considérées comme des amendes ou des pénalités à cette fin.

#### *Plus-values et moins-values consécutives à une restructuration*

211. Les transferts d'actifs entre entités constitutives dans le cadre d'une restructuration ou d'une réorganisation du groupe d'EMN bénéficient généralement d'un report d'imposition. En général, les plus-values et moins-values sur les transferts d'actifs liés à une réorganisation sont reportées de la façon suivante : il est demandé à l'entité acquéreuse d'enregistrer pour l'actif la même valeur comptable que le cédant de l'actif. On préserve ainsi intacte toute plus-value ou moins-value latente portant sur l'actif concerné au moment de la réorganisation, que l'on réalisera par la suite en utilisant l'actif dans la production de revenus ou en le vendant ou le cédant d'une autre manière hors du groupe. Les transactions entre les membres du groupe sont de même éliminées dans la consolidation en vertu des règles comptables. En revanche, au titre des règles GloBE, les plus-values et les moins-values sur les transactions entre entités constitutives seront comptabilisées dans le cadre de la comptabilité séparée des entités individuelles. L'écart entre les règles locales de report d'impôt et les règles de comptabilité séparée des sociétés du groupe au titre de GloBE tendrait à abaisser le TEI dans les juridictions d'où les actifs sont transférés, ce qui pourrait créer une obligation fiscale au titre de GloBE.

212. Compte tenu de la similitude entre les règles fiscales des juridictions membres du Cadre inclusif qui permettent le report des plus-values et des moins-values dans le cadre des réorganisations, ainsi que de la matérialité des différences entre ces règles fiscales nationales et les règles GloBE, les membres du Cadre inclusif considèrent qu'il est approprié de prévoir un mécanisme pour transcrire dans les règles GloBE les reports d'impôt pratiqués par les juridictions. En règle générale, il est prévu qu'un groupe d'EMN exclue la plus-value ou la moins-value sur un transfert d'actif, y compris incorporel, entre deux entités constitutives, et réduise (ou augmente) la valeur de l'actif entre les mains de l'entité constitutive acquéreuse du montant exclu si le transfert s'inscrit dans une réorganisation ou une restructuration non imposables. Toutefois, des travaux supplémentaires sont nécessaires pour développer et affiner les mécanismes qui permettront d'atteindre les résultats appropriés et pour délimiter les circonstances dans lesquelles les règles s'appliqueront.

#### *Impôts couverts sur les revenus exclus*

213. Les dividendes intragroupe peuvent être soumis à un impôt sur une base nette dans la juridiction de l'actionnaire ou à une retenue à la source dans la juridiction de l'entité constitutive distributrice. Bien que le dividende soit exclu de la base d'imposition GloBE, ces impôts représentent des impôts nouveaux ou supplémentaires sur le revenu de l'entité constitutive distributrice qui a été inclus dans la base

d'imposition GloBE. Ainsi, ces impôts sont correctement pris en compte dans le calcul du TEI de l'entité constitutive qui a perçu le revenu sous-jacent. Voir la section 3.4.2.

214. Il peut arriver qu'une entité constitutive au sein d'un groupe d'EMN soit redevable d'impôts couverts sur les revenus provenant d'une participation dans une entité qui n'est pas une entité constitutive. Par exemple, une entité constitutive peut être assujettie à une retenue à la source sur les dividendes de portefeuille reçus au titre d'un investissement dans une société ; ou elle peut être imposée sur une participation minoritaire dans une société étrangère contrôlée en vertu d'un régime des sociétés étrangères contrôlées (SEC).

215. De même, une entité constitutive détenant une participation minoritaire dans une société de personnes, une autre entité ou structure fiscalement transparente et qui comptabilise cette participation selon la méthode de la mise en équivalence peut être soumise à l'impôt sur une base nette sur sa quote-part du résultat net de la société de personnes, l'entité ou la structure. En revanche, puisque la participation est comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, elle est normalement exclue de la base d'imposition GloBE du propriétaire de l'entité constitutive.

216. Tout impôt payé en relation avec des revenus exclus doit être déduit du numérateur du calcul du TEI GloBE pour la juridiction du propriétaire. En effet, ces revenus sont définitivement exclus de la base d'imposition GloBE et donc, du dénominateur du calcul du TEI GloBE. Par conséquent, il convient d'exclure aussi du numérateur du calcul du TEI GloBE tout impôt sur ces revenus. La principale distinction entre les impôts sur les dividendes intragroupe d'une part, les impôts sur les autres dividendes et les résultats exclus de sociétés mises en équivalence est que le revenu sous-jacent qui a généré le dividende intragroupe a été inclus dans la base d'imposition GloBE du groupe d'EMN au moment où il a été perçu, tandis que les revenus qui ont financé les autres dividendes ainsi que le résultat mis en équivalence est exclu de la base d'imposition GloBE. Les impôts payés sur des dividendes entrant dans la base d'imposition GloBE sont inclus dans le numérateur du calcul du TEI.

217. Tout comme les impôts sur les dividendes, les impôts sur les plus-values découlant de la cession d'actions concernent aussi bien les entités constitutives que les entités non constitutives. En raison de la règle qui exclut de la base d'imposition GloBE du vendeur les plus-values (ou moins-values) découlant de la cession d'actions, tout impôt sur les bénéfices prélevé sur les plus-values réalisées par le vendeur doit d'une manière générale être exclu du numérateur du calcul du TEI GloBE dans la juridiction du vendeur.

#### *Rendement des placements des détenteurs de contrats d'assurance-vie*

218. Certains produits d'assurance-vie procurent à leur souscripteur à la fois un support d'épargne et un revenu, grâce au rendement des placements associés au contrat. La compagnie d'assurance-vie gère les placements pour le compte du titulaire du contrat. Les supports investis sont théoriquement détenus par la compagnie d'assurance-vie, mais le souscripteur est le bénéficiaire effectif des actifs, des revenus qu'ils génèrent et du produit de leur cession le moment venu. Certaines normes comptables peuvent exiger que la compagnie d'assurance fasse figurer les produits des placements des assurés à son compte de résultat avec un ajustement des capitaux propres au bilan afin de marquer que ces revenus n'appartiennent pas à la compagnie d'assurance vie. Les produits des placements qui bénéficient exclusivement aux assurés ne doivent pas être inclus dans la base d'imposition GloBE de la compagnie d'assurance. Par conséquent, si les normes comptables de cette dernière stipulent que les gains appartenant aux souscripteurs des contrats doivent être comptabilisés dans son résultat, un ajustement permanent de sa base d'imposition GloBE est nécessaire au regard de ces produits. Les impôts couverts qui s'appliqueraient à ces revenus doivent également être exclus du calcul du TEI au titre de GloBE.

### *Ajustement à opérer au titre des résultats du Pilier Un*

219. Le Pilier Un s'applique avant le Pilier Deux. En fonction de la conception définitive du Pilier Un, il faudra peut-être ajuster la base d'imposition GloBE de certaines juridictions pour prendre dûment en considération les résultats au titre du Pilier Un<sup>7</sup>. Les impôts couverts associés à ces revenus devront être affectés en conséquence.

#### **3.3.5. Modification pour la comptabilisation immédiate en charges et l'amortissement accéléré des actifs**

220. La comptabilisation immédiate en charges et l'amortissement accéléré des actifs sont parmi les incitations fiscales les plus fréquemment proposées aux entreprises par les juridictions. Par conséquent, ces incitations fiscales seront probablement une cause courante de différences temporaires importantes. Elles peuvent avoir pour effet de faire tomber le TEI dans la juridiction en dessous du taux minimum d'imposition, générant une obligation fiscale en vertu de la règle d'inclusion du revenu et entraînant un paiement important et fréquent de l'impôt – et, au bout du compte, des crédits d'impôt – au titre de la RIR. L'obligation fiscale GloBE découlant de cette différence temporaire annulera les avantages voulus par ce dispositif d'incitation fiscale. En outre, dans les entreprises à forte intensité capitalistique, le risque est grand que les réinvestissements continus empêchent pendant longtemps – peut-être jusqu'à la fin de la vie de l'entreprise – de profiter des crédits d'impôt au titre de la RIR, ce qui pourrait donner lieu à une imposition excessive.

221. Les règles de report décrites au chapitre 4 garantissent qu'*au fil du temps*, l'impôt soit payé à hauteur du taux minimum. Mais elles peuvent aussi effacer, au moins en partie, l'avantage temporel que devraient produire les incitations nationales autorisant la comptabilisation immédiate en charges et l'amortissement accéléré des actifs à des fins fiscales. Une solution visant à empêcher les règles GloBE de supprimer ces avantages temporels sera élaborée dans le cadre de la mise au point des règles types (voir section 10.5.1). La solution retenue devra toutefois être réalisable et n'induire aucune complexité supplémentaire. Globalement, le Cadre inclusif a déjà envisagé deux solutions possibles, qui sont décrites dans les paragraphes ci-dessous.

222. Une approche consisterait à utiliser la comptabilisation des impôts différés appliquée par l'entité constitutive en ce qui concerne les biens amortissables qui peuvent faire l'objet d'une comptabilisation immédiate en charges ou d'un amortissement accéléré à des fins fiscales. La comptabilisation des impôts différés neutralise l'effet sur le TEI de la comptabilisation immédiate en charges et de l'amortissement accéléré des actifs à des fins fiscales, comme toute autre différence temporaire. En s'appuyant sur les principes de la comptabilisation des impôts différés, l'approche du report pourrait être modifiée de telle sorte que le numérateur de la fraction du TEI (c'est-à-dire les impôts payés) soit augmenté du passif d'impôt différé associé à un investissement dans un bien ou à un amortissement accéléré au cours de l'année. Toutefois, pour éviter que l'impôt ne soit compté deux fois dans le numérateur, il faudrait une règle corollaire pour réduire les impôts couverts calculés ensuite chaque année par la diminution annuelle du passif d'impôt différé relatif à l'actif. Mais cette approche présente l'inconvénient d'autoriser la détermination de la charge fiscale sur la base d'estimations des impôts à payer dans le futur tout en se heurtant à d'autres difficultés liées à la comptabilisation des impôts différés.

223. Une autre approche consisterait à calculer la base d'imposition de GloBE en reprenant la provision de recouvrement des coûts et les taux et conventions d'amortissement que l'EMN a utilisés à des fins fiscales locales au lieu des taux et règles d'amortissement utilisés à des fins comptables. Dans cette approche, les règles locales d'amortissement fiscal seraient appliquées à la valeur comptable des actifs telle qu'elle est déterminée à des fins comptables. Les règles d'amortissement concernées comprendraient les taux d'amortissement, les durées d'amortissement, des conventions de mise en service. Toutefois, elles ne permettraient pas de déductions supérieures au coût réel de l'actif. Cette approche réduirait



considérablement les différences temporaires dans le traitement de la valeur comptable de biens amortissables<sup>8</sup>.

224. L'utilisation des règles de l'amortissement fiscal plutôt que celles de l'amortissement comptable introduit une complexité supplémentaire dans le calcul de la base d'imposition GloBE, outre qu'elle déroge au principe de la détermination de la base d'imposition GloBE à partir des comptes financiers. Toutefois, l'utilisation des règles d'amortissement fiscal éliminerait une différence temporaire importante et réduirait tant la fréquence que le montant de l'impôt acquitté en vertu de la RIR du seul fait des différences temporaires. Dans l'ensemble, ce retraitement des comptes financiers pour déterminer la base d'imposition GloBE pourrait être moins lourd, sous l'angle de la mise en conformité et de l'administration, qu'une prolifération de crédits d'impôt en vertu de la RIR.

225. Une complexité supplémentaire associée à la comptabilisation immédiate en charges et à l'amortissement accéléré provient de la capitalisation des charges liées à l'amortissement des stocks. Les différences entre le traitement comptable et le traitement fiscal des charges d'amortissement relatives aux stocks et la manière dont il conviendrait de les atténuer doivent être prises en considération dans le cadre de la conception et de la mise en œuvre de cette règle spéciale.

### **3.3.6. Ajustement relatif aux systèmes d'impôt sur les sociétés fondés sur la distribution**

226. Certains membres du Cadre inclusif ont des régimes d'IS qui taxent une société au moment où elle distribue ses bénéfices à ses actionnaires, plutôt qu'au moment où elle les perçoit. Les taux d'imposition dans ces juridictions peuvent être égaux ou supérieurs au taux minimum d'imposition convenu sur la base d'imposition GloBE ; on s'assure ainsi que les revenus ne seront pas soumis à un taux d'imposition faible lorsque les bénéfices sont finalement distribués. En l'absence de distribution, toutefois, les revenus ne sont pas soumis à l'impôt de distribution dans l'année où ils sont perçus et portés aux comptes financiers<sup>9</sup>. Cela signifie que les revenus seraient imposables en vertu des règles GloBE, puisque la charge de l'impôt couvert pour l'année sera inférieure au taux minimum d'imposition applicable au résultat financier. Il serait toutefois inapproprié d'exclure totalement ces revenus des règles GloBE, car l'impôt pourrait en réalité ne pas être payé pendant une longue période, ce qui aurait pour effet de permettre un report quasi permanent de l'impôt sur le résultat généré dans ces juridictions. Permettre un report indéfini de l'impôt sur le résultat soulèverait des questions de BEPS analogues à celles soulevées par les structures qui aboutissent à des revenus apatrides.

227. En l'absence de règles spéciales, pour éviter d'être imposables en vertu des règles GloBE, les groupes d'EMN ayant des entités constitutives soumises à la fiscalité des distributions de dividendes devraient estimer correctement le montant de la base d'imposition GloBE dans la juridiction pour l'exercice avant la fin de l'année et distribuer suffisamment de bénéfices pour que l'obligation fiscale locale encourue sur ces bénéfices soit au moins égale au taux minimum d'imposition. Par exemple, si le taux de l'impôt de distribution est de 20 % et le taux minimum d'imposition de 10 %, les entités constitutives devront distribuer un montant équivalent à la moitié de la base d'imposition GloBE avant la fin de l'année pour que leur obligation fiscale locale soit égale à l'obligation fiscale minimale sur les revenus concernés. Dans la pratique, les groupes d'EMN ayant des entités constitutives dans ces juridictions seraient souvent imposables en vertu des règles GloBE, même si les distributions ultérieures sont susceptibles de faire naître des crédits d'impôt au titre de la RIR qui pourraient servir pour répondre à d'autres obligations fiscales.

228. Afin d'éviter ces situations, la règle permet à une société assujettie à l'impôt fondé sur la distribution d'augmenter sa charge d'impôts couverts pour l'année du montant de l'impôt fondé sur la distribution qui serait dû au titre du résultat de l'exercice, jusqu'à concurrence de l'impôt minimum à payer, aux fins du calcul du TEI GloBE dans la juridiction ; en contrepartie, la société devra reprendre cette augmentation si un montant égal d'impôt sur la distribution n'est pas payé dans un délai raisonnable (2 à 4 ans, par exemple). La période correspondante serait tronquée, sur une base par action, si les actions de

l'entité étaient cédées par le groupe d'EMN avant la fin du délai précisé (en nombre d'années). L'IS payé lors de la distribution serait imputé sur les augmentations annuelles de l'impôt par ordre chronologique. Les impôts fondés sur la distribution payés en sus du solde des augmentations annuelles d'impôt des années précédentes seraient intégrés dans le calcul du TEI pour l'exercice fiscal au cours duquel ils ont été payés et pourraient donner lieu à un report d'impôt dans la juridiction.

229. Mécaniquement, le numérateur de la fraction du TEI (c'est-à-dire la charge d'impôts couverts) est augmenté du montant de l'impôt fondé sur la distribution nécessaire pour porter l'impôt payé au cours de l'année (en sus du solde restant dû de l'impôt minimum à payer) au niveau de l'impôt minimum sur la base d'imposition GloBE de l'année en cours. L'augmentation ne doit pas toutefois pas excéder le montant de l'impôt fondé sur la distribution qui serait payé sur toute portion non répartie des bénéficiaires imposables au titre de GloBE pour l'année. L'augmentation annuelle des impôts couverts à concurrence du taux d'impôt minimum serait consignée dans un registre afin de permettre un suivi année par année. Les paiements d'impôts fondés sur la distribution réduiraient le solde des augmentations annuelles, le cas échéant, par ordre chronologique. Si l'IS payé sur les distributions au cours d'une année dépasse le solde des augmentations annuelles en début d'année, l'excédent augmente le numérateur de la fraction du TEI et réduit le montant qui devait être cumulé pour atteindre un niveau d'impôt minimum au cours de l'année en question. À la fin de la période spécifiée, le solde relatif aux augmentations annuelles réduirait le numérateur de la fraction du TEI, lequel ne pouvant toutefois pas devenir négatif. La réduction du numérateur de la fraction du TEI impose en pratique une obligation fiscale GloBE pour le montant impayé de l'impôt minimum accumulé à la fin de la période spécifiée. Tout solde relatif aux augmentations annuelles excédant le numérateur de la fraction du TEI créerait un montant égal d'impôt à payer au titre de la RIR pour l'année considérée. La modification visant à prendre en considération l'imposition des distributions est illustrée dans les exemples 3.3.6A et 3.3.6B en annexe.

### **3.3.7. Traitement des subventions publiques et des crédits d'impôt**

230. Cette section traite de la manière dont les subventions en liquidités et les crédits d'impôt accordés par l'État doivent être intégrés dans le calcul du TEI selon les règles GloBE (RIR et RPII). Plus précisément, il s'agit de définir une approche pour déterminer si, et dans quelles circonstances, la subvention ou le crédit d'impôt doivent être traités comme des produits, c'est-à-dire, des revenus pour leur bénéficiaire, ou comme une réduction du montant pris en compte au titre des impôts couverts.

#### *Traitement comptable des subventions publiques et des crédits d'impôt*

231. Conformément à l'approche générale de détermination de la base d'imposition GloBE, le point de départ pour déterminer si la subvention ou le crédit d'impôt doivent être comptabilisés comme des éléments de revenu ou comme des réductions de l'impôt à payer est d'examiner les règles comptables existantes.

232. Selon les normes IFRS, le traitement comptable des subventions publiques et autres formes d'aide publique est prescrit par la norme comptable internationale (« IAS ») 20. L'IAS 20 prévoit que les subventions publiques doivent être comptabilisées en produits, sur une base systématique sur les périodes nécessaires pour les rattacher aux coûts liés qu'elles sont censées compenser.

233. Les subventions publiques sont définies de manière générale par l'IAS 20 comme « des aides publiques prenant la forme de transferts de ressources à une entité, en échange du fait que celle-ci s'est conformée ou se conformera à certaines conditions liées à ses activités opérationnelles ». L'État est entendu au sens large et désigne l'État central, les organes publics centralisés et décentralisés et tout autre organisme public similaire local, national ou international. Le but de l'aide publique en général et des subventions en particulier est d'encourager une entité à entreprendre certaines actions qu'elle n'aurait normalement pas entreprises si cette aide n'avait pas été fournie. Ainsi, une subvention publique est traitée comme un prêt non remboursable sous conditions qu'il existe une assurance raisonnable que l'entité

remplira les conditions relatives à la dispense de remboursement du prêt (IAS 20, point 10). De même, est traité comme une aide publique le taux d'intérêt bonifié (inférieur aux taux du marché) d'un prêt accordé par l'État (point 10A). L'IAS 20 couvre l'aide publique en général, c'est-à-dire, y compris les autres mesures prises par l'État qui sont destinées à fournir un avantage économique spécifique à une entité ou à une catégorie d'entités répondant à certains critères. Sont exclues du champ d'application de l'IAS 20 les transactions avec l'État qui ne peuvent pas être distinguées des transactions commerciales habituelles de l'entité (p. ex., une politique d'achat de l'État qui génère une partie des ventes de l'entité) et les formes d'aide publique dont la valeur ne peut pas être raisonnablement déterminée, telles que les conseils techniques ou commerciaux gratuits et les garanties données (IAS 20.35).<sup>10</sup> Sont également hors du champ d'application de la norme d'autres formes d'aide publique de portée générale, telles que la mise à disposition d'infrastructures de transport ou de communication, qui sont disponibles sur une base permanente non quantifiable pour le bénéfice de toute une communauté, ou l'imposition de contraintes commerciales à des concurrents. Selon le principe que le contenu des comptes financiers sert à déterminer la base d'imposition GloBE, les mêmes formes d'aide publique qui sont exclues du champ d'application de l'IAS 20 le sont aussi des revenus pris en considération par les règles GloBE.

234. Le traitement comptable des aides fiscales à l'investissement productif, rassemblées sous l'appellation générique de crédits d'impôt pour investissement (CII), est moins précis. Le traitement comptable des CII est expressément exclu du champ d'application de l'IAS 20 (Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique) et de l'IAS 12 (Impôts sur le résultat). En pratique, cela signifie que les règles que les EMN utilisent pour comptabiliser les CII sont souvent établies par analogie avec les prescriptions des normes comptables internationales IAS 20 ou IAS 12. Le CII est un outil employé par de nombreuses juridictions pour encourager certains investissements productifs. Les CII peuvent prendre diverses formes et être soumis à différentes conditions, et l'éligibilité au crédit peut être déterminé de diverses manières. Certains CII peuvent viser l'investissement direct en immobilisations corporelles. D'autres sont accordés pour favoriser la recherche-développement ou d'autres activités. Certains crédits ne sont pas cantonnés à la réduction du résultat imposable de l'exercice. Par exemple, lorsque le montant du crédit dépasse celui de l'IS de l'année en cours, la part non utilisée peut être reportée pour réduire l'IS d'exercices futurs (report en avant) ou passés (report en arrière). Pour certains crédits, le solde peut servir à apurer d'autres dettes fiscales non liées à l'IS, comme la TVA ou les taxes sur la main-d'œuvre. Certains CII peuvent être versés directement en espèces si leur montant est très supérieur à celui de l'impôt à payer, afin que l'entité accède plus rapidement au produit du crédit.

235. Déterminer le traitement comptable le plus approprié pour un CII est une question d'appréciation et fait suite à une analyse qualitative des exigences légales qui doivent être satisfaites pour générer le crédit, plutôt qu'à une évaluation quantitative des résultats économiques obtenus de la réalisation de tel ou tel CII dans la pratique. Un CII qui est déterminé ou limité par référence à l'impôt sur les bénéfices dû par l'entité ou qui est fourni sous la forme d'une déduction d'impôt sur les bénéfices sera probablement comptabilisée selon les prescriptions de l'IAS 12 (Impôts sur le résultat) et enregistré dans les comptes financiers en tant que réduction de la charge d'impôt courante. Si la réalisation du CII ne dépend pas du montant du bénéfice imposable ou d'un passif d'impôt sur le résultat passé ou futur généré par une entité, il est probable qu'il sera comptabilisé en vertu de l'IAS 20 (subventions et aides publiques) et enregistré dans les comptes financiers comme autre produit.

236. Par conséquent, on s'attend à ce qu'en général, en application des normes IFRS et des normes comptables équivalentes, tout CII « remboursable » soit traité comme un produit, ou élément de résultat, tandis que tout CII non remboursable serait traité comme réduction d'une obligation fiscale. Le terme « remboursable » est compris dans un sens large et couvre les CII qui peuvent devenir payables en espèces ou disponibles en équivalents de trésorerie, y compris ceux qui peuvent être utilisés pour apurer des dettes fiscales autres que celles relatives aux impôts couverts. D'un point de vue comptable, la raison pour laquelle les crédits d'impôt remboursables sont traités de la même manière que les subventions de l'État est que, comme pour les subventions, le droit du contribuable à un crédit d'impôt remboursable n'est

pas lié au montant de ses bénéficiaires ou de l'impôt dû à leur égard, de sorte que, d'un point de vue économique, les subventions et les crédits d'impôt remboursables sont équivalents.

237. Les normes IFRS peuvent considérer un crédit comme « remboursable » même s'il n'est remboursable qu'après un certain nombre d'années ou s'il peut être imputé à une obligation fiscale autre que l'IS telle qu'un impôt sur la main-d'œuvre ou un paiement de TVA. Plus important encore, les normes IFRS adoptent généralement une approche « globale » du remboursement selon laquelle si un crédit présente certaines caractéristiques de potentiel remboursement (par exemple, le crédit doit être reporté et seule la partie inutilisée ou excédentaire du crédit est remboursable après un certain nombre d'années), alors le montant total du crédit est traité comme un produit même si, en pratique, le crédit est imputé à une obligation d'impôt sur les sociétés et pourrait donc n'être effectivement jamais remboursé.

*Traitement au titre des règles GloBE sur la base des règles comptables avec précautions pour les zones de risque associées aux crédits d'impôt remboursables*

## Traitement des subventions publiques et des crédits d'impôt au titre de GloBE

### Règle générale

Le traitement des subventions publiques et des crédits d'impôt sera fondé sur les règles comptables, assorties de dispositifs de protection pour les crédits d'impôt remboursables afin de couvrir les zones de risque :

- a) lorsqu'un crédit d'impôt remboursable remplit certaines conditions (crédit d'impôt remboursable « qualifié »), la totalité du montant du crédit est traitée comme un produit, ou élément de résultat (conformément au traitement comptable des crédits d'impôt remboursables) ;
- b) lorsqu'un crédit d'impôt remboursable ne remplit pas les conditions (crédit d'impôt remboursable « non qualifié »), la totalité du montant du crédit est traitée comme une réduction d'une obligation fiscale relative à un impôt couvert ;
- c) pour les crédits d'impôt non remboursables, le montant total du crédit est traité comme une réduction d'une obligation fiscale relative à un impôt couvert (conformément au traitement comptable des crédits d'impôt non remboursables) ;
- d) pour toutes les subventions publiques, le montant total de la subvention est traité comme un produit (conformément au traitement comptable des subventions publiques).

*Conditions pour un crédit d'impôt remboursable « qualifié » au titre de GloBE :*

Pour être traité comme un crédit d'impôt remboursable « qualifié » dans le cadre de GloBE, le régime de crédit d'impôt doit être conçu de telle sorte qu'un crédit devienne remboursable dans les quatre ans à compter de la date à laquelle il est initialement accordé. Lorsque le régime de crédit d'impôt prévu par la législation d'une juridiction prévoit un remboursement partiel, de sorte que seul un pourcentage ou une partie fixe du crédit est remboursable, la partie remboursable du crédit doit être remboursable dans les quatre ans suivant la date à laquelle le crédit a été accordé pour qu'elle soit considérée comme un crédit d'impôt remboursable qualifié.

En outre, s'il est déterminé qu'un régime de crédit d'impôt remboursable donne lieu à une distorsion importante de la concurrence dans le cadre du processus d'examen décrit ci-dessous, un crédit accordé dans le cadre d'un tel régime ne sera pas traité comme un crédit d'impôt remboursable « qualifié » au titre de GloBE.

*Processus d'examen :*

- a) Spécifique : dans le cadre du processus d'examen des normes comptables visant à détecter les « distorsions de concurrence importantes » décrit au point 3.3.3, si une juridiction membre du Cadre inclusif identifie un risque spécifique associé au régime de crédit d'impôt remboursable d'une certaine juridiction, le Cadre inclusif sur le BEPS peut être saisi pour un examen au cas par cas. Ce processus d'examen spécifique viserait à déterminer si le régime de crédit d'impôt a été conçu de telle manière qu'il est peu probable, au moment où il est introduit dans la législation, que des remboursements importants soient versés aux contribuables.
- b) Général : dans le cadre d'un processus d'examen multilatéral décrit au point 10.5.2. portant sur le fonctionnement des règles GloBE après un certain nombre d'années d'application, si les membres du Cadre inclusif identifient des risques associés au traitement des crédits d'impôt et des subventions publiques qui entraînent des résultats inattendus, il sera demandé au Cadre inclusif sur le BEPS d'envisager d'autres conditions pour considérer un crédit d'impôt remboursable comme « qualifié » ou d'autres règles pour le traitement des crédits d'impôt et des subventions publiques.

238. Cette approche traite toutes les subventions publiques comme des produits et traite les crédits d'impôt remboursables comme des produits lorsqu'ils remplissent certaines conditions (ils sont alors des crédits d'impôt remboursables « qualifiés »). Ces conditions sont destinées à réduire les zones de risque particulières identifiées précisément en relation avec les crédits d'impôt remboursables. Les crédits d'impôt remboursables qui ne remplissent pas les conditions (crédits d'impôt remboursables « non qualifiés ») et tous les autres crédits d'impôt sont traités comme une réduction d'une obligation fiscale relative à un impôt couvert. Cette approche est fondée sur le principe sous-tendu par l'approche des règles GloBE, à savoir partir des règles de comptabilité pertinentes, en procédant à tout ajustement convenu si nécessaire<sup>11</sup>.

239. Cette approche est généralement alignée sur le traitement comptable des subventions publiques et des crédits d'impôt non remboursables, pour lesquels elle ne nécessite donc pas d'ajustements en vertu des règles GloBE. Elle suit également le traitement comptable des crédits d'impôt remboursables lorsque leurs modalités remplissent les conditions d'un crédit d'impôt remboursable qualifié, et ne s'écarte du traitement comptable que pour les crédits d'impôt remboursables non qualifiés. Pour un crédit d'impôt remboursable non qualifié qui est enregistré comme produit à des fins comptables, un ajustement sera nécessaire dans la base d'imposition GloBE (dénominateur) pour ôter du résultat net le montant total du crédit et le traiter plutôt comme une réduction de l'obligation fiscale visée par GloBE (numérateur). Un ajustement peut également être nécessaire pour un crédit d'impôt remboursable qualifié, dans la mesure où ce crédit réduit l'impôt sur les sociétés à payer au titre du régime national d'IS, afin d'ajouter ce montant à l'obligation fiscale couverte par GloBE (numérateur) puisque le montant total du crédit sera traité comme un produit dans la base d'imposition GloBE (dénominateur).

### **Conditions pour un crédit d'impôt remboursable « qualifié »**

240. Les crédits d'impôt remboursables sont généralement utilisés par les États pour encourager des activités, telles que la R&D, lorsqu'il est très incertain que la dépense se traduira finalement par un rendement net pour l'investisseur. En rendant ces crédits remboursables, les pouvoirs publics réduisent le risque associé à ce type d'investissement et mettent les grands et les petits contribuables sur un pied d'égalité, en garantissant la disponibilité de la subvention, que le contribuable qui entreprend l'activité soit ou non effectivement imposable.

241. Les conditions qu'un crédit d'impôt remboursable devrait remplir pour être traité comme un crédit d'impôt remboursable qualifié visent à réduire le risque que les crédits d'impôt soient utilisés comme un mécanisme de distorsion du calcul du TEI GloBE en étant légalement construits comme

« remboursables » mais avec des modalités qui rendent peu probable, en pratique, que le crédit soit effectivement remboursé. En particulier, ce risque peut être spécifiquement identifié lorsqu'un régime de crédit d'impôt est conçu de manière qu'un crédit ne soit remboursable qu'au bout d'une longue période.

242. La principale condition pour se prémunir contre ce risque particulier est de stipuler que, pour être traité comme un crédit d'impôt remboursable « qualifié » dans le cadre de GloBE, il doit s'inscrire dans un régime national de crédit d'impôt conçu de telle manière qu'un crédit devienne obligatoirement remboursable dans les quatre ans suivant l'année où il a été accordé. Cette condition se veut un test très clair et devrait être facile à appliquer afin d'apporter une sécurité juridique aux contribuables et aux administrations fiscales et de limiter au maximum les coûts de mise en conformité. L'analyse serait fondée sur une évaluation qualitative du régime de crédit d'impôt dans son ensemble, et non dans ses applications à des contribuables individuels. Lorsque le régime de crédit d'impôt établi en droit par une juridiction comporte un dispositif de remboursement partiel, selon lequel seule une portion du crédit, exprimée en valeur relative ou absolue, est remboursable, pour que cette partie remboursable soit considérée comme un crédit d'impôt remboursable qualifié, elle doit être remboursable dans les quatre ans suivant la date de la première attribution du crédit. « Remboursable » signifie que le crédit est mobilisable en espèces ou en équivalents de trésorerie, et qu'il peut être utilisé pour apurer des dettes fiscales autres que celles relatives aux impôts couverts. En outre, dans le cadre d'un processus d'examen multilatéral exposé ci-dessous, d'autres conditions pourraient être élaborées pour atténuer les risques spécifiques identifiés lorsque les régimes de crédit d'impôt remboursable sont mis en place d'une manière qui entraîne des distorsions de concurrence importantes dans l'application des règles GloBE.

### Processus d'examen

243. Un processus d'examen multilatéral sera mis en place pour limiter tout risque résiduel que des régimes de crédit d'impôt remboursable soient conçus pour contourner la condition énoncée ci-dessus aux fins de manipuler les résultats du TEI selon les règles GloBE. Ce processus d'examen devra permettre d'identifier les risques associés à la conception du régime de crédit d'impôt remboursable d'une juridiction, en particulier lorsque les conditions du crédit d'impôt sont ainsi conçues qu'il est peu probable, au moment où le dispositif est introduit dans la législation, que des remboursements importants soient versés aux contribuables. Le processus d'examen pourrait identifier des caractéristiques d'un régime de crédit d'impôt qui indiquent des risques au titre des règles GloBE, par exemple lorsque le régime de crédit d'impôt est destiné à un contribuable particulier ou à un petit groupe de contribuables.

244. Un processus d'examen spécifique axé sur les régimes de crédits d'impôt remboursables pourrait être intégré au processus d'examen qui permet aux membres du Cadre inclusif d'examiner si une norme comptable « entraîne des distorsions de concurrence importantes dans l'application des règles GloBE »<sup>12</sup>. Autrement dit, si un membre du Cadre inclusif identifie un risque spécifique associé au régime de crédit d'impôt remboursable d'un certain pays, le Cadre inclusif sur le BEPS est saisi pour un examen au cas par cas. Il est logique de traiter l'examen des régimes de crédits d'impôt remboursables et celui des normes comptables applicables dans le cadre du même processus, car la préoccupation principale est le traitement comptable de ces crédits d'impôt remboursables. Des critères seront élaborés pour déterminer quand un régime de crédit d'impôt remboursable peut être soumis à l'examen spécifique du Cadre inclusif afin d'apporter clarté et sécurité juridique aux contribuables et de réduire au minimum la charge pour les administrations fiscales. Le principe directeur de ce processus de révision sera axé sur l'identification des régimes de crédits d'impôt remboursables qui ont pour effet de fausser le calcul du TEI GloBE.

245. Outre un processus d'examen spécifique des régimes de crédits d'impôt remboursables tel que décrit ci-dessus, dans le cadre d'un examen multilatéral général du fonctionnement des règles GloBE après un certain nombre d'années de fonctionnement<sup>13</sup>, si les membres du Cadre inclusif identifient des risques associés au traitement des crédits d'impôt et des subventions publiques qui conduisent à des résultats inattendus, il pourrait être demandé au Cadre inclusif sur le BEPS d'envisager de concevoir d'autres conditions pour qu'un crédit d'impôt remboursable soit « qualifié » ou, si nécessaire, d'explorer

d'autres règles pour le traitement des crédits d'impôt et des subventions publiques. Cette analyse serait fondée sur des données empiriques et historiques concernant le régime de crédit d'impôt dans son ensemble, et non ses applications à des contribuables individuels.

246. Les conditions prévues pour les crédits d'impôt remboursables qualifiés, combinées à un processus d'examen, devraient constituer des mesures dissuasives suffisantes pour neutraliser les éventuels comportements qui fausseraient la concurrence.

### **Aide publique d'urgence**

247. L'octroi d'une aide publique d'urgence (p. ex., subvention gouvernementale ou crédit d'impôt spécifique pour atténuer les effets de la crise du Covid-19) peut entraîner un abaissement du TEI GloBE calculé, déclenchant éventuellement un impôt complémentaire en vertu des règles GloBE. La question de savoir s'il convient de prévoir une exonération spéciale dans le cadre de l'élaboration des règles types (voir section 10.5.1) pour garantir que l'aide publique d'urgence ne donne pas lieu à une obligation fiscale en vertu des règles GloBE fera l'objet de travaux spécifiques. Ces règles établiraient les critères permettant d'exclure l'aide publique d'urgence du calcul du TEI GloBE, y compris, par exemple, lorsque l'avantage est :

- a. fourni par l'État ;
- b. limité dans le temps (p. ex., l'aide n'est disponible que pendant [x] ans) ;
- c. destiné à procurer un soutien financier face à un choc externe ; et
- d. fourni à un certain groupe de contribuables ou secteur d'activité qui est, ou qui devrait être, plus fortement frappé par le choc externe en question.

## **3.4. Agrégation par juridiction**

248. Les sections ci-dessus traitent de la détermination générale des bénéficiaires d'une EMN aux fins de GloBE et des impôts couverts sur ces bénéficiaires. Les sections suivantes décrivent comment déterminer le TEI d'une EMN en vertu des règles GloBE, juridiction par juridiction. Dans une approche d'agrégation par juridiction, un impôt GloBE sera dû lorsque le TEI d'une juridiction dans laquelle le groupe d'EMN exerce est inférieur au taux minimum convenu. Pour déterminer le TEI par juridiction, le groupe d'EMN doit d'abord déterminer le résultat de chaque entité, puis affecter ce résultat et les impôts couverts payés sur ce résultat à la juridiction concernée. Plus précisément, le calcul du TEI par juridiction comporte deux étapes : la première consiste à déterminer le résultat de chaque entité du groupe et à procéder à des ajustements, au niveau de l'entité, eu égard aux éléments consolidés (ajustements au titre de la consolidation) ; et la seconde consiste à affecter le résultat et les impôts payés par chaque entité à une juridiction. La présente section décrit les règles à suivre pour effectuer ces calculs et ces affectations.

### 3.4.1. Ajustements au titre de la consolidation

#### Ajustements au titre de la consolidation

##### Utilisation des informations financières au niveau de l'entité

Les EMN peuvent se fonder sur les informations financières individuelles des entités qui entrent dans la préparation des comptes consolidés de la société mère aux fins de déterminer le résultat avant impôt de chaque entité constitutive, même si ces informations ne sont pas établies en stricte conformité avec la norme comptable de la société mère lorsque a) il est raisonnable de le faire, b) lesdites informations sont fiables, et c) leur utilisation n'entraîne pas de différences permanentes importantes par rapport aux normes comptables de l'entité mère.

##### Traitement des éléments intragroupe

Les produits, gains, charges et pertes imputables aux transactions entre entités constitutives ne doivent pas être éliminés et doivent être enregistrés conformément au principe de pleine concurrence. Les éléments intragroupe peuvent toutefois être exclus dans la mesure où la transaction a lieu entre des entités constitutives situées dans la même juridiction.

##### Éléments compris dans la consolidation

Les autres éléments maintenus au niveau consolidé ne doivent être pris en compte dans le calcul du résultat d'une entité constitutive que s'ils peuvent être rattachés de manière fiable et systématique à cette entité.

#### *Utilisation des informations financières au niveau de l'entité*

249. Même lorsqu'une filiale tient des comptes financiers en utilisant la norme comptable de l'entité mère, il est peu probable, dans bien des cas, que la filiale puisse produire un compte de résultat autonome qui réponde aux normes rigoureuses qu'un commissaire aux comptes indépendant appliquerait pour évaluer la conformité avec la norme comptable de l'entité mère. Il y a plusieurs raisons à cela.

250. Premièrement, le seuil de matérialité pour une filiale autonome sera, en général, beaucoup plus bas que le seuil de matérialité du groupe consolidé. Le traitement comptable d'une transaction ou d'un élément qui n'est pas exactement conforme à la norme comptable de l'entité mère peut être acceptable dans le contexte des comptes consolidés du groupe. Toutefois, au niveau de l'entité autonome, les transactions ou les éléments peuvent être suffisamment significatifs pour qu'il ne soit pas permis de s'écarter d'une application stricte de la norme comptable.

251. Deuxièmement, dans le cas d'une acquisition, l'acheteur est tenu de comptabiliser les actifs et passifs de l'entreprise acquise à leur juste valeur en procédant à une allocation du prix d'acquisition (un ensemble de principe communément appelé « comptabilité d'acquisition »). La comptabilité d'acquisition entraîne généralement une augmentation ou une diminution de la valeur comptable des immobilisations précédemment incluses dans les comptes financiers de l'entité acquise et l'enregistrement de nouvelles immobilisations incorporelles qui ne figuraient pas dans les comptes financiers de l'entité acquise. L'acquéreur utilise ces montants à la valeur de marché (« juste valeur ») pour établir ses comptes consolidés. Dans de nombreux cas, toutefois, les retraitements de juste valeur ne sont pas transposés dans les comptes financiers autonomes de l'entité acquise. De fait, la réévaluation des comptes d'une filiale (« push-down accounting ») n'est pas autorisée par certains référentiels de normes comptables, notamment les IFRS. En revanche, de nombreux groupes d'EMN procèdent à des retraitements en comptabilité d'acquisition au niveau consolidé, c'est-à-dire dans les comptes financiers qui servent



exclusivement à préparer les comptes consolidés du groupe. Les ajustements pour les postes de la comptabilité d'acquisition sont examinés plus en détail ci-dessous.

252. Troisièmement, à l'instar des retraitements en comptabilité d'acquisition, certains autres éléments de la comptabilité financière sont maintenus au niveau des comptes consolidés, plutôt que dans les comptes financiers d'entités juridiques autonomes. Parmi les exemples courants, on peut citer les charges liées aux rémunérations sous forme d'actions, les gains et pertes de change et les retraitements de juste valeur liés aux produits dérivés et aux retraites. Les ajustements au titre des charges pour rémunération fondée sur des actions et autres éléments compris dans la consolidation sont examinés ci-dessous.

253. Enfin, il est reconnu que tous les groupes d'EMN ne dressent pas des comptes au niveau des entités. Certains groupes d'EMN établissent une comptabilité par secteur d'activité et, lorsque des comptes individuels, au niveau de l'entité, sont requis à des fins légales ou fiscales locales, ils sont établis à partir des comptes de ces secteurs d'activité. Ainsi, si ces comptes sociaux locaux sont dérivés de ceux qui sont utilisés à des fins de consolidation, ils ne constituent pas la base de l'établissement des comptes consolidés.

254. Pour les raisons ci-dessus, le résultat avant impôt d'une filiale qui est utilisé dans l'établissement des comptes consolidés du groupe d'EMN ou qui en découle peut ne pas être, dans les comptes sociaux de l'entité, en parfaite conformité avec la norme d'information financière de la société mère. Il se peut même que, pris séparément, les différences soient suffisamment importantes pour qu'un commissaire aux comptes exige des modifications.

255. L'écart entre les comptes financiers établis en conformité parfaite avec la norme d'information financière de la société mère et les comptes financiers qui sont susceptibles d'être tenus par les filiales d'une EMN soulève la question de ce que cela signifie de calculer le résultat avant impôt d'une filiale en appliquant la « norme d'information financière utilisée par l'entité mère du groupe dans la préparation de ses comptes consolidés ». Autrement dit, cette exigence signifie-t-elle que chaque filiale doit calculer son résultat avant impôt en se conformant strictement à la norme comptable de l'entité mère comme si elle était une entité autonome ? Ou bien, l'exigence signifie-t-elle plus généralement que chaque filiale doit partir du résultat avant impôt qui est utilisé dans la préparation des comptes consolidés de l'entité mère ?

256. La règle énoncée ci-dessus adopte cette dernière interprétation. Un avantage important de l'utilisation des comptes financiers comme point de départ de la base d'imposition GloBE est l'efficacité de commencer avec un chiffre de résultat qui a déjà été calculé à d'autres fins. L'obligation de calculer le résultat avant impôt de chaque entité constitutive dans le cadre d'une application plus rigoureuse de la norme comptable financière de l'entité mère que celle qui est requise pour cette entité dans la préparation des comptes consolidés du groupe d'EMN imposerait des coûts de mise en conformité supplémentaires importants. En outre, le calcul de ce résultat ne serait pas soumis à l'examen des commissaires aux comptes. En revanche, le résultat avant impôt de l'entité constitutive qui est calculé dans le cadre de la préparation des comptes consolidés selon la norme comptable de l'entité mère est soumis à un audit, bien qu'avec un seuil de matérialité établi sur la base du groupe consolidé.

257. Comme déjà indiqué ci-dessus, le résultat avant impôt qui est utilisé dans la consolidation peut ne pas être une application parfaite de la norme comptable de l'entité mère. Toutefois, si l'on peut considérer qu'un commissaire aux comptes qui vérifierait les comptes consolidés n'exigerait aucun ajustement sur le résultat de cette filiale, la même approche serait acceptable pour le calcul de la base d'imposition de GloBE. Bien entendu, si un commissaire aux comptes devait exiger des ajustements concernant les comptes financiers de la filiale, ces ajustements seraient également nécessaires aux fins du calcul de la base d'imposition GloBE, à moins qu'ils ne concernent des produits ou des charges exclus de la base d'imposition GloBE.

258. La règle permet d'utiliser le résultat avant impôt qui sert à la préparation des comptes financiers consolidés dans le calcul de la base d'imposition GloBE au lieu de le recalculer par une application stricte

des normes comptables de la société mère, mais seulement sous certaines conditions qui garantissent l'intégrité des données. Premièrement, cette approche doit être raisonnable, en ce sens que de meilleures informations financières (c'est-à-dire, des informations financières tenues en stricte conformité avec la norme comptable de la société mère) ne sont pas disponibles. Ce critère pourrait être rempli si la filiale locale n'a aucune obligation de conformité ou réglementaire d'établir ses propres comptes sociaux conformément à la norme comptable de la société mère. Deuxièmement, les informations doivent être fiables, ce qui signifie que des mécanismes appropriés doivent être en place pour assurer l'exactitude de leur enregistrement. À cet égard, le dispositif de contrôle interne comptable et financier en place dans la filiale doit être évalué et validé par le commissaire aux comptes conformément aux normes de vérification généralement reconnues de la juridiction de l'entité mère ou de la filiale. Un bon ensemble de normes de vérification généralement reconnues prévoit non seulement une analyse des états financiers, mais aussi un examen des procédures de contrôle interne de la société et des autres processus qui ont une incidence sur l'intégrité des données sous-jacentes. Troisièmement, les informations financières utilisées ne doivent pas entraîner de différences permanentes importantes avec les normes d'information financière de l'entité mère, déterminées par référence à l'entité concernée et non par rapport au seuil de matérialité consolidé du groupe<sup>14</sup>.

### *Traitement des éléments intragroupe*

259. Le choix d'une approche d'agrégation par juridiction dans le cadre des règles GloBE implique que les transactions entre entités constitutives dans des juridictions différentes devront être traitées de la même manière que les transactions avec des entités non liées afin de déterminer la base d'imposition GloBE pour chaque juridiction. Par conséquent, en vertu de la règle énoncée ci-dessus, les produits, gains, charges et pertes imputables aux transactions entre entités constitutives ne doivent pas être éliminés et doivent être enregistrés conformément au principe de pleine concurrence. Cela a des implications pour déterminer le moment et le lieu où le revenu sera réalisé.

260. Les implications temporelles sont que, puisque l'effet des transactions entre les membres du groupe n'est pas éliminé, une partie du bénéfice ou de la perte du groupe sera « accélérée » par rapport au résultat consolidé si l'acquéreur et le vendeur ne comptabilisent pas leurs charge et produit respectifs au cours de la même année. Par exemple, le revenu d'une entité constitutive fabricante sur la vente à une entité distributrice membre du groupe sera compensé par le coût des ventes pour l'entité constitutive distributrice au moment où celle-ci vendra les marchandises à un tiers. Si l'entité distributrice ne revend pas les marchandises dans la même année, le résultat agrégé obtenu par addition des résultats individuels de toutes les sociétés du groupe sera supérieur au résultat consolidé du groupe pour l'exercice, car les opérations intragroupe sont éliminées lors de la consolidation. Lorsque l'entité distributrice comptabilisera le coût des ventes l'année suivante, le résultat agrégé de toutes les sociétés du groupe sera inférieur, du même montant, au résultat consolidé du groupe. Ainsi, la chronologie du résultat du groupe d'EMN est modifiée par le traitement en comptabilité séparée des entités qui le composent, mais le montant global du résultat reste le même. Pour les implications en termes de lieu, la non-élimination des gains ou des pertes intragroupe fait que le résultat consolidé du groupe d'EMN sera réparti entre deux juridictions lorsque les entités acquéreuse et vendeuse sont situées dans des juridictions différentes<sup>15</sup>.

261. Cependant, les juridictions qui adoptent les règles GloBE peuvent permettre l'élimination des transactions entre entités constitutives résidant dans la même juridiction. La modification pourrait être exigée ou autorisée sur option du contribuable. Cela permettrait d'éviter une différence temporelle attribuable à des transactions entre entités constitutives résidant dans la même juridiction et serait probablement plus conforme aux règles de comptabilité fiscale, de consolidation fiscale ou d'allègement fiscal applicables aux groupes dans la juridiction, ce qui permettrait de mieux aligner la base d'imposition GloBE dans une juridiction sur les règles fiscales locales. Cette exception est particulièrement avantageuse dans un système qui traite les différences temporelles par le régime du report en avant.

262. Si les transactions intragroupe ne sont pas enregistrées dans les comptes financiers des entités constitutives sur la base du principe de pleine concurrence, le produit et la charge pour chacune des parties doivent faire l'objet d'un ajustement visant à les conformer au principe de pleine concurrence. L'application du principe de pleine concurrence dans le calcul de la base d'imposition GloBE est nécessaire pour éviter une répartition faussée des revenus entre les juridictions, garantir la prise en considération en temps voulu des résultats des entités de chaque juridiction, et empêcher la comptabilisation de pertes non économiques sur des transactions entre entités d'une même juridiction. En outre, les contreparties à une transaction intragroupe sont tenues d'appliquer le même prix de pleine concurrence. Cette règle est nécessaire pour éviter que les contreparties puissent éviter l'obligation fiscale GloBE en appliquant des prix de transfert de leur choix sélectionnés dans l'intervalle des prix de pleine concurrence.

263. Des ajustements des prix de transfert fondés sur le principe de pleine concurrence seront souvent requis à des fins fiscales. Les règles GloBE ne concernent que les opérations entre entités constitutives d'un même groupe d'EMN et suivront généralement les obligations qui incombent à ces entités constitutives en vertu du droit local. Ainsi, l'obligation de déclarer les transactions intragroupe selon le principe de pleine concurrence et au même prix en vertu des règles GloBE peut nécessiter un retraitement dans les comptes financiers, mais ne devrait pas, dans l'ensemble, créer une charge supplémentaire notable en matière de conformité.

#### *Éléments compris dans la consolidation*

264. Les retraitements en comptabilité d'acquisition représentent les produits et les charges les plus importants et les plus courants qui peuvent ne pas apparaître dans les comptes individuels des entités. Lorsqu'une société devient membre d'un groupe financier consolidé à la suite d'une acquisition d'actions, les règles de comptabilité financière exigent généralement que les actifs de la société nouvellement acquise soient réévalués à leur juste valeur de marché. La réévaluation entraîne soit une augmentation soit une diminution de la valeur comptable de chaque actif à des fins comptables. Si le prix d'acquisition<sup>16</sup> dépasse la juste valeur de marché des actifs corporels moins les passifs pris en charge, la règle comptable pertinente exigera généralement l'enregistrement de nouvelles immobilisations incorporelles – pour le goodwill, par exemple – à l'actif du bilan de la société acquéreuse. Pour ce qui est de la tenue des comptes, cependant, la société acquéreuse ne transposera généralement pas les ajustements de valeur comptable des actifs préexistants ou de tout nouvel actif incorporel dans les registres ou le système de comptabilité du membre acquis (méthode de la réévaluation des comptes d'une filiale). La société acquéreuse inscrira plutôt les retraitements de valeur dans son système de comptabilité utilisé aux fins de la préparation des comptes consolidés, que l'on appelle parfois la « liasse de consolidation ». Cela crée une source potentielle de divergence entre le résultat consolidé avant impôt du groupe et le résultat individuel avant impôt de l'entité acquise.

265. Toutefois, les retraitements en comptabilité d'acquisition peuvent être inutiles aux fins de GloBE compte tenu de l'une des règles examinées ci-dessus, au point 3.3.4 (Ajustements à opérer au titre des différences permanentes). En particulier, l'une des règles consiste à exclure les gains et les pertes résultant de la cession d'actions. Le corollaire de cette règle est que l'entité acquise est tenue de comptabiliser ses actifs sous-jacents à leur coût historique, et non à leur valeur comptable post-acquisition, pour calculer sa base d'imposition GloBE après l'acquisition. Par conséquent, le fait que la société acquéreuse ne puisse pas répercuter sur les comptes de la filiale acquise les ajustements de valeur résultant de la comptabilité d'acquisition ne pose pas de problème ; au contraire, cela facilite le calcul correct de la base d'imposition GloBE. La règle qui exclut la plus-value (ou la moins-value) sur la cession des actions est décrite ci-dessus dans la section 3.3.4. De même, les dépréciations et les reprises de dépréciations d'actifs qui sont eux-mêmes consolidés ne doivent pas être rattachées à l'entité constitutive qui détient l'actif sous-jacent si leur amortissement (ou la portion de leur valeur comptable détenue en consolidation) n'est pas rattaché à l'entité.

266. Il est courant que l'entité mère d'un groupe d'EMN verse des rémunérations en actions à des salariés de ses filiales étrangères. Dans certains cas, la société mère fait supporter la charge de la rémunération à la filiale concernée par le biais d'un accord de refacturation des charges liées à l'attribution des actions, ou d'un autre dispositif similaire. La filiale étrangère rembourse alors à l'entité mère les frais qui se rapportent directement à l'achat des actions et à leur attribution aux salariés de la filiale. La filiale étrangère peut bénéficier de la déductibilité des sommes versées au titre de ces remboursements. Toutefois, les dispositions fiscales et comptables locales diffèrent en ce qui concerne les formes de rémunération admissibles, la valeur de la rémunération qui peut être déduite et les normes comptables à appliquer. Certaines juridictions peuvent autoriser la déduction fiscale locale de ces sommes, même en l'absence d'accord de refacturation. D'autres en revanche n'admettent pas la déductibilité de ces charges, même lorsqu'un accord de refacturation existe. Il en résulte que le coût des rémunérations en actions est répercuté sur la filiale concernée dans certains cas – par exemple, lorsque cela est nécessaire pour bénéficier de la déductibilité locale –, mais pas dans d'autres – par exemple, lorsque la déductibilité locale n'est pas subordonnée à l'existence d'un accord de refacturation.

267. Comme pour les retraitements en comptabilité d'acquisition, le fait qu'une EMN répercute la charge des rémunérations en actions n'est pas nécessairement pertinent aux fins de GloBE, étant donné la règle relative à ce type de rémunérations évoquée ci-dessus au point 3.3.5. (Ajustements à opérer au titre des différences permanentes). En particulier, la règle relative aux rémunérations en actions permet une déduction dans la base d'imposition GloBE d'une juridiction dans la mesure où la même déduction est autorisée dans la base d'imposition locale de la juridiction où est située la société qui emploie les bénéficiaires des actions. Autrement dit, le traitement comptable des rémunérations fondées sur des actions n'a pas d'importance, puisque la règle retient leur traitement dans les comptes fiscaux. L'utilisation de comptes fiscaux pour les rémunérations en actions serait imposée à toutes les entités constitutives du groupe d'EMN afin d'assurer la cohérence entre les membres du groupe.

268. D'autres postes de la comptabilité financière peuvent aussi être maintenus au niveau consolidé, et ne sont pas pertinents au niveau des comptes individuels des entités. Ces postes peuvent comprendre les gains et pertes de change et les retraitements comptables en juste valeur de certains éléments. Ces éléments ne doivent être pris en compte dans le calcul du résultat d'une entité du groupe que s'ils peuvent être rattachés de manière fiable et systématique à cette entité. Un élément peut être rattaché de manière fiable à une entité lorsqu'il se rapporte entièrement ou exclusivement à cette entité ou lorsqu'il se rapporte à un groupe d'entités et qu'il existe une base claire pour répartir le montant concerné entre les entités en question. Cette méthode de rattachement doit être appliquée de manière cohérente par le groupe d'EMN aux éléments et aux entités constitutives au sein du groupe et d'un exercice à l'autre.

### **3.4.2. Attribution des revenus et des impôts d'une entité aux différentes juridictions**

#### **Attribution des revenus et des impôts**

##### **Revenus des établissements stables et des entités constitutives avec juridiction fiscale de résidence**

Le résultat avant impôt réalisé par une entité constitutive qui est un établissement stable est affecté à la juridiction où l'établissement stable est situé. Dans les autres cas, le résultat avant impôt réalisé par l'entité constitutive est attribué à la juridiction fiscale de résidence de l'entité.

##### **Revenus des entités constitutives sans juridiction fiscale de résidence**

Dans le cas d'une entité constitutive qui n'a pas de juridiction de résidence à des fins fiscales (une entité apatride) :

- a) la quote-part de bénéfices de chaque propriétaire qui est une entité constitutive est attribuée à la juridiction fiscale de résidence du propriétaire si cette juridiction considère l'entité comme transparente aux fins fiscales, et
- b) tous les bénéfices restants, y compris la quote-part de tout propriétaire qui est une entité constitutive dont la juridiction ne considère pas cette entité comme transparente aux fins fiscales, sont attribués à la juridiction fiscale « apatride ».

La juridiction fiscale d'un propriétaire considère une entité comme étant transparente aux fins fiscales si le propriétaire est passible de l'impôt sur sa quote-part des bénéfices de l'entité dans sa juridiction fiscale de la même manière que s'il avait directement perçu les revenus correspondants.

### **Impôts couverts**

Tout impôt couvert acquitté par une entité constitutive sur son résultat ou celui d'une entité fiscalement transparente dont elle est propriétaire est attribué à la juridiction à laquelle les revenus sous-jacents ont été affectés.

Les impôts couverts dont est passible une entité constitutive au titre des distributions de dividende d'une autre entité constitutive sont affectés à la juridiction de l'entité constitutive qui a distribué le dividende.

### *Principes généraux*

269. Une approche d'agrégation par juridiction dans le cadre des règles GloBE implique que l'EMN répartisse ses revenus étrangers entre les différentes juridictions fiscales dans lesquelles elle exerce son activité<sup>17</sup>. En règle générale, le groupe d'EMN serait passible de l'impôt, dans une approche d'agrégation par juridiction, si le taux de l'impôt sur les revenus attribués à une juridiction était inférieur au taux minimum. L'impôt supplémentaire dû par le groupe en vertu des règles GloBE serait égal à la somme des montants nécessaires pour porter le montant total de l'impôt sur les revenus dans chaque juridiction au niveau de celui résultant de l'application du taux minimum d'imposition.

270. Afin de déterminer, sur une base par juridiction, si les revenus d'une EMN sont soumis à un niveau minimum d'imposition, les revenus perçus par les entités constitutives et les impôts couverts qui sont recouverts ou recouvrables aux termes de la déclaration déposée pour ces revenus doivent être mis en corrélation et attribués à la juridiction appropriée. En général, les revenus d'une EMN doivent être affectés à la juridiction de l'entité constitutive qui les a perçus, que cette entité constitutive soit une société ou une personne morale similaire ou un établissement stable d'une telle entité, et les impôts couverts acquittés par l'EMN doivent être associés aux revenus qui ont été soumis à l'impôt.

271. Le point de départ de la détermination du TEI par juridiction est l'affectation des revenus aux juridictions. Les règles d'affectation des revenus entre les juridictions s'appuient sur les règles applicables aux déclarations pays par pays. Comme indiqué ci-dessus, les règles GloBE adoptent, avec quelques modifications, la définition du groupe d'EMN et de l'entité constitutive retenue pour la déclaration pays par pays<sup>18</sup>. Les règles de la déclaration pays par pays exigent généralement que les groupes d'EMN déclarent certaines informations concernant les entités constitutives en fonction des juridictions fiscales de résidence respectives des entités. Un établissement stable est considéré comme une entité constitutive distincte de son siège social. Aux fins de l'agrégation par juridiction, la même approche doit s'appliquer à l'affectation des revenus entre les juridictions fiscales. Les impôts couverts qui portent sur les revenus d'une entité constitutive doivent également être affectés à la juridiction fiscale de cette entité constitutive. Le résultat d'une entité et les impôts qui y sont associés ne peuvent être attribués qu'à une seule juridiction.

### *Affectation des revenus*

272. La règle d'affectation des revenus est simple dans le cas des établissements stables. Le résultat avant impôt perçu par une entité constitutive qui est un établissement stable est affecté à la juridiction où l'établissement stable est situé. Cette règle est conforme aux règles de la déclaration pays par pays. Afin d'éviter le risque de surimposition, des règles spéciales peuvent être requises pour les succursales imposables, lorsqu'une perte dans la juridiction de l'établissement stable est prise en compte dans le calcul du résultat imposable du siège social.

273. La règle d'affectation des revenus est également simple dans le cas des entités constitutives qui ont une juridiction fiscale de résidence selon les règles de la déclaration pays par pays. Le résultat avant impôt de ces entités constitutives est attribué à la juridiction fiscale de résidence de l'entité. En règle générale, une entité constitutive autre qu'un établissement stable est considérée comme résidente d'une juridiction fiscale aux termes des règles de la déclaration pays par pays si, en vertu de la législation de cette juridiction fiscale, l'entité y est assujettie à l'impôt (hors retenues à la source) sur la base d'un critère tel que le lieu de direction ou le lieu d'organisation ou d'un autre critère similaire. Une société créée dans une juridiction qui n'a pas de système d'IS est considérée comme résidente fiscale dans la juridiction de création, à moins qu'elle ne soit gérée et contrôlée dans une juridiction qui impose les bénéfices sur la base de la résidence.

274. L'affectation des revenus des entités constitutives qui n'ont pas de juridiction fiscale de résidence (entités apatrides) est plus difficile. Comme indiqué dans la section 2.2, cette catégorie d'entités constitutives comprend, globalement, des entités fiscalement transparentes et des entités hybrides inversées. Une entité fiscalement transparente est une entité ou un dispositif qui est transparent(e) aux fins fiscales dans la juridiction du propriétaire et dans la juridiction de l'entité<sup>19</sup>. Une entité hybride inversée, selon l'analyse présentée dans le Rapport final au titre de l'Action 2 du projet BEPS (OCDE, 2017<sup>[2]</sup>), est une entité ou un dispositif qui est opaque aux fins fiscales dans la juridiction du propriétaire, mais transparent(e) aux fins fiscales dans la juridiction où elle (il) est établi(e). La juridiction fiscale d'un propriétaire considère une entité comme étant transparente aux fins fiscales si le propriétaire est passible de l'impôt sur sa quote-part des bénéfices de l'entité dans sa juridiction fiscale de la même manière que s'il avait directement perçu les revenus correspondants. Dans certains cas, le propriétaire de l'entité apatride peut être un établissement stable situé dans la juridiction fiscale dans laquelle l'entité apatride exerce ses activités commerciales.

275. Selon les règles de la déclaration pays par pays, une entité qui n'a pas de juridiction de résidence fiscale est traitée comme une entité apatride et, dans la déclaration pays par pays, ses revenus sont attribués à la juridiction « apatride », qui est une juridiction hypothétique traitée comme une juridiction fiscale aux fins de la déclaration pays par pays. Si la juridiction fiscale d'un ou de plusieurs propriétaires de l'entité traite l'entité comme fiscalement transparente, la quote-part du propriétaire dans ses revenus est également attribuée à la ou aux juridictions de ces propriétaires. Toutefois, aux fins de l'agrégation par juridiction, les revenus ne peuvent être attribués qu'à une seule juridiction. Néanmoins, la déclaration pays par pays fournit un modèle utile pour l'affectation des revenus des entités apatrides.

276. L'adaptation de l'approche de la déclaration pays par pays aux règles GloBE nécessite la création d'une juridiction apatride aux fins des règles GloBE. Cette juridiction apatride est traitée de la même manière qu'une juridiction fiscale pour les besoins de l'application des règles GloBE par juridiction. Ainsi, tous les revenus attribués à la juridiction apatride en vertu de cette règle ainsi que les impôts couverts correspondants doivent être agrégés aux fins du calcul du TEI et de l'impôt complémentaire pour la juridiction apatride.

277. Les types d'entités constitutives qui sont traitées comme apatrides en vertu des règles énoncées à la section 2.2 comprennent les entités fiscalement transparentes et les entités hybrides inversées. La part de chaque propriétaire dans les revenus d'une entité constitutive apatride est attribuée à la juridiction

fiscale de ce propriétaire, à moins que celui-ci ne soit une entité constitutive et que sa juridiction fiscale ne considère pas l'entité comme transparente aux fins fiscales. Ainsi, dans le cas d'une entité fiscalement transparente détenue exclusivement par des entités constitutives qui sont résidentes fiscales dans (ou, si elles sont des établissements stables, situées dans) des juridictions qui considèrent l'entité comme transparente aux fins fiscales, tous les revenus de l'entité seront affectés aux juridictions des propriétaires de ces entités constitutives. Si la juridiction du propriétaire d'une entité constitutive ne considère pas l'entité comme transparente aux fins fiscales, l'entité est une entité hybride inversée par rapport à ce propriétaire et la quote-part de ce propriétaire dans les revenus de l'entité sera attribuée à la juridiction apatride. La règle traite également des situations dans lesquelles des entités non constitutives détiennent une participation minoritaire dans une entité constitutive apatride du groupe d'EMN. La quote-part du propriétaire dans les revenus de l'entité non constitutive sera attribuée à la juridiction de ces propriétaires et ne sera pas prise en compte par le groupe d'EMN dans le calcul du TEI ou de l'impôt complémentaire de la juridiction apatride. Si le propriétaire d'une entité apatride est lui-même une entité apatride, la règle est appliquée à la quote-part des revenus échéant au propriétaire comme si celui-ci avait directement perçu les revenus correspondants.

278. Comme expliqué dans la section 2.2, une unité commerciale qui est traitée comme une entreprise associée sera considérée comme une entité constitutive distincte si les produits et les charges de l'entreprise associée sont inclus dans les comptes consolidés du groupe au prorata de la participation de celui-ci dans l'unité commerciale. L'entité constitutive est constituée uniquement de la participation du groupe d'EMN dans l'entité ou le montage, telle qu'elle apparaît dans les comptes consolidés. Une entreprise associée peut être imposable dans une juridiction ou peut être une entité transparente fiscalement. Les règles générales de détermination de la résidence fiscale s'appliquent à une entreprise associée qui est traitée comme une entité constitutive. Ainsi, l'entreprise associée peut être résidente fiscale dans une juridiction si elle est imposable dans cette juridiction ou peut être apatride si elle est fiscalement transparente. Si l'entreprise associée est une entité apatride, ses revenus sont affectés conformément aux règles décrites ci-dessus pour les entités apatrides.

#### *Affectation des impôts couverts*

279. Les impôts couverts suivent généralement les revenus auquel ils se rapportent en vertu des règles d'affectation des impôts couverts. Autrement dit, les impôts couverts sur les revenus affectés à une juridiction donnée, y compris une juridiction apatride, sont généralement attribués à cette juridiction.

280. Les impôts couverts acquittés sur les revenus d'un établissement stable, y compris les impôts payés dans la juridiction du siège, sont affectés au lieu de l'établissement stable. Les impôts couverts acquittés sur les revenus d'une entité constitutive ayant une juridiction fiscale de résidence sont attribués à la juridiction fiscale de l'entité constitutive. Ces impôts couverts peuvent être prélevés par la juridiction fiscale de l'entité constitutive ou par une autre juridiction fiscale. Par exemple, les retenues à la source dues au titre d'une redevance reçue d'un titulaire de licence dans une autre juridiction seraient attribuées à la juridiction fiscale de l'entité constitutive qui a perçu la redevance. De même, l'impôt versé par l'actionnaire d'une entité constitutive au titre d'un dividende ou dans le cadre d'un régime relatif aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) doit être affecté à la juridiction de l'entité constitutive ou de la SEC distributrice, car cet impôt est généré par les revenus de l'entité constitutive ou de la SEC. Voir les exemples 3.4.2A, 3.4.2B, 3.4.2C, 3.4.2D et 3.4.2G en annexe.

281. Idéalement, les impôts couverts payés au titre de l'impôt fondé sur la distribution des bénéfices d'une entité constitutive, y compris les impôts sur une base nette et les retenues à la source, devraient être attribués à la juridiction fiscale de l'entité constitutive qui a perçu les revenus sous-jacents. Cependant, le suivi et la localisation des distributions tout au long de la chaîne de propriété seraient extrêmement complexes et lourds. En conséquence, ces impôts devraient être attribués à la juridiction de l'entité constitutive qui a distribué le dividende générateur de l'obligation fiscale. Cela dit, une distribution effectuée

par une entité constitutive située dans une juridiction à faible fiscalité pourrait être financée par les bénéfices distribués par des filiales de niveau inférieur. Dans ce cas, les impôts sur une base nette payés par l'actionnaire couvriraient d'autres revenus de l'entité constitutive insuffisamment imposée, car la distribution elle-même est exclue de la base d'imposition GloBE. Des règles ciblées peuvent être nécessaires pour s'assurer que ces impôts sont correctement affectés afin de tenir compte de ces structures. Cette question sera examinée plus en détail dans le cadre de l'élaboration des règles types abordée au point 10.5.1.

282. Les impôts couverts découlant de la cession d'actions d'une entité constitutive sont exclus du calcul du TEI. Les impôts couverts découlant de la cession d'autres actions sont attribués à la juridiction du cédant dans la mesure où le gain ou la perte enregistré par le cédant sur la vente des actions est inclus dans la base d'imposition GloBE.

283. Comme pour les autres entités constitutives, les impôts couverts acquittés ou dus par le propriétaire d'une entité apatride sur sa quote-part des revenus de l'entité sont attribués à la juridiction à laquelle les revenus correspondants ont été affectés. En règle générale, cela signifie que l'impôt prélevé sur la part de chaque propriétaire dans les revenus d'une entité fiscalement transparente sera attribué à la juridiction fiscale respective de chaque propriétaire. Par exemple, les associés d'une société de personnes qui est une entité constitutive peuvent être imposés dans leur juridiction sur leur quote-part des revenus de la société de personnes. Cependant, si le propriétaire est situé dans une juridiction fiscale qui ne considère pas l'entité apatride comme fiscalement transparente, la juridiction peut imposer les distributions de l'entité apatride ou la quote-part des revenus de l'entité apatride perçue par le propriétaire dans le cadre d'un régime relatif aux SEC. Dans ce cas, les impôts couverts payés par le propriétaire doivent être attribués à la juridiction apatride tout comme les revenus concernés. L'affectation des revenus et des impôts connexes pour les entités apatrides est illustrée dans les exemples 3.4.2E, 3.4.2F et 3.4.2G en annexe.

284. Dans le cadre de l'approche d'agrégation par juridiction, les impôts couverts sont attribués à la juridiction de l'entité constitutive qui a perçu et enregistré les revenus correspondants. Par conséquent, les impôts couverts collectés par l'autorité fiscale d'une juridiction, tels que les retenues à la source et les impôts sur les SEC, peuvent être pris en compte dans le calcul du TEI d'une autre juridiction. Ces impôts « trans-juridictionnels » présentent certains défis pour les règles GloBE, car ils sont généralement prélevés à des taux élevés et concernent des revenus passifs (et donc très mobiles). Les revenus qui déclenchent ces types d'impôts peuvent être facilement transférés vers une juridiction par ailleurs à fiscalité faible, ainsi que les impôts couverts associés et, dans la mesure où les revenus et les impôts affectés dépassent le taux minimum, les excédents de crédits d'impôt peuvent être utilisés pour réduire le montant de l'impôt complémentaire sur d'autres revenus provenant de la juridiction. Les règles anti-abus empêcheraient les opérations de structuration des groupes d'EMN qui permettent d'utiliser des revenus passifs fortement imposés pour mettre à l'abri d'autres revenus enregistrés dans une juridiction à faible fiscalité. Des travaux complémentaires sur le traitement des retenues à la source et des impôts sur les SEC seront effectués en vue de l'élaboration d'une règle ciblée qui soit compatible avec les résultats de politique publique attendus de GloBE, qui soit administrable et qui réduise autant que possible les coûts de conformité. Le résultat de ces travaux sera intégré dans les règles types décrites au point 10.5.1.

### *Calcul du TEI par juridiction*

285. En général, le TEI de chaque juridiction sera calculé en divisant le total des impôts couverts ajustés attribués à la juridiction par le total des résultats avant impôt attribués à la juridiction. Lorsque le total du résultat avant impôt attribué à une juridiction est nul ou négatif (c'est-à-dire déficitaire), il n'y aura pas de revenu GloBE et aucune obligation fiscale GloBE envers cette juridiction pour le groupe d'EMN sur l'année en question. Les impôts couverts ajustés sont tous les impôts couverts diminués des impôts couverts attribuables aux revenus et aux gains qui sont exclus de la base d'imposition GloBE, tels que les impôts



payés sur les dividendes et les gains de cession d'actions. Le montant des impôts couverts inclus dans le calcul du TEI d'une juridiction en vertu du régime du report utilisé pour traiter les différences temporaires est examiné plus en détail ci-dessous dans la section 4.2.

## Références

- OCDE (2018), *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2017*, OECD Publishing, Paris, [https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-fr](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-fr). [1]
- OCDE (2018), *Statistiques de recettes publiques - 1965-2017*, OECD Publishing, Paris, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/politiques-fiscales/ocde-classification-impots-guide-interpretation.pdf>. [3]
- OCDE (2017), *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides, Action 2 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://dx.doi.org/10.1787/9789264255104-fr>. [2]

## Notes

<sup>1</sup> Voir la section 2.3 *Entités exclues*.

<sup>2</sup> S'il existe une exclusion des règles de GloBE pour les EMN opérant dans le secteur du transport maritime international (voir section 2.3.7), il convient d'examiner plus avant si les taxes au tonnage doivent être traitées comme des impôts couverts au titre de GloBE.

<sup>3</sup> La portée des règles sur les SEC varie selon les pays et, en tout état de cause, la conception d'une règle sur les SEC, même si elle a une portée plus large que celle décrite dans ce paragraphe, signifie qu'une telle règle ne sera pas considérée comme assimilable aux règles GloBE.

<sup>4</sup> Voir le chapitre 0 *Reports en avant et exclusions*.

<sup>5</sup> <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis>

<sup>6</sup> Les règles applicables aux ajustements postérieurs à la déclaration au niveau des juridictions sont examinées en section 4.2.2.

<sup>7</sup> Voir la section 3.2.2. pour la description des impôts couverts. L'impôt payé sur le revenu net attribué à une juridiction au titre du Pilier Un serait traité comme impôt couvert en vertu de GloBE.

<sup>8</sup> La règle applique simplement les règles d'amortissement fiscal à la valeur comptable des actifs telle qu'elle est déterminée aux fins de la comptabilité. Elle ne permettrait pas de conformer les règles de l'amortissement comptable des immobilisations dans les comptes de l'entité à celles de l'amortissement fiscal appliquées par la juridiction. Ainsi, la base amortissable du bien aux fins de la fiscalité GloBE et aux fins de la fiscalité nationale peut toujours différer, ce qui produira des différences entre les montants de l'amortissement calculés pour chacune des périodes. Aligner l'amortissement comptable des

immobilisations sur l'amortissement fiscal nécessiterait, dans certains cas, de nombreux autres ajustements de nature temporelle pour différentes charges.

<sup>9</sup> Ces régimes fiscaux contiennent également des règles visant à protéger la base d'imposition de la juridiction contre l'évasion fiscale par le recours à des transactions, telles que les prêts aux actionnaires, qui sont l'équivalent économique d'une distribution.

<sup>10</sup> Le point 39(b) de l'IAS 20 stipule que ces autres formes d'aide publique dont l'entité a directement bénéficié font partie des informations à fournir.

<sup>11</sup> Voir le paragraphe 71 du Programme de travail.

<sup>12</sup> Voir les paragraphes consacrés aux autres normes comptables généralement admises, en section 3.3.3.

<sup>13</sup> Voir les lignes consacrées au processus d'examen multilatéral, en section 10.5.2.

<sup>14</sup> Le processus d'examen multilatéral décrit en section 10.5.2 pourrait inclure un examen spécifique pour évaluer les différences importantes et fournir des orientations supplémentaires à leur égard.

<sup>15</sup> Le moment de l'enregistrement du produit, lorsque les deux entités constitutives sont situées dans la même juridiction, peut être reporté jusqu'à la vente à un tiers à des fins fiscales locales dans le cadre d'un régime d'allégement ou de consolidation au niveau du groupe. En revanche, les produits d'opérations avec des parties liées hors de la juridiction seront probablement comptabilisés au même moment que les produits de transactions avec des tiers, à des fins fiscales locales. Ainsi, la comptabilité séparée des entités aux fins de l'agrégation par juridiction serait conforme, sur ce point, à l'imposition locale des entités soumises à GloBE.

<sup>16</sup> Dans le cas d'une acquisition partielle du capital d'une entité, la valeur de la participation minoritaire est également prise en compte pour déterminer l'existence et le montant du goodwill ou des autres actifs incorporels de l'entité ou des entités acquises.

<sup>17</sup> Une agrégation mondiale pour l'application de GloBE nécessite aussi une répartition des revenus et des impôts des EMN, à la différence que les revenus et les impôts ne doivent être répartis qu'entre la juridiction fiscale de l'entité mère ultime et une juridiction fiscale étrangère. Cette section suppose un paradigme d'agrégation par juridiction. Cependant, les principes s'appliquent également à l'affectation des revenus et des impôts aux juridictions concernées dans le cadre d'un modèle d'agrégation mondiale.

<sup>18</sup> Aucune décision n'a encore été prise par le Cadre inclusif quant à l'adoption des définitions concernées des règles de la déclaration pays par pays par les règles GloBE, mais, étant donné la forte corrélation entre le champ d'application prévu des règles GloBE et celui des règles de la déclaration pays par pays, le présent rapport suppose que les définitions de la déclaration pays par pays seront adoptées.

<sup>19</sup> À cette fin, la juridiction de l'entité peut être celle dont le droit régit sa création si c'est une entité juridique, ou la juridiction dans laquelle elle exerce ses activités si elle est une entité contractuelle ou un dispositif contractuel.



Extrait de :

## Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint Inclusive Framework on BEPS

Accéder à cette publication :

<https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>

### Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2020), « Calcul du TEI selon les règles de GloBE », dans *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint : Inclusive Framework on BEPS*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/1ff1b7e7-fr>

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

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. Des extraits de publications sont susceptibles de faire l'objet d'avertissements supplémentaires, qui sont inclus dans la version complète de la publication, disponible sous le lien fourni à cet effet.

L'utilisation de ce contenu, qu'il soit numérique ou imprimé, est régie par les conditions d'utilisation suivantes :

<http://www.oecd.org/fr/conditionsdutilisation>.