

# 7 Règle relative aux paiements insuffisamment imposés

## Règle relative aux paiements insuffisamment imposés (RPII)

### La RPII s'applique au titre des revenus des entités constitutives faiblement imposées

La RPII exige de tout contribuable assujéti à ce régime et qui fait partie d'un groupe d'EMN d'opérer un ajustement sur l'impôt supplémentaire qui lui est affecté au titre des bénéfices réalisés par les entités constitutives faiblement imposées appartenant à ce même groupe.

### La règle d'inclusion du revenu prévaut sur la règle relative aux paiements insuffisamment imposés

La règle relative aux paiements insuffisamment imposés ne donnera pas lieu à une répartition d'impôt supplémentaire lorsque les entités constitutives faiblement imposées sont contrôlées, directement ou indirectement, par une entité constitutive étrangère qui est soumise à une règle d'inclusion du revenu (RIR) mise en œuvre conformément aux règles GloBE. En revanche, le contribuable pourra être soumis à cet impôt supplémentaire sur les bénéfices réalisés par les entités constitutives situées dans la juridiction de l'entité mère ultime si le TEI de l'EMN dans cette juridiction est inférieur au taux minimum convenu.

### Calcul du montant de l'impôt supplémentaire

Le calcul de l'impôt supplémentaire à charge d'un contribuable soumis à la RPII s'effectue en deux étapes, comme suit :

- (a) Premièrement, si ce contribuable effectue des paiements déductibles à une entité constitutive faiblement imposée au cours de la période concernée, l'impôt supplémentaire dont il devra s'acquitter est déterminé au prorata du total des paiements déductibles versés à cette entité par tous les contribuables soumis à cette règle.
- (b) Deuxièmement, si ce contribuable enregistre des dépenses nettes intragroupe, son impôt supplémentaire sera proportionnel au total des dépenses nettes intragroupe encourues par l'ensemble des contribuables soumis à cette règle.

L'impôt supplémentaire calculé pour le contribuable à chaque étape est plafonné à un montant égal au taux d'imposition pour les impôts couverts prélevés dans la juridiction, multiplié par le montant brut des paiements intragroupe déductibles pris en considération dans le calcul de sa part de l'impôt supplémentaire.

Aucun impôt supplémentaire n'est affecté aux contribuables situés dans des juridictions dont le TEI de l'EMN est inférieur au taux minimum convenu.

### Montant maximum de l'impôt supplémentaire à répartir au titre de la RPII

L'impôt supplémentaire total à payer en fonction des bénéfices de toutes les entités constitutives faiblement imposées situées dans la juridiction de l'entité mère ultime en vertu de cette règle est limité au pourcentage de l'impôt supplémentaire multiplié par le montant total des paiements intragroupe déductibles reçus par ces entités de la part des entités constitutives étrangères.

#### Contribuable soumis à la RPII : définition

On entend par « contribuable soumis à la RPII » (ci-après dénommé « contribuable ») toute entité constitutive située dans une juridiction qui applique un tel régime conformément aux règles GloBE.

#### Ajustement à effectuer en vertu de la RPII

Un contribuable assujéti à l'impôt supplémentaire au titre de cette règle se verra refuser la déduction d'un paiement intragroupe ou sera tenu de procéder à un ajustement équivalent, conformément au droit applicable dans son pays, ayant pour effet une majoration de sa charge fiscale égale au montant de l'impôt supplémentaire attribué.

## 7.1. Aperçu

457. La règle relative aux paiements insuffisamment imposés (RPII) poursuit le même objectif général que la règle d'inclusion du revenu (RIR). Plus précisément, sa logique vise à protéger les juridictions contre l'érosion de la base d'imposition résultant des paiements intragroupe effectués au profit d'entités faiblement imposées, tout en évitant que l'application conjointe des règles GloBE n'assujétisse les groupes d'EMN à une imposition de leurs revenus supérieure au taux minimum dans les juridictions où ils opèrent. Cela dit, même si leur finalité générale est la même, la RIR et la RPII ont une fonction et des mécanismes très différents. La première prévoit un mécanisme de perception de l'impôt supplémentaire basé sur la détention directe ou indirecte par la société mère<sup>1</sup> des entités constitutives faiblement imposées. La seconde lui sert de filet de sécurité et décourage les délocalisations du siège motivées par des considérations fiscales en exigeant des ajustements visant à prélever le solde d'impôt supplémentaire à répartir au titre des bénéfices des entités constitutives non couvertes par une règle d'inclusion du revenu. La RPII entend également lutter contre l'érosion de la base d'imposition due aux paiements intragroupe déductibles. Ainsi, par son double rôle de filet de sécurité et de protection ciblée contre les paiements susceptibles d'éroder la base d'imposition, cette règle répond à un objectif mixte, et différents aspects des mécanismes abordés dans ce chapitre peuvent servir l'un ou l'autre objectif, selon la situation. Enfin, elle recourt à une clé de répartition basée sur les paiements intragroupe, qui en limitent par conséquent la portée.

458. Étant donné que la RPII peut s'appliquer dans toute juridiction où une entité constitutive effectue des paiements intragroupe et que ses résultats varieront en fonction du montant desdits paiements effectués par chaque entité, elle est plus complexe à appliquer et nécessite une plus grande coordination entre les juridictions que la RIR. En pratique, cependant, son champ d'application devrait être relativement restreint. En effet, son régime ne s'applique aux revenus d'une entité constitutive faiblement imposée que si cette dernière n'est pas soumise à une RIR mise en œuvre conformément aux règles GloBE en vertu de la législation d'une autre juridiction<sup>2</sup>. Afin de simplifier à la fois le respect et l'administration des règles GloBE, le contribuable a la possibilité, dans le cadre des procédures de mise en conformité à la RPII, décrites à la section 7.8, de certifier que cette règle ne lui est pas applicable, par exemple, du fait que son groupe d'EMN ne comporte pas d'entités constitutives faiblement imposées ou que, dans le cas contraire, ces entités sont toutes sous le contrôle d'une autre entité constitutive qui applique une RIR mise en œuvre conformément aux règles GloBE.

## 7.2. La RIR prévaut sur la RPII

459. Soit l'impôt supplémentaire calculé en fonction des bénéficiaires de l'EMN est perçu en application de la RIR dans une juridiction de l'entité mère, soit il nécessite, dans une juridiction appliquant la RPII, un ajustement correspondant en vertu de cette dernière. Comme mentionné précédemment, la règle d'inclusion du revenu est prioritaire par rapport à la RPII. Par conséquent, aucun impôt supplémentaire ne peut être considéré comme devant faire l'objet d'un ajustement au titre de la RPII pour une entité constitutive faiblement imposée qui est contrôlée, directement ou indirectement, par une entité constitutive étrangère soumise à une RIR mise en œuvre conformément aux règles GloBE. Lorsque leur régime est d'application, les règles relatives aux paiements insuffisamment imposés respectives de plusieurs juridictions peuvent cependant s'appliquer au revenu d'une même entité constitutive faiblement imposée ; ce chapitre explique leurs modalités de coordination visant à simplifier leur mise en œuvre tout en évitant la double imposition.

### **7.2.1. Interactions entre la RIR et la RPII lorsque la RIR est appliquée au niveau de la société mère intermédiaire**

460. Dans le cas où aucune RIR ne s'applique au niveau de l'EMU, elle peut être mise en œuvre à un niveau inférieur de la chaîne de propriété<sup>3</sup>. Dans ces circonstances et comme indiqué au chapitre 6, il est possible que les entités constitutives faiblement imposées situées dans une juridiction donnée ne soient pas toutes détenues par la même société mère appliquant la même RIR. Par conséquent, certaines d'entre elles seront soumises à une RIR applicable et d'autres éventuellement à la RPII. L'exemple 6.3.1A illustre une telle structure. C'est donc au niveau de chaque entité constitutive faiblement imposée qu'est déterminé le régime qui couvrira l'impôt sur les revenus : soit la RIR, soit la RPII. Le contrôle d'une telle entité sera évalué pour déterminer si ses bénéficiaires devront être imposés à l'aide de la RIR ou si le montant de ces bénéficiaires devra faire l'objet d'un ajustement en vertu de celle-ci. Les bénéficiaires faiblement imposés d'une entité constitutive seront soumis à un ajustement conformément à la RIR lorsque celle-ci est contrôlée par une autre entité constitutive présente dans sa chaîne de propriété et à laquelle cette règle s'applique. Si elle n'est contrôlée par aucune autre entité constitutive de sa chaîne de propriété, l'ajustement se fera conformément à la RPII. Par conséquent, la question de savoir si cette dernière doit s'appliquer aux bénéficiaires d'une entité constitutive faiblement imposée obéira généralement à une logique binaire – en somme, du fait que cette entité est contrôlée ou non par une autre entité constitutive étrangère soumise à une RIR conformément aux règles GloBE.

### **7.2.2. Exclusion de l'impôt retenu au titre de la RIR sur les entités constitutives détenues par un actionnaire minoritaire**

461. L'on s'attend à deux cas de figure le plus souvent : soit les entités constitutives faiblement imposées sont contrôlées par une autre qui est soumise à la RIR (auquel cas la RPII ne s'appliquera pas), soit la totalité de leurs actions sont détenues par d'autres entités constitutives qui ne sont pas soumises à la RIR (auquel cas la RPII s'appliquera). Il peut toutefois arriver qu'une entité constitutive faiblement imposée ne soit contrôlée par aucune entité constitutive assujettie à la RIR, mais qu'une entité constitutive étrangère y détienne une participation minoritaire et applique cette règle sur la part des bénéficiaires qui lui revient du fait de cette participation, ainsi que décrit à la section 6.3.1. Dans ces circonstances, la RPII s'applique étant donné que l'entité constitutive faiblement imposée n'est pas contrôlée, que ce soit directement ou indirectement, par une autre entité constitutive d'une autre juridiction qui applique une RIR<sup>4</sup>.

462. Afin d'éviter la double imposition des mêmes bénéficiaires, à savoir du côté du contribuable soumis à la RPII et de celui de l'entité constitutive appliquant la RIR (en raison de la participation minoritaire qu'elle détient dans l'entité constitutive faiblement imposée), la répartition de l'impôt supplémentaire au titre de la

RPII exclut la partie de cet impôt déjà prélevé en vertu de la RIR<sup>5</sup>. Ce mécanisme garantit que cette dernière l'emporte sur la RPII, tout en évitant la double imposition des mêmes bénéfices faiblement imposés, conformément aux règles GloBE.

### **7.2.3. Application de la RPII aux bénéfices faiblement imposés dans la juridiction de l'EMU**

#### *Faible imposition dans la juridiction de l'EMU*

463. Lorsque la RIR et la RPII seront transposées dans le droit national, leur application *n'aura pas* pour but d'appréhender les bénéfices faiblement imposés au niveau du pays du contribuable (c'est-à-dire ceux résultant d'activités exercées dans sa juridiction de résidence). De tels bénéfices seront couverts par les règles des entités constitutives situées dans d'autres juridictions.

464. Dans le cas d'une filiale située dans une juridiction différente de celle de l'EMU, le champ d'application juridictionnel de la RPII inclura donc les revenus faiblement imposés générés dans la juridiction de l'entité mère ultime au cours d'une période donnée. L'application de cette règle résulte de deux facteurs :

- a. Les bénéfices réalisés dans la juridiction de l'entité mère ultime ne relèvent pas du champ d'application d'une éventuelle RIR applicable, puisqu'une telle règle qui s'appliquerait dans cette juridiction ne couvrirait que les bénéfices « étrangers », c'est-à-dire ceux qui sont générés dans toutes les juridictions autres que celle-ci.
- b. La juridiction de l'entité mère ultime est une juridiction étrangère du point de vue de celle de la filiale qui applique la RPII.

465. Par conséquent, lorsque (i) la juridiction de l'entité mère ultime a mis en œuvre une RIR conformément aux règles GloBE et que (ii) le TEI de la juridiction de l'EMN est inférieur au taux d'imposition minimum de la juridiction de l'entité mère ultime pour une période donnée, la RIR et la RPII pourraient tous deux s'appliquer au sein du groupe, mais pas aux mêmes bénéfices faiblement imposés. La RIR couvrirait alors les bénéfices faiblement imposés de l'EMN dans toutes les juridictions de filiale, et seule la RPII s'appliquerait aux bénéfices réalisés dans la juridiction de l'entité mère ultime et ce, seulement si celle de l'EMN présente un TEI inférieur au taux minimum convenu au cours d'une période donnée.

#### *Considérations stratégiques et conceptuelles*

466. La juridiction de l'EMU n'est pas censée appliquer la RIR aux entreprises opérant sur son territoire. Par conséquent, d'un point de vue strictement technique, la RPII ne lui sert pas de renfort dans ce contexte, mais vise plutôt à lutter directement contre le risque d'érosion de la base d'imposition dans les juridictions de l'EMU où l'imposition est inférieure au taux minimum. L'application de cette règle aux bénéfices faiblement imposés de la juridiction de l'EMU soulève un certain nombre de difficultés de nature stratégique et conceptuelle qui ne se posent pas lorsqu'elle concerne des filiales du groupe d'EMN. Elle pourrait en effet avoir un impact disproportionné sur certains groupes d'EMN dont les opérations étrangères sont négligeables. Ces effets négatifs pourraient s'observer pour les EMU incapables de mettre en œuvre une RIR qui leur éviterait l'impôt supplémentaire et les coûts de mise en conformité associés à l'application de la RPII. Ces problèmes sont en partie résolus grâce au recours de plafonds, comme expliqué à la section 7.5.2. D'autres solutions possibles seront étudiées dans le cadre de travaux techniques. Il pourrait s'agir d'un crédit pour les impôts acquittés au titre de la RPII, qui permettrait de corriger les écarts temporels dans la juridiction de l'EMU, et d'un mécanisme de prélèvement d'un impôt supplémentaire pour les contribuables auxquels elle s'applique<sup>6</sup>. Les résultats de ces travaux seront intégrés au processus d'élaboration de règles types, comme décrit à la section 10.5.1.

### 7.3. Calcul du montant de l'impôt supplémentaire

467. La RPII utilise les mêmes mécanismes que la RIR pour déterminer le TEI de la juridiction de l'EMN et le montant de l'impôt supplémentaire à répartir. Elle utilise la même définition des impôts visés et applique de la même manière les exceptions fondées sur la substance<sup>7</sup>. Ainsi, elle appliquerait de la même façon les exclusions par rapport à la définition d'entité constitutive (entités publiques, par exemple) et ne générerait dès lors aucun impôt supplémentaire à prélever ou à répartir pour les entités concernées<sup>8</sup>. Cette similitude concerne également les reports des pertes et des excédents d'impôts utilisés pour traiter les écarts temporels et leur application pour déterminer le TEI de chaque juridiction.

468. L'exemple 4.2.1A illustre l'application d'une règle de report de l'impôt payé localement. Dans ce cas, une filiale paie un excédent d'impôts s'élevant à 40 au cours de l'année 1, ce qui entraîne un report d'impôt payé localement équivalent à ce montant (en supposant que cette filiale soit la seule entité constitutive de la juridiction concernée). Même si, l'année suivante, elle a été imposée à un taux inférieur au taux minimum sur sa base d'imposition GloBE, elle peut reporter l'excédent d'impôts payé pour amener sa charge fiscale de l'année 2 à hauteur du taux minimum. Par conséquent, aucun impôt supplémentaire ne devrait être prélevé sur les bénéfices de la filiale pour l'année 2, que ce soit en vertu de la RIR ou de la RPII. De même, le mécanisme de report des pertes décrit à la section 4.2 s'appliquerait aux fins du calcul de l'impôt supplémentaire conformément à la RPII.

469. Le fait que la RIR et la RPII recourent au même mécanisme pour calculer l'impôt supplémentaire améliore leur coordination et réduit les coûts liés à la mise en œuvre et à la mise en conformité en évitant qu'un ajustement n'entraîne une surimposition ou une imposition excessive par rapport au bénéfice économique. Ce point commun offre également l'avantage d'aligner les résultats attendus en application des deux régimes, de sorte que la RPII peut – sous réserve de certaines restrictions tenant compte de son objectif consistant à cibler les pratiques d'érosion de la base d'imposition – assurer correctement sa fonction de renfort à la RIR. Pour ce faire, elle doit être appliquée dans les situations où c'est la RIR qui l'aurait été si elle avait été mise en œuvre dans la juridiction de l'entité mère. En revanche, l'utilisation de mécanismes différents pour le calcul de l'impôt supplémentaire conduirait à des résultats moins efficaces ou plus sévères lorsque la RPII s'applique plutôt que la RIR. Par exemple, une règle qui porterait uniquement sur les paiements directs effectués au profit de bénéficiaires situés dans des juridictions dont le taux nominal de l'impôt sur les sociétés (IS) est inférieur au taux minimum convenu serait moins efficace que la RIR. Enfin, une règle qui s'écarte des approches en matière d'agrégation des revenus, d'exceptions fondées sur la substance et de traitement des écarts temporels prévues par les règles GloBE pourrait se traduire par des résultats plus sévères que ceux obtenus avec la RIR.

470. La RPII utilise le même mécanisme que la RIR pour calculer le montant de l'impôt supplémentaire à répartir en fonction des bénéficiaires visés. Ainsi, un montant de retenue à la source acquitté sur un paiement particulier effectué par un contribuable soumis à la RPII est pris en compte pour le calcul du TEI de la juridiction où réside l'entité constitutive bénéficiaire et ne réduit pas le montant de l'impôt supplémentaire imputé à ce contribuable en vertu de cette règle. La méthodologie décrite à la section 4.4 prévoit que le montant de l'impôt supplémentaire à répartir est déterminé pour chaque entité constitutive située dans une juridiction où le TEI de l'EMN est inférieur au taux minimum (l'entité constitutive faiblement imposée). L'impôt supplémentaire ainsi calculé pour chaque entité est ensuite réparti entre les contribuables soumis à ladite règle conformément aux mécanismes énoncés dans la section 7.4 ci-dessous.

### 7.4. Répartition du montant de l'impôt supplémentaire

471. L'impôt supplémentaire est réparti entre les entités soumises à la RPII de leur juridiction. En général, cette répartition n'entraîne pas le transfert de l'imposition des bénéfices réalisés par une entité

donnée sur une autre. Elle fonctionne plutôt comme une méthode coordonnée pour relier les paiements intragroupe déductibles effectués dans une juridiction aux recettes faiblement imposées dans une autre. Toutefois, ces liens ne sont pas identifiés par la reconstitution de la chaîne des paiements intragroupe effectués par une entité constitutive pour associer ces paiements aux revenus faiblement imposés d'une autre entité constitutive. Au lieu de cela, les clés de répartition de la RPII recourent à une approche globale et proportionnelle qui tient compte à la fois :

- a. des paiements intragroupe érodant la base d'imposition effectués par les entités constitutives du groupe d'EMN soumises à cette règle<sup>9</sup> ; et
- b. des revenus insuffisamment imposés dans les juridictions où ils ne sont pas soumis à une RIR.

472. La RPII répartit ensuite l'impôt supplémentaire attribuable à la juridiction à faible taux d'imposition proportionnellement aux paiements intragroupe qui érodent la base d'imposition en utilisant un mécanisme commun à chaque juridiction appliquant cette règle. Pour que la règle soit appliquée de façon coordonnée, cette répartition nécessite une définition commune de ses principales composantes. Cette section présente les principes de conception et les mécanismes des clés de répartition, ainsi que la définition des facteurs pris en compte pour le calcul de ces clés (c'est-à-dire les paiements intragroupe).

#### **7.4.1. Vue d'ensemble : approche en deux étapes**

473. L'approche utilisée pour déterminer l'impôt supplémentaire à charge d'un contribuable assujéti à la RPII et faisant partie du même groupe d'EMN multinationales que l'entité constitutive faiblement imposée est la suivante :

- Tout d'abord, si ce contribuable effectue des paiements déductibles à une entité constitutive faiblement imposée au cours de la période concernée, il sera soumis à un impôt supplémentaire sur les bénéfices réalisés par cette entité au prorata du total des paiements déductibles versés directement à cette dernière par tous les contribuables soumis à cette règle.
- Ensuite, si ce contribuable enregistre des dépenses nettes intragroupe, le solde de l'impôt supplémentaire est réparti proportionnellement au total des dépenses nettes intragroupe encourues par tous les contribuables soumis à cette règle.

Les deux clés de répartition s'appliquent par période. La section 7.7.4 décrit les mécanismes utilisés afin de déterminer le délai imparti pour procéder à l'ajustement sur la base de ces paiements.

#### **7.4.2. Objectif et conception des clés de répartition**

474. Une approche en deux étapes basée sur les dépenses et paiements entre parties liées est conforme à la fonction mixte de la RPII. Comme mentionné précédemment, cette règle a pour but d'assurer un renfort à la RIR tout en offrant aux juridictions une protection contre les effets des transactions qui érodent la base d'imposition.

##### *Objectif et conception de la première clé de répartition*

475. Cette première clé répartit l'impôt supplémentaire sur les entités qui effectuent des paiements directs à des entités constitutives faiblement imposées. Elle garantit que la RPII attribue l'impôt supplémentaire en priorité aux juridictions où il existe un lien direct et facilement identifiable entre le paiement et le transfert des bénéfices intragroupe. Étant donné que la clé de répartition hiérarchise les ajustements requis en fonction des paiements intragroupe déductibles versés directement à une entité constitutive faiblement imposée, son objectif est d'appréhender les pratiques les plus évidentes et simples de transfert des bénéfices intragroupe. En effet, comme les paiements directs à une telle entité sont les plus faciles à identifier, la clé limite le nombre d'ajustements à effectuer et simplifie les volets de mise en conformité et d'administration.

*Objectif et conception de la seconde clé de répartition*

476. Il se peut que les ajustements effectués avec la première clé de répartition n'aboutissent pas à la répartition du montant total de l'impôt supplémentaire. Si tel est le cas, le solde de l'impôt supplémentaire, après application de la première clé, sera réparti entre les contribuables avec la deuxième clé de répartition au prorata de leurs dépenses nettes intragroupe.

477. Non seulement cette seconde clé remplit une partie de la fonction de renfort décrite précédemment, mais elle vise également à neutraliser les avantages qu'un groupe d'EMN pourrait obtenir en contournant la première clé de répartition. En effet, un mécanisme qui se contente de répartir l'impôt supplémentaire proportionnellement aux paiements directs effectués par les contribuables pourrait être contourné en redirigeant les transactions interentreprises via une entité qui n'est pas assujettie à la RPII, de telle sorte qu'aucun paiement direct d'un contribuable au profit d'une entité constitutive faiblement imposée ne sera identifié. La deuxième clé de répartition permet de faire face, de façon relativement simple, à ces montages reposant sur des sociétés-relais : pour ce faire, elle répartit la part proportionnelle de l'impôt supplémentaire de chaque entité constitutive faiblement imposée par rapport à ses dépenses nettes entre parties liées sans qu'il soit nécessaire de retracer la destination de tous les paiements effectués par les contribuables au sein du groupe d'EMN.

478. Par conséquent, la seconde clé de répartition est en partie destinée à servir de soutien à la première en ciblant les structures de financement intragroupe qui transfèrent indirectement des bénéficiaires vers des juridictions à faible fiscalité. Par ailleurs, elle fonctionne comme une règle simplifiée de protection contre les structure-relais, mais selon une approche fondée sur la fongibilité des fonds qui considère que le montant du bénéfice net transféré par chaque contribuable vient financer une fraction proportionnelle du bénéfice faiblement imposé restant du groupe d'EMN, indépendamment des spécificités des flux de paiements intragroupe. Cette mesure repose sur l'hypothèse que les risques de transfert des bénéfices sont généralement plus élevés pour les entités qui présentent des dépenses nettes entre parties liées, et elle devrait en principe avoir pour effet de faire supporter la charge fiscale aux entités qui tirent une part plus importante de leurs revenus des ventes à des tierces parties. La seconde clé de répartition n'exige pas de l'administration fiscale qu'elle établisse un lien entre un poste de dépenses déductibles et un ensemble de revenus faiblement imposés. Elle agrège les autres éléments de revenu insuffisamment imposés et répartit ces montants proportionnellement aux dépenses nettes entre parties liées. Cette approche agrégée/proportionnelle vise à protéger l'intégrité des résultats de GloBE et, dans le même temps, à parvenir au juste équilibre entre une règle qui soit à la fois exhaustive et relativement simple à appliquer et l'élimination de la complexité associée au suivi des flux de paiements intragroupe lorsqu'ils sont connectés au sein d'une chaîne. Dans la pratique, les dépenses nettes entre parties liées effectivement encourues par une entité peuvent être manipulées. Ainsi, un groupe d'EMN pourrait chercher à réduire celles d'un contribuable particulier en transférant des dépenses de tiers (les intérêts d'un prêt bancaire, par exemple) vers cette entité pour ensuite les refacturer sous la forme d'une transaction intragroupe (un prêt à un autre membre du groupe, par exemple). Cependant et à condition que la masse critique de juridictions ayant adopté la RPII soit atteinte, l'effet d'une telle stratégie peut se résumer au transfert de l'obligation découlant de cette règle à une autre entité ou juridiction.

479. La deuxième clé de répartition, lorsqu'elle est appliquée en combinaison avec la première, fonctionne comme un renfort efficace à la RIR, sans engendrer de risque de surimposition puisqu'elle ne peut entraîner un ajustement que dans la mesure où un impôt supplémentaire a été calculé au préalable, comme expliqué à la section 7.3.

### 7.4.3. Mécanismes des clés de répartition

#### *Mécanismes de la première clé de répartition basés sur les paiements intragroupe directs*

480. La façon la plus simple de transférer des bénéfices d'une juridiction à fiscalité élevée vers une autre où les taux d'imposition sont faibles consiste sans doute à effectuer des paiements intragroupe déductibles d'une entité fortement imposée à une entité faiblement imposée. Du fait qu'elle répartit l'impôt supplémentaire proportionnellement aux paiements intragroupe déductibles effectués directement par les contribuables à des entités faiblement imposées, la première clé de répartition vise donc à neutraliser l'une des méthodes les plus évidentes de transfert des bénéfices vers les juridictions à faible fiscalité.

481. Cette première clé prend en considération les paiements directs de chaque contribuable au profit d'une entité constitutive faiblement imposée (c'est-à-dire située dans une juridiction où le TEI de l'EMN est inférieur au taux minimum convenu). Chacun des contribuables se voit attribuer une partie de l'impôt supplémentaire qui est calculée par rapport au revenu de chaque entité constitutive faiblement imposée, selon la formule suivante :

$$\frac{\text{Paiements intragroupe directs du contribuable A à l'entité constitutive Z faiblement imposée}}{\text{Tous les paiements intragroupe directs de tous les contribuables du groupe à l'entité constitutive Z faiblement imposée}}$$

482. Aux fins de cette formule :

- « Paiements intragroupe directs du contribuable A à l'entité constitutive Z faiblement imposée » correspond au montant des paiements intragroupe déductibles effectués directement par le contribuable A à l'entité constitutive Z faiblement imposée.
- « Tous les paiements intragroupe directs de tous les contribuables du groupe à l'entité constitutive Z faiblement imposée » correspond à la somme de tous les paiements intragroupe déductibles effectués directement par l'ensemble des contribuables à cette même entité.

L'exemple 7.4.3A illustre le fonctionnement de la première clé de répartition.

#### *Mécanismes de la deuxième clé de répartition basés sur les dépenses nettes intragroupe*

483. Il se peut qu'à elle seule, l'application de la première clé de répartition ne permette pas à la RPII d'assurer sa fonction de renfort à la RIR. Tout d'abord, il est possible qu'une entité constitutive faiblement imposée ne soit pas la bénéficiaire directe de paiements effectués par les contribuables, auquel cas aucun impôt supplémentaire ne sera affecté à ces derniers par la première clé de répartition<sup>10</sup>. Ensuite, même lorsqu'il existe des paiements directs, l'impôt supplémentaire affecté aux contribuables ayant effectué ces paiements peut être limité en raison des plafonds décrits plus bas, de sorte qu'une partie de son solde ne serait pas répartie<sup>11</sup>.

484. Lorsqu'un impôt supplémentaire a été déterminé mais n'est pas (entièrement) réparti avec la première clé de répartition, une deuxième clé s'applique après la première et répartit le solde de l'impôt supplémentaire. Cette deuxième clé répartit le reste de cet impôt sur les contribuables proportionnellement à leurs dépenses nettes intragroupe. Par conséquent, elle exclut les contribuables enregistrant des revenus nets entre parties liées.

485. La deuxième clé de répartition prend en compte tous les paiements et recettes à destination et en provenance d'autres entités constitutives (tant nationales qu'étrangères) afin de déterminer les dépenses nettes intragroupe d'un contribuable spécifique. Elle prend également en considération les paiements retenus pour la première clé de répartition lorsque toutes deux s'appliquent. L'inclusion de l'ensemble des paiements déductibles est plus simple du point de vue de la mise en conformité et de l'administration. Le fait de prendre en compte les paiements à destination et en provenance d'entités étrangères et nationales admet que ceux effectués au profit d'un autre contribuable (même si celui-ci réside ou est établi dans la même juridiction) peuvent être impliqués dans les montages relais de transfert des bénéfices faiblement

imposés d'une entité extraterritoriale<sup>12</sup>. Chaque contribuable se voit affecter une partie du solde de l'impôt supplémentaire qui n'avait pas été réparti avec la première clé de répartition. Pour ce faire, la formule suivante est utilisée :

$$\frac{\text{Dépenses nettes intragroupe du contribuable A}}{\text{Somme de toutes les dépenses nettes intragroupe des contribuables}}$$

486. Aux fins de cette formule :

- « Dépenses nettes intragroupe du contribuable A » correspond à la différence entre : (i) la somme de tous les paiements intragroupe déductibles effectués par ce contribuable et (ii) la somme de tous les revenus entre parties liées que ce contribuable tire des paiements intragroupe déductibles effectués par d'autres entités constitutives de son groupe d'EMN, lorsque cette différence est positive ;
- « Somme de toutes les dépenses nettes intragroupe des contribuables » correspond à la somme de l'ensemble des dépenses nettes intragroupe pour l'ensemble des contribuables.

487. L'exemple 7.4.3B illustre le fonctionnement de la deuxième clé de répartition. Quant à l'exemple 7.4.3C, il montre le fonctionnement de cette clé lorsqu'un contribuable enregistre des revenus nets entre parties liées.

#### *Exclusion d'une entité constitutive faiblement imposée de la répartition de l'impôt supplémentaire*

488. Parmi les entités soumises à la RPII, seules celles qui sont situées dans des juridictions où le TEI de l'EMN est égal ou supérieur au taux minimum convenu sont visées par la répartition de l'impôt supplémentaire. En d'autres termes, cette règle ne prévoit aucun impôt supplémentaire dû par les entités constitutives faiblement imposées<sup>13</sup>. Lorsqu'une telle entité n'est pas considérée comme redevable de cet impôt, tant les paiements directs qu'elle effectue que ses dépenses nettes intragroupe ne sont pas pris en compte pour l'application des clés de répartition de la RPII. L'exemple 7.4.3D illustre cette particularité.

489. Dans le cadre de GloBE, le calcul du TEI applicable à une EMN dans une juridiction où elle a subi une perte n'est pas effectué (car l'EMN n'a pas enregistré de revenus dans cette juridiction). La répartition de l'impôt supplémentaire sur les entités constitutives situées dans des juridictions où cette perte a été enregistrée est justifiée car ces dernières peuvent être déficitaires en raison de transactions ayant pour effet d'éroder leur base d'imposition. Aux fins de l'application de la RPII, les entités constitutives situées dans une juridiction où l'EMN subit des pertes ne sont pas considérées comme « faiblement imposées » et peuvent donc appliquer cette règle à condition qu'un mécanisme applicable dans cette juridiction permette d'imposer, si nécessaire, une majoration de l'impôt pour les entreprises déficitaires en application de ladite règle sur son territoire<sup>14</sup>. Ce mécanisme peut être superflu dans la pratique si les contribuables sur lesquels est réparti l'impôt supplémentaire sont en situation de bénéfice, alors que d'autres entités constitutives de la juridiction en question ont enregistré une perte.

490. La restriction relative à la répartition de l'impôt supplémentaire sur les entités constitutives dans les juridictions à faible fiscalité simplifie l'application de la règle. En particulier, elle empêche la répartition croisée de cet impôt entre deux juridictions à faible fiscalité et évite que cet impôt soit détourné de juridictions à forte fiscalité (où le risque de transfert de bénéfices est plus important) vers des juridictions à faible fiscalité, ce qui serait contraire à la vocation première de la règle. Allouer l'impôt supplémentaire à des juridictions à faible taux d'imposition aurait également pour effet de nuire à l'efficacité de la fonction de renfort de la règle RIR décrite précédemment si cet impôt était affecté à une entité constitutive qui n'est pas en mesure d'effectuer un ajustement équivalent prévu par son mécanisme national de traitement des paiements insuffisamment imposés.

491. Les juridictions ayant mis en place la RPII peuvent, pour un groupe d'EMN et un exercice donnés, appliquer un TEI inférieur au taux minimum convenu en vertu de certaines incitations fiscales ou d'autres caractéristiques spécifiques du système fiscal, de sorte que les activités exercées par une EMN sur leur territoire seront soumises à ce taux d'imposition plus favorable pour cette période. Toutefois, si elles veulent s'assurer de pouvoir appliquer ladite règle chaque année, elles peuvent faire en sorte que leur TEI pour chaque EMN opérant sur leur territoire soit au moins égal au taux minimum convenu en adoptant un impôt minimum national annuel sur le revenu prenant comme références la base d'imposition et le taux d'imposition des règles GloBE. L'introduction de cet impôt minimum sur le revenu rendrait inapplicable l'exclusion au niveau de leur juridiction.

#### **7.4.4. Identification des paiements intragroupe**

##### *Aperçu*

492. Les montants des paiements et des dépenses nettes intragroupe pris en compte pour l'application de la RPII sont identifiés au niveau de chaque contribuable. Cette section présente en détail l'identification des montants des paiements intragroupe pris en considération pour les besoins des clés de répartition de ladite règle.

##### *Définition des paiements déductibles*

493. Une application cohérente et coordonnée de la RPII nécessite une définition commune des paiements à prendre en compte pour l'utilisation des clés de répartition. S'appuyant sur la définition des paiements déductibles utilisée dans le Rapport sur l'Action 2 du Projet BEPS (OCDE, 2017<sup>[1]</sup>), la définition des paiements dans le cadre de ladite règle couvre toute charge payée ou à payer (en ce compris toute obligation future ou conditionnelle d'effectuer un paiement) pendant la période concernée. Les paiements sont pris en compte sur la base de la comptabilité d'exercice<sup>15</sup>. Leur définition inclut toutes les dépenses et recettes courantes, y compris les loyers, les redevances, les intérêts et les frais payés pour les services, et comprendrait également les montants inclus dans les coûts des stocks.

494. La définition des paiements n'inclut toutefois que ceux qui sont généralement déductibles en vertu du droit fiscal de la juridiction du payeur. Les paiements qui ne satisfont pas les critères généraux de déductibilité dans la juridiction où se trouve le payeur ne sont pas pris en compte. À cette fin, les limitations spécifiques en matière de déductibilité ou d'application des dispositions anti-abus ne sont pas prises en compte. Si un paiement répond aux critères généraux de déductibilité dans la juridiction du payeur, alors son montant total est utilisé pour la clé de répartition. Cette approche pourrait aboutir à l'affectation à un contribuable d'un impôt supplémentaire correspondant au montant total d'un paiement qui est autrement soumis à des restrictions en matière de déduction en vertu d'autres règles applicables dans la juridiction concernée, telles que la limitation de la déductibilité des intérêts ou les règles anti-évasion<sup>16</sup>. L'ajustement de la répartition pour tenir compte des restrictions spécifiques en matière de déductibilité de certains paiements ne serait pas conforme aux principes conceptuels généraux de la RPII. Bien que les clés de répartition soient basées sur les paiements intragroupe, elles sont destinées à offrir des indicateurs facilement comparables du transfert des bénéfices plutôt qu'une mesure précise de l'impôt effectivement économisé par chaque contribuable en ce qui concerne ces paiements. Par exemple, elles ne sont pas ajustées pour tenir compte d'autres facteurs qui ont une incidence directe sur le transfert des bénéfices, comme le taux d'imposition effectivement appliqué en ce qui concerne la déduction de paiements. En outre, évaluer dans quelle mesure chaque paiement a érodé le revenu imposable du contribuable entraînerait des coûts de mise en conformité et d'administration importants, ainsi qu'un risque accru de litiges entre juridictions.

### *Identification des paiements intragroupe et des dépenses nettes intragroupe*

495. On entend par paiements intragroupe les paiements déductibles effectués par une entité constitutive à une autre entité constitutive du même groupe d'EMN<sup>17</sup>. Les dépenses nettes intragroupe d'une entité constitutive correspondent à la différence positive (le cas échéant) entre : (i) la somme de tous les paiements intragroupe déductibles effectués par cette entité constitutive à d'autres entités constitutives de son groupe d'EMN et (ii) le montant brut du revenu qu'elle tire des paiements intragroupe déductibles effectués par d'autres entités constitutives de son groupe d'EMN.

496. Tant les paiements intragroupe utilisés pour la première clé de répartition que les dépenses nettes intragroupe d'une entité constitutive utilisées pour la seconde sont identifiés sur la base des informations disponibles dans les livres et registres financiers de cette entité (ajustées pour tenir compte des postes qui ne sont généralement pas déductibles en vertu de la législation de la juridiction du payeur)<sup>18</sup>. Aux fins de la première clé de répartition, les paiements intragroupe sont identifiés sur la base des livres et registres financiers des entités constitutives situées dans les juridictions où le TEI de l'EMN est inférieur au taux d'imposition minimum<sup>19</sup>. Dans la pratique, ils correspondent aux revenus entre parties liées que ces entités reçoivent des contribuables. Aux fins de la deuxième clé de répartition, les dépenses nettes intragroupe de chacun des contribuables sont déterminées sur la base des revenus et des dépenses identifiés dans leurs livres et registres financiers respectifs<sup>20</sup>. Le flux des paiements intragroupe changera d'une période à l'autre, de sorte qu'il se peut que l'impôt supplémentaire soit affecté à des juridictions différentes selon l'exercice, en fonction de la combinaison de dépenses nettes enregistrées entre parties liées au cours de l'année visée. Afin d'avoir la certitude que les groupes d'EMN appliquent la règle de manière cohérente et d'éviter la nécessité d'ajustements ultérieurs, les revenus et les dépenses identifiés dans les livres et registres financiers de chaque contribuable pour la période concernée seront considérés comme définitifs aux fins du calcul de l'impôt supplémentaire à affecter à l'aide des clés de répartition.

### *Application de la RPII aux paiements réputés effectués à destination ou en provenance d'établissements stables*

497. Comme expliqué à la section 2.2.2, les établissements stables sont traités comme des entités constitutives distinctes aux fins des règles GloBE. Les paiements réputés effectués ou notionnels d'un établissement stable à destination de son siège social ou inversement ainsi que les paiements réputés effectués entre établissements stables du même siège social qui sont comptabilisés au titre de l'impôt devraient être inclus dans la définition des paiements, à condition de répondre aux critères généraux de déductibilité dans la juridiction du payeur<sup>21</sup>. Ce principe s'applique aux paiements pris en compte soit dans la première clé de répartition, soit dans la seconde.

## **7.5. Montant maximum de l'impôt supplémentaire à répartir (plafonds)**

498. Comme indiqué plus haut, la RPII sert de renfort à la RIR. Dès lors, le total des ajustements qu'elle prévoit ne peut dépasser, pour chaque juridiction, le montant de l'impôt supplémentaire nécessaire pour porter le TEI de l'EMN au taux minimum applicable dans chaque juridiction où celle-ci exerce ses activités. En plus du plafond fixé pour les ajustements pouvant être effectués en vertu de cette règle, il en existe deux autres :

- a. Le premier plafond, qui s'applique au montant de l'impôt supplémentaire pouvant être affecté à une juridiction soumise à la RPII, est basé sur le taux d'imposition pour les impôts couverts prélevés dans cette juridiction.
- b. Le deuxième, qui limite le montant total de l'impôt supplémentaire pouvant être attribué au titre des revenus faiblement imposés de la juridiction de l'entité mère ultime, est basé sur le montant brut des paiements intragroupe déductibles.

499. Ces deux plafonds sont décrits plus en détail ci-dessous.

### **7.5.1. Plafonnement fixé pour la répartition de l'impôt supplémentaire applicable à la juridiction soumise à la RPII**

500. Le premier plafond est appliqué par la juridiction qui procède à l'ajustement en vertu de cette règle. Le montant total de l'impôt supplémentaire qui peut être réparti au titre des paiements directs effectués à une entité constitutive faiblement imposée ne peut dépasser le taux d'imposition pour les impôts couverts prélevés dans la juridiction du contribuable<sup>22</sup> multiplié par le montant des paiements directs déductibles qui sont pris en compte pour appliquer la règle (numérateur de la première clé de répartition).

501. La deuxième clé de répartition distribue le solde de l'impôt supplémentaire entre les contribuables proportionnellement aux montants respectifs de leurs dépenses nettes entre parties liées. Le montant total de l'impôt supplémentaire qui est réparti à l'aide de cette clé est également plafonné. En effet, il ne peut dépasser un montant correspondant au taux d'imposition pour les impôts couverts prélevés dans la juridiction du contribuable<sup>23</sup> multiplié par le montant brut des paiements intragroupe déductibles pris en compte pour appliquer la règle (sans déduction des revenus intragroupe). Ces paiements correspondent à tous les paiements intragroupe effectués par l'ensemble de ces contribuables, à l'exception de ceux qui ont déjà été pris en considération pour le calcul du plafond de la première clé de répartition.

### **7.5.2. Plafonnement fixé pour la répartition de l'impôt supplémentaire applicable à la juridiction de l'entité mère ultime**

502. Les entités constitutives faiblement imposées situées dans les juridictions de la filiale peuvent être assujetties soit à la RIR (en priorité), soit à la RPII (en tant que mécanisme secondaire). En revanche, les revenus faiblement imposés des entités constitutives résidant dans la juridiction de l'entité mère ultime ne peuvent être soumis à aucune RIR, mais uniquement à la RPII. En tant qu'entité se trouvant au sommet de la chaîne de propriété, l'entité mère ultime ne peut adopter une structure lui permettant d'échapper au champ d'application de la RPII pour entrer dans celui de la RIR, et ainsi bénéficier de ses coûts de mise en conformité réduits ou de ses avantages en matière d'ajustements temporels, tels que le crédit d'impôt. Par conséquent, l'EMN dont le siège social est situé dans une juridiction à faible fiscalité peut se retrouver avec une charge fiscale proportionnellement plus élevée que celle d'une filiale d'un groupe d'EMN opérant dans la même juridiction. Comme expliqué précédemment, un impôt minimum national sur le revenu pourrait cependant être introduit dans la juridiction de l'entité mère ultime pour les contribuables concernés. Un tel impôt viserait à garantir que le TEI de l'EMN dans la juridiction de l'entité mère ultime est au moins égal au taux minimum convenu et empêcherait que les bénéfices réalisés dans cette juridiction ne soient assujettis à la RPII d'autres juridictions.

503. L'application de la RPII peut avoir un impact disproportionné sur certains groupes d'EMN dont les activités à l'étranger, en dehors de la juridiction de l'entité mère ultime s'entend, sont négligeables. Elle peut en effet porter sévèrement préjudice aux activités extraterritoriales limitées de l'entité mère ultime qui bénéficie d'un faible niveau d'imposition dans la juridiction de l'entité mère, ce qui rendrait non rentable l'expansion à l'étranger du groupe. Par ailleurs, elle pourrait être déclenchée même dans les cas où les bénéfices faiblement imposés réalisés sur le territoire de l'entité mère ne comportent aucun risque lié au BEPS. Par conséquent, le plafond dont il est question dans cette section a pour but d'atténuer l'impact de la RPII sur la juridiction de l'entité mère ultime en limitant son application, dans ces situations, aux revenus étrangers intragroupe des entités constitutives situées dans la juridiction de l'entité mère ultime. Ce plafond s'applique lorsque les revenus faiblement imposés dans la juridiction de l'entité mère ultime dépassent le montant total des paiements intragroupe reçus par toutes les entités constitutives situées dans cette juridiction.

504. Il limite le montant total de l'impôt supplémentaire à répartir en ce qui concerne la juridiction de l'entité mère ultime, calculé en fonction des revenus intragroupe réalisés à l'étranger par toutes les entités constitutives situées dans cette juridiction. Le calcul de l'impôt supplémentaire à répartir en fonction des revenus faiblement imposés dans la juridiction de l'entité mère ultime repose donc sur le montant le plus faible entre :

- les revenus des entités constitutives situées dans la juridiction de l'EMU, calculés conformément aux règles GloBE décrites aux chapitres 3 et 4; et
- le montant total des recettes intragroupe issues de l'étranger de toutes les entités constitutives situées dans cette juridiction.

*Calcul du montant limité de l'impôt supplémentaire lorsque le plafond s'applique*

505. Lorsque les revenus générés par les entités constitutives situées dans la juridiction de l'EMU calculés conformément aux règles GloBE décrites aux chapitres 3 et 4 dépassent le montant total des recettes intragroupe issues de l'étranger de toutes les entités constitutives situées dans cette même juridiction, l'impôt supplémentaire maximum applicable à la juridiction de l'entité mère ultime est calculé selon la formule suivante :

*Pourcentage de l'impôt supplémentaire x Recettes intragroupe issues de l'étranger de toutes les entités constitutives faiblement imposées de la juridiction mère ultime*

506. Aux fins de cette formule :

- « Pourcentage de l'impôt supplémentaire » correspond à la différence entre le TEI minimal et le TEI tel que calculé pour cette juridiction au cours de la période concernée en vertu des règles GloBE après ajustement des éventuels excédents d'impôts dans cette juridiction (comme pour le cas général décrit ci-avant).
- « Recettes intragroupe issues de l'étranger de toutes les entités constitutives faiblement imposées de la juridiction mère ultime » correspond à la somme des revenus intragroupe reçus de toute entité constitutive étrangère (y compris les contribuables et autres entités constitutives) par toutes les entités constitutives faiblement imposées situées dans la juridiction de l'EMU (voir les détails ci-dessous).

507. Pour déterminer le montant des recettes intragroupe issues de l'étranger de toutes les entités constitutives faiblement imposées, l'ensemble de leurs sources étrangères intragroupe sont prises en compte, que le payeur soit un contribuable ou non. Les recettes intragroupe issues de l'étranger sont identifiées conformément aux règles sur l'identification des paiements intragroupe décrites à la section 7.4.4<sup>24</sup>. Ces recettes ne comprennent cependant pas les revenus nationaux (tant intragroupe que tiers) ni les revenus provenant de tiers étrangers. Afin d'éviter que les EMN ne structurent leurs transactions intragroupe de manière à maximiser l'effet de ce plafonnement, la règle pourrait prévoir un mécanisme anti-évasion considérant que les ventes directes à des clients réalisées à partir d'une juridiction à faible fiscalité par une EMN via des structures d'agent commercial lié, y compris au travers d'accords de commissionnaire (plutôt que via des structures d'achat-vente) comme émanant de sociétés d'achat-vente. Ce mécanisme permettrait en effet d'identifier les paiements au profit des entités constitutives faiblement imposées et de diminuer l'impact du plafond. D'autres travaux techniques seront nécessaires pour étudier la nécessité d'une règle ciblée garantissant des résultats appropriés sans imposer une charge administrative trop lourde ou des coûts de mise en conformité excessifs. L'exemple 7.5.2A illustre le fonctionnement de cette limitation.

508. Lorsqu'un tel plafond s'applique, le montant maximal de l'impôt supplémentaire est calculé par entité, ainsi que décrit ci-dessus pour le cas général. Dans ce cas, le revenu ajusté en vertu de GloBE

pour chaque entité constitutive faiblement imposée soumise à la RPII fait l'objet d'un nouvel ajustement, à l'aide de la formule suivante :

$$\frac{\text{Revenu ajusté e GloBE pour l'entité constitutive A faiblement imposée}}{\text{Revenu ajusté GloBE pour toutes les entités constitutives faiblement imposées}} \times$$

*x Recettes intragroupe issues de l'étranger de toutes les entités constitutives faiblement imposées*

509. Aux fins de cette formule :

- « Revenu ajusté GloBE pour l'entité constitutive A faiblement imposée » correspond aux recettes de l'entité constitutive A faiblement imposée après ajustements conformément aux règles GloBE.
- « Revenu ajusté GloBE pour toutes les entités constitutives faiblement imposées » correspond à la somme des recettes de toutes les entités constitutives faiblement imposées de la juridiction de l'entité mère ultime après ajustements conformément aux règles GloBE, quelle que soit la provenance de ces recettes.
- « Recettes intragroupe issues de l'étranger de toutes les entités constitutives faiblement imposées » correspond à la somme des recettes intragroupe reçues de toute entité constitutive étrangère (y compris les contribuables et d'autres entités constitutives) par toutes les entités constitutives faiblement imposées situées dans la juridiction de l'entité mère ultime (voir plus de détails ci-avant).

510. Le montant de l'impôt supplémentaire pouvant être réparti au titre de la RPII pour une entité constitutive faiblement imposée serait alors égal à :

$$\text{Revenu ajusté GloBE pour l'entité constitutive A faiblement imposée après plafonnement} \times \text{Pourcentage de l'impôt supplémentaire}$$

511. Aux fins de cette formule :

- « Revenu ajusté GloBE pour l'entité constitutive A faiblement imposée après plafonnement » correspond aux recettes de l'entité constitutive A faiblement imposée après nouvel ajustement via le mécanisme décrit précédemment.
- « Pourcentage de l'impôt supplémentaire » correspond à la différence entre le TEI minimal et le TEI tel que calculé pour cette juridiction au cours de la période concernée en vertu des règles GloBE après ajustement des éventuels excédents d'impôts dans cette juridiction (comme pour le cas général décrit précédemment).

### *Impact du plafonnement sur la RPII*

512. Comme mentionné précédemment, cette règle a pour but d'assurer un renfort à la RIR tout en offrant aux juridictions une protection contre les effets des transactions qui érodent la base d'imposition. Ce plafonnement du montant de l'impôt à répartir sur la juridiction de l'entité mère ultime permet de concilier au mieux ces deux fonctions.

513. Premièrement, la RPII peut continuer à assurer sa fonction de soutien à la RIR malgré le plafond car celui-ci ne s'applique qu'aux revenus faiblement imposés des entités constitutives situées dans la juridiction de l'entité mère ultime. De fait, elle reflète toujours les résultats de l'application de la RIR s'agissant des revenus faiblement imposés générés dans les juridictions de la filiale. Par conséquent, le plafond constitue un frein supplémentaire aux délocalisations du siège motivées par des considérations fiscales. Par ailleurs, le plafonnement des bénéfices faiblement imposés en application de la RPII ne donne pas de meilleurs résultats que ceux qui auraient été obtenus en application de la RIR.

514. Ensuite, ce plafonnement n'a pas d'incidence sur la RPII car il offre aux juridictions un moyen de se protéger contre l'effet des transactions qui érodent leur base d'imposition. Si le TEI d'une EMN située

dans la juridiction de l'entité mère ultime est inférieur au taux minimum convenu, trois scénarios peuvent se produire :

- Si les entités constitutives faiblement imposées dans cette juridiction n'ont pas reçu de recettes intragroupe d'entités constitutives étrangères, le plafonnement entraîne la non-application de la RPII. En effet, les recettes intragroupe seraient nulles et aucun impôt supplémentaire ne serait appliqué, même si le groupe d'EMN avait réalisé des bénéfices faiblement imposés dans la juridiction concernée.
- Si le montant de toutes les recettes intragroupe perçues de l'étranger par les entités constitutives faiblement imposées situées dans la juridiction de l'EMU était inférieur au montant de leurs bénéfices, ce plafond limiterait le montant de l'impôt supplémentaire réparti au titre de la RPII.
- Enfin, si le montant de ces recettes reçues par l'ensemble des entités constitutives faiblement imposées résidant dans la juridiction de l'EMU était supérieur à celui des revenus GloBE ajustés réalisés par ces entités, ce plafond ne s'appliquerait pas.

515. Dans les premier et deuxième scénarios (lorsqu'il n'y a pas de recettes intragroupe issues de l'étranger dans la juridiction de l'entité mère ou lorsque celles-ci ne dépassent pas le montant des revenus faiblement imposés des entités constitutives situées dans la juridiction de l'entité mère ultime), le plafond limite l'effet de la RPII au montant brut du chiffre d'affaires intragroupe provenant de l'étranger. Toutefois, dans le deuxième scénario, les transactions d'érosion de la base d'imposition susceptibles d'être utilisées au sein du groupe pour générer des bénéfices faiblement imposés dans la juridiction de l'entité mère ultime sont toujours soumises à un ajustement en vertu de la RPII. Dans le troisième scénario (où les recettes intragroupe issues de l'étranger dépassent le montant des revenus faiblement imposés des entités constitutives situées dans la juridiction de l'entité mère ultime), le plafond n'a aucun effet. Dans ce cas, le fait pour une EMN d'avoir son siège dans une juridiction à faible fiscalité et de ne pas avoir mis en place la RIR ne lui procure aucun avantage concurrentiel du point de vue des règles GloBE.

## 7.6. Contribuable soumis à la RPII : définition

516. Seules les entités constitutives du groupe qui sont soumises à une RPII dans la juridiction où elles sont situées ont (l'obligation et) le droit d'appliquer la règle (dénommées ici « contribuables »). Par conséquent, l'impôt supplémentaire est réparti entre les entités assujetties à cette règle dans leur juridiction de résidence. À l'inverse, aucun impôt supplémentaire n'est appliqué aux entités qui ne sont pas soumises à une telle règle dans la juridiction où elles sont situées<sup>25</sup>.

517. La RPII serait nettement moins efficace si l'impôt supplémentaire était également appliqué aux entités qui ne lui sont pas assujetties car celui-ci ne serait pas perçu. C'est pourquoi les entités constitutives non soumises à une RPII dans la juridiction où elles sont situées ne se voient pas affecter d'impôt supplémentaire au titre de leurs paiements déductibles. En d'autres termes, les paiements qu'elles effectuent (tout comme leurs dépenses nettes intragroupe) ne sont pas pris en compte dans le calcul des clés de répartition.

518. Dans le cadre de la RPII, la notion de « contribuable » peut faire référence à une seule entité constitutive ou à plusieurs entités constitutives résidant dans la juridiction concernée. Il peut s'agir de plusieurs entités constitutives, par exemple, si elles appartiennent à un groupe fiscalement consolidé en vertu du droit fiscal de cette juridiction. Le regroupement de plusieurs entités constitutives en un seul contribuable a pour effet d'agréger les montants des paiements intragroupe qu'elles ont versés à d'autres entités constitutives ou reçus de celles-ci. Il a également pour conséquence la non-prise en compte des paiements intragroupe entre entités constitutives représentant un même contribuable. Le fait d'associer de la sorte des entités constitutives ne devrait pas avoir d'incidence sur le montant total de l'impôt supplémentaire à appliquer aux contribuables ni sur l'impôt supplémentaire que ces entités se verraient

attribuer à l'aide de la première clé de répartition. En revanche, cela pourrait influencer sur le montant de l'impôt supplémentaire qui serait affecté à ces entités par la deuxième clé de répartition si, par exemple, leurs seuls paiements intragroupe étaient ceux effectués entre elles, qui ne seraient pas pris en compte. La possibilité de combiner ou non plusieurs entités constitutives d'une juridiction donnée pour qu'elles forment un seul contribuable dépend du droit interne de cette juridiction.

## 7.7. Ajustement à effectuer en vertu de la RPII

### 7.7.1. Mécanisme dans le droit interne

519. Les règles énoncées précédemment décrivent un mécanisme coordonné de répartition de l'impôt supplémentaire entre les contribuables soumis à la RPII d'un groupe d'EMN. Ce mécanisme indique aux juridictions soumises à cette règle les principes de base à observer pour le calcul du montant de l'ajustement qu'elle prévoit. En revanche, les règles GloBE ne précisent aucun mécanisme régissant cet ajustement. Il appartient donc aux juridictions qui choisissent d'adopter la RPII de la transposer dans leur droit interne. L'ajustement pourrait ainsi être mis en œuvre au travers d'une limitation ou d'un refus de déduction pour les paiements à des parties liées ou sous la forme d'un impôt supplémentaire. Le mécanisme d'ajustement choisi par une juridiction dépendra des spécificités de son régime fiscal et devrait être coordonné avec son droit interne ainsi qu'avec les obligations internationales qu'elle est tenue de respecter, y compris celles découlant des conventions fiscales. Ainsi, une juridiction qui prévoit une déduction pour fonds propres pourrait choisir de réduire cet abattement pour tenir compte de la répartition de l'impôt supplémentaire. Un autre exemple consiste à exiger du contribuable qu'il procède à l'ajustement par une écriture des revenus présumés supplémentaires en tant que reprise des dépenses entre parties liées encourues durant la période en cours ou les périodes précédentes.

520. Dans certains cas toutefois, la juridiction ayant adopté la RPII peut autoriser que l'ajustement soit effectué non pas par le contribuable auquel l'impôt supplémentaire est affecté, mais par un autre. Citons par exemple la consolidation de contribuables à des fins fiscales ou leur regroupement au sein d'un groupe fiscal local, qui permettront à leurs entités membres de partager le bénéfice des dépenses, des crédits ou des impôts payés. Pour ces juridictions, la méthode la plus simple consisterait en un ajustement au niveau du groupe local fiscalement consolidé plutôt que par entité<sup>26</sup>. Quoi qu'il en soit, dans tous les cas, l'ajustement devrait entraîner la mise en place par la juridiction d'un impôt supplémentaire calculé en fonction des paiements intragroupe (comme le prévoit la clé de répartition), et son application devrait prendre effet au cours de la période de répartition de cet impôt. S'il n'est pas possible d'opérer l'ajustement en entier au cours de cette période, il devrait être réalisé au cours de la période suivante ou le plus tôt possible (voir la section 7.4.4, « Délai imparti pour l'ajustement en vertu de la RPII »). La manière dont la RPII est transposée en droit interne doit faire en sorte qu'elle assure un soutien efficace à la RIR, en appliquant un impôt qui vient s'ajouter à l'impôt que le contribuable aurait sinon acquitté en vertu des règles nationales habituelles de calcul du revenu imposable.

### 7.7.2. Degré du refus ou de la limitation d'une déduction

521. Si l'ajustement prévu par la RPII prend la forme d'un refus (ou d'une limitation) de la déduction des paiements intragroupe, la mesure dans laquelle il (ou elle) s'applique dépend de l'impôt supplémentaire appliqué au contribuable. Le montant de la déduction qui doit être refusé est calculé en divisant le montant de l'impôt supplémentaire affecté au contribuable par le taux de l'IS applicable à cette entité. Par exemple, si le contribuable se voit attribuer un impôt supplémentaire de 10 et est soumis à un

taux d'IS de 25 %, le refus de la déduction d'un paiement de 40 (= 10 / 25 %) aboutit à la même majoration d'impôt ( $40 \times 25 \% = 10$ )<sup>27</sup>.

522. L'impôt supplémentaire maximum affecté à une entité sera de facto plafonné si la RPII opère comme un refus de déduction. Le refus d'une déduction génère pour le payeur une majoration de l'impôt qui est égale au rapport entre le taux de l'IS et le montant total des dépenses considérées comme non déductibles en vertu de la règle. Toutefois, une juridiction peut introduire un mécanisme de report qui garantirait que la charge fiscale est reportée si l'impôt supplémentaire à charge du payeur n'a pas entraîné d'ajustement durant l'exercice en cours. Voir la section 7.4.4, « Délai imparti pour l'ajustement en vertu de la RPII ».

### **7.7.3. Informations requises**

523. La plupart des informations nécessaires à l'application de la RPII concernent les entités étrangères et les transactions étrangères du point de vue de la juridiction qui applique la règle. Il est par ailleurs possible qu'elles ne soient pas directement disponibles dans la déclaration d'impôt du contribuable ou auprès de l'administration fiscale. Il est donc nécessaire de s'assurer que les contribuables et que les EMN fourniront les informations requises pour le calcul et la répartition de l'impôt supplémentaire. La section 7.8 décrit en détail les mécanismes standardisés pouvant être envisagés pour obtenir ces informations du contribuable<sup>28</sup>.

### **7.7.4. Délai imparti pour l'ajustement en vertu de la RPII**

524. L'impôt supplémentaire prévu par cette règle est calculé en fonction des paiements intragroupe effectués au cours de la période concernée. La première clé de répartition affecte cet impôt d'après le total des paiements intragroupe reçus par les entités constitutives faiblement imposées au cours de la période visée par la répartition. La deuxième clé répartit l'impôt supplémentaire en fonction des dépenses nettes intragroupe encourues au cours de l'exercice comptable du contribuable, lequel prend fin durant la période visée par la répartition.

525. Si l'EMN utilise des dates de clôture d'exercice différentes pour ses entités constitutives, l'ajustement prévu par la RPII pourrait intervenir au cours du même exercice pour autant que le TEI s'appliquant à l'EMN soit inférieur au taux minimum convenu dans la juridiction à faible fiscalité concernée. Comme mentionné à la section 7.7.1, il est admis que, s'il est impossible de prélever l'impôt supplémentaire affecté à un contribuable au cours de l'année où a lieu l'ajustement (étant donné que, par exemple, le montant de ses dépenses entre parties liées déductibles n'est pas suffisant pour opérer l'ajustement), ce dernier pourrait être reporté à une année ultérieure à condition que l'application de la règle puisse se traduire par une majoration de sa charge fiscale dans un délai raisonnable (de deux à trois ans). Dans pareil cas, le contribuable ne devrait pas se voir infliger de sanctions du fait qu'il n'a pas eu à payer l'impôt supplémentaire au cours des années précédentes.

## **7.8. Mise en conformité et administration de la RPII**

### **7.8.1. Aperçu**

526. Vu que la RPII fera office de renfort à la RIR, elle ne s'appliquera pas aux bénéficiaires faiblement imposés d'une entité constitutive détenue directement ou indirectement par une autre entité constitutive qui applique la RIR à de tels bénéficiaires<sup>29</sup>. Afin de simplifier à la fois la mise en conformité à cette règle et son administration dans les cas où elle ne devrait pas s'appliquer, le contribuable se verrait offrir la possibilité de certifier que la structure de l'EMN à laquelle il appartient ne dégage aucun bénéficiaire

faiblement imposé susceptible d'y être soumis et/ou que c'est la RIR qui prévaut<sup>30</sup>. Cette section décrit le contenu des attestations que le contribuable est censé fournir à l'administration fiscale à cette fin.

527. Par ailleurs, dès lors qu'une EMN applique la RPII, elle devra probablement assurer sa coordination avec celles des autres juridictions où elle exerce ses activités. Pareille coordination est nécessaire pour éviter que le total de l'impôt supplémentaire n'excède le montant requis pour porter l'impôt global au titre des ajustements prévus par la règle à hauteur du taux minimum convenu. Comme expliqué précédemment, l'impôt supplémentaire calculé puis attribué à un contribuable donné dépend du montant des bénéfices réalisés dans les juridictions concernées, de l'impôt payé sur ces bénéfices et du volume total des paiements intragroupe potentiellement sujets à ajustement en vertu de ladite règle. Tant du point de vue de la mise en conformité que de l'administration, le recours à une approche coordonnée procurera des avantages. La plupart des informations requises pour déterminer ces montants et mettre en œuvre cette règle seront les mêmes pour chaque juridiction qui l'applique. En outre, l'application cohérente de la règle dans chaque juridiction est essentielle pour éviter que les EMN ne soient soumises à une charge fiscale globale supérieure au taux minimum convenu. Pour simplifier le respect et l'administration de la RPII, il convient que le contribuable fournisse ces informations dans un format normalisé à l'administration fiscale des juridictions où celle-ci s'applique. Cette section décrit en détail le contenu des formulaires standard d'auto-évaluation que le contribuable devrait déposer conformément à cette règle.

### **7.8.2. Attestations requises en cas de non-application de la RPII**

528. Plusieurs cas de figure justifient que la RPII ne soit pas appliquée, soit parce les conditions requises pour qu'elle le soit ne sont pas remplies, soit parce qu'une RIR l'est déjà. Le fait que son application puisse être exclue dépendra de divers facteurs : la structure du groupe d'EMN, les juridictions où il opère et son profil fiscal (l'absence de bénéfices faiblement imposés, par exemple). Ainsi, la RPII ne s'appliquera dans aucune juridiction où l'EMN exerce ses activités si :

- l'entité mère ultime du groupe d'EMN réside dans une juridiction où s'applique une RIR et le TEI de l'EMN dans la juridiction de l'entité mère est égal ou supérieur au taux minimum convenu ;
- le TEI de l'EMN est égal ou supérieur au taux minimum convenu dans chaque juridiction où sont situées ses entités constitutives ; ou
- la nature des paiements intragroupe du contribuable soumis à la RPII empêche qu'un impôt supplémentaire soit affecté à celui-ci.

529. Le contenu de l'attestation à fournir pour éviter l'application de la RPII dans chaque juridiction est décrit plus en détail ci-dessous, pour chacun de ces cas de figure. La plupart des informations nécessaires à l'application de la règle concernent les entités étrangères et les transactions étrangères du point de vue de la juridiction qui applique celle-ci. Il est par ailleurs possible qu'elles ne soient pas directement accessibles aux entités constitutives, bien qu'elles puissent être réunies au niveau de l'entité mère ultime. Par conséquent, les attestations requises pourraient être fournies par l'entité constitutive elle-même ou par l'entité mère ultime de l'EMN<sup>31</sup>.

530. Les attestations fournies contiendront le même type d'informations pour toutes les règles relatives aux paiements insuffisamment imposés auxquelles les contribuables du groupe d'EMN sont assujettis. Par conséquent, le respect de la règle et son administration peuvent être simplifiés en exigeant de ces contribuables qu'ils utilisent un même format pour les attestations. Le format des attestations ainsi que leur contenu seront élaborés dans le cadre des travaux de mise en œuvre. Dans tous les cas, cependant, les autorités fiscales des juridictions soumises à la RPII devraient être en mesure d'évaluer les données et les calculs qui sous-tendent ces attestations.

*Attestation relative à l'exemption d'ajustement en raison de l'application de la RIR*

531. Si les entités constitutives faiblement imposées (ou, a fortiori, tous les membres) du groupe sont contrôlées par une entité constitutive située dans une autre juridiction où une RIR s'applique, c'est ce régime qui garantit que le groupe d'EMN est redevable d'un impôt supplémentaire sur les bénéfices réalisés dans les juridictions faiblement imposées où il opère (sauf dans la juridiction de l'entité mère). Pour que cette exception à la RPII soit admise, la ou les règles d'inclusion du revenu applicables doivent être conformes aux principes décrits dans le présent rapport, qui sont examinés plus en détail au chapitre 10. Dans un souci de simplification, il est envisagé que les travaux de mise en œuvre incluent notamment la compilation et la publication d'une liste des règles d'inclusion du revenu conçues conformément à ces principes.

532. Comme indiqué dans la section 7.2.3, toute RIR applicable ne couvrirait pas les bénéfices réalisés dans la juridiction de l'entité mère. Par conséquent, pour être exempté de l'application de la RPII, le contribuable doit également attester que le TEI de la juridiction de l'entité mère est égal ou supérieur au taux minimum convenu. Pour ce faire, il serait éventuellement possible de se fonder sur les mesures de simplification examinées au chapitre 5, qui seront développées dans le cadre des travaux de mise en œuvre.

*Attestation relative à l'exemption d'ajustement en raison d'un TEI égal ou supérieur au taux minimum convenu*

533. Si le TEI de l'EMN est égal ou supérieur au taux minimum convenu dans chaque juridiction où ses entités constitutives sont situées, ni la RIR ni la RPII ne s'applique. Par conséquent, si le contribuable atteste que c'est le cas, la RPII ne devrait pas s'appliquer, même en l'absence d'une RIR applicable au sein du groupe<sup>32</sup>. À cette fin, l'attestation devra également intégrer les mesures de simplification examinées au chapitre 5, lesquelles seront développées dans le cadre des travaux de mise en œuvre.

*Attestation relative à des paiements intragroupe ne donnant pas lieu à l'affectation d'un impôt supplémentaire*

534. La nature des paiements intragroupe d'un contribuable ne lui occasionne pas l'impôt supplémentaire dans les cas suivants : (i) il n'a effectué aucun paiement intragroupe au profit d'entités situées dans des juridictions où le TEI de l'EMN est inférieur au taux minimum convenu, et (ii) il a enregistré des revenus nets entre parties liées (et non des dépenses nettes entre parties liées) aux fins de l'application de la règle. Dans pareils cas, l'impôt supplémentaire qui peut être dû au titre des bénéfices faiblement imposés du groupe d'EMN serait affecté à d'autres contribuables. Il se peut que les attestations relatives à ces paiements intragroupe doivent être gérées au niveau de chaque entité constitutive, dans la juridiction de résidence de l'entité concernée. Elles n'éviteraient pas l'application de la RPII dans les autres juridictions où l'EMN exerce ses activités. Toutefois, les informations à fournir dans le cadre de ces attestations doivent aussi l'être dans les autres juridictions car elles influent sur le fonctionnement des clés de répartition.

**7.8.3. Formulaire standard d'auto-évaluation à compléter pour l'application de la RPII**

535. Le contribuable sera responsable de fournir aux administrations fiscales compétentes les informations nécessaires à l'application de la RPII. Comme la plupart de ces informations sont les mêmes dans chaque juridiction, un formulaire standard d'auto-évaluation à compléter et à utiliser par l'EMN pour se conformer à la règle pourrait être élaboré dans le cadre des travaux de mise en œuvre. Le contribuable lui-même ou l'entité mère de l'EMN pourrait soumettre ce formulaire standard, sous le même format<sup>33</sup>. L'emploi d'un ensemble standardisé d'informations procurerait divers avantages aux EMN et aux administrations fiscales :

- Réduction de la charge administrative des groupes d'EMN, en leur permettant de présenter les mêmes documents à chaque juridiction dans laquelle ils exercent une activité
- Application plus cohérente de la règle
- Simplification de l'examen par les administrations fiscales qui acquerraient une expérience de l'utilisation de formulaires normalisés
- Simplification de la collaboration multilatérale entre les administrations fiscales
- Possibilité d'élaborer des orientations afin d'aider les administrations fiscales et les EMN à compléter et utiliser les formulaires normalisés

536. L'élaboration du format à utiliser pour les formulaires standard d'auto-évaluation et du contenu à y inclure sera étudiée dans le cadre des travaux de mise en œuvre. Ces formulaires pourraient contenir, pour chaque période, les informations suivantes :

- Une liste de toutes les juridictions dans lesquelles l'EMN possède des entités constitutives et le TEI de l'EMN dans chacune de ces juridictions, ainsi que les soldes des comptes de report de pertes, des impôts locaux et des crédits d'impôt au titre de la RIR
- Le montant total de l'impôt supplémentaire de la période concernée pour les juridictions où le TEI de l'EMN est inférieur au taux minimum convenu, qui serait calculé sur la base du revenu net et des impôts payés dans chaque juridiction où l'EMN opère
- Le montant total des paiements intragroupe effectués par chaque contribuable au profit de chaque entité constitutive faiblement imposée
- Le montant total de l'impôt supplémentaire affecté à l'aide de la première clé de répartition au cours de l'exercice visé<sup>34</sup>
- S'il reste un solde d'impôt supplémentaire après cette première répartition, les dépenses nettes intragroupe de chaque contribuable

#### **7.8.4. Dépôt local des informations pertinentes**

537. Exiger de chaque contribuable qu'il fournisse les attestations ou le formulaire standard d'auto-évaluation décrits précédemment nécessite qu'il soit en mesure de recueillir les informations requises soit auprès de son entité mère ultime, soit auprès d'autres entités de son groupe. Cependant, il se peut que le contribuable ne soit pas le mieux placé pour collecter ces informations. Il est possible que l'entité mère ultime soit plus à même de recueillir celles-ci auprès de toutes les entités du groupe et ait déjà pu en réunir certaines à des fins de consolidation. Aussi, bien que le contribuable soit tenu de soumettre le formulaire standard d'auto-évaluation ou les attestations, l'entité mère ultime pourrait en pratique préparer ces documents et les déposer auprès de chaque administration fiscale des juridictions où elle possède une entité constitutive, au nom de cette dernière. Cette approche est comparable à celle actuellement suivie pour le fichier principal d'une EMN qui (pour autant que les exigences correspondent aux recommandations au titre de l'Action 13 du BEPS) peut être élaboré de manière centralisée, mais sera déposé séparément dans chaque juridiction, lorsqu'il y a lieu. Dans un souci de simplification administrative, le contribuable resterait, en tout état de cause, conjointement responsable du dépôt auprès de l'administration fiscale locale des informations nécessaires pour l'application de la règle, y compris en ce qui concerne la détermination de l'impôt supplémentaire qui lui sera affecté.

## Références

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>. [1]

## Notes

<sup>1</sup> La définition de « société mère » est donnée à la section 6.2 et peut inclure une société mère intermédiaire partiellement détenue.

<sup>2</sup> Voir également la section 7.2, « La RIR prévaut sur la RPII ».

<sup>3</sup> Voir la section 6.3, « Approche descendante ».

<sup>4</sup> L'exemple 6.3.1A de l'Annexe illustre ce type de structure.

<sup>5</sup> Voir la section 4.4 consacrée au calcul du TEI et de l'impôt supplémentaire.

<sup>6</sup> Dans la plupart des cas, le taux d'imposition dans la juridiction de l'EMU sera supérieur au taux minimum. Une autre solution serait que la juridiction de l'EMU adopte un impôt minimum national de substitution qui utilise les mêmes mécanismes de calcul de la base d'imposition que les règles GloBE. Des travaux techniques supplémentaires seront toutefois nécessaires pour préciser les interactions entre les règles GloBE (en ce qui concerne l'application du montant de l'exclusion, par exemple).

<sup>7</sup> Comme décrit dans la section 4.3, les exceptions sont conçues pour servir d'ajustement mécanique du calcul du TEI d'une juridiction donnée et non pour engendrer d'autres effets sur l'application des mécanismes de répartition en vertu de la règle d'inclusion du revenu ou de la règle relative aux paiements insuffisamment imposés. Le fait, par exemple, qu'un paiement intragroupe puisse être considéré, en tout ou en partie, comme un rendement sur des actifs corporels ou la masse salariale, ne signifie pas que ce paiement (ou une partie de celui-ci) doive être exclu des paiements intragroupe pris en compte dans le cadre des clés de répartition de la règle relative aux paiements insuffisamment imposés, décrites à la section 7.4.

<sup>8</sup> Voir la section 7.5 pour en savoir plus sur les plafonds propres à la RPII.

<sup>9</sup> Dans cette section, l'expression « paiements intragroupe qui érodent la base d'imposition » est utilisée de manière générique et ne sous-entend aucun motif à ces paiements ni aucun critère de l'objet nécessaire pour identifier les paiements auxquels devrait s'appliquer la règle relative aux paiements insuffisamment imposés. Voir la section 7.4.4, « Identification des paiements intragroupe ».

<sup>10</sup> Voir la section 7.6, « Contribuable soumis à la RPII : définition ».

<sup>11</sup> Voir la section 7.5, « Montant maximum de l'impôt supplémentaire à répartir ».

<sup>12</sup> Cependant, comme indiqué plus loin, les paiements intragroupe effectués par une entité constitutive à une autre entité constitutive située dans la même juridiction ne seront pas pris en compte si toutes deux constituent un seul et même contribuable soumis à la RPII en vertu de la législation fiscale nationale de cette juridiction assujettie à cette règle. Voir la section 7.6, « Contribuable soumis à la RPII : définition ».

<sup>13</sup> Le chapitre 5 analyse, entre autres des solutions de simplification possibles, l'étude des actifs/passifs d'impôts différés pour le calcul du TEI. Si ces solutions sont plus développées, les contribuables soumis à la RPII seraient également couverts par un tel mécanisme. Par exemple, si une juridiction était considérée comme ayant une forte fiscalité en vertu de ces mesures de simplification, les contribuables qui y résident se verraient prélever un impôt supplémentaire.

<sup>14</sup> Comme mentionné dans la section 7.7, pour un contribuable en situation déficitaire, la perception de l'impôt supplémentaire pourrait être reportée à une période ultérieure.

<sup>15</sup> Voir le paragraphe 242 et les paragraphes 423 et 424 du Rapport sur l'Action 2 du Projet BEPS (OCDE, 2017<sup>[1]</sup>).

<sup>16</sup> Leurs interactions avec les règles nationales existantes devraient être traitées dans le cadre du droit national, comme précisé à la section 7.7.

<sup>17</sup> Les paiements intragroupe effectués par une entité constitutive à une autre entité constitutive située dans la même juridiction sont ignorés si toutes deux (et éventuellement d'autres entités constitutives de cette même juridiction) constituent un seul et même contribuable soumis à la règle relative aux paiements insuffisamment imposés en vertu de la législation fiscale nationale de cette juridiction assujettie à cette règle. Voir la section 7.6, « Contribuable soumis à la RPII : définition ».

<sup>18</sup> La section 7.7.4 décrit les mécanismes utilisés afin de déterminer le délai imparti pour procéder à l'ajustement sur la base de ces paiements.

<sup>19</sup> Un rapprochement peut être nécessaire s'il existe des différences entre les comptes d'entités et les comptes consolidés ou entre les paiements enregistrés dans les comptes d'entités de différentes juridictions. Ce processus de rapprochement pourrait être effectué dans le cadre de l'auto-évaluation décrite à la section 7.8 et impliquer l'entité mère ultime comme expliqué dans la section intitulée « Dépôt local des informations pertinentes ».

<sup>20</sup> Les entités constitutives ne sont pas toujours détenues avec le même niveau de contrôle par les mêmes entités. Ces éventuelles différences n'ont toutefois que peu d'intérêt pour l'identification du montant des paiements intragroupe à utiliser dans les clés de répartition de la règle relative aux paiements insuffisamment imposés. Dans l'hypothèse où le contribuable serait entièrement détenu par l'entité mère ultime qui contrôle 80 % d'une entité constitutive faiblement imposée, les montants des paiements intragroupe utilisés pour la clé de répartition ne seront pas ajustés pour refléter la différence de propriété de ces entités.

<sup>21</sup> Si les paiements réputés effectués ne sont pas utilisés pour la répartition des bénéfices entre le siège social et son établissement stable, et si aucun paiement n'est comptabilisé au titre de l'impôt, alors aucun de ceux intervenant entre le siège social et son établissement stable n'est enregistré pour les besoins de la règle relative aux paiements insuffisamment imposés.

<sup>22</sup> Ce taux d'imposition applicable dans la juridiction soumise à la RPII est le taux combiné des impôts visés de la juridiction concernée, qui comprend l'impôt sur les sociétés ainsi que d'autres impôts tels que les impôts infranationaux à condition qu'ils soient couverts (voir la section 3.2).

<sup>23</sup> Ce taux d'imposition applicable dans la juridiction du contribuable soumis à la RPII est le taux combiné des impôts visés de la juridiction concernée, qui comprend l'impôt sur les sociétés ainsi que d'autres impôts tels que les impôts infranationaux à condition qu'ils soient couverts (voir la section 3.2).

<sup>24</sup> Conformément à ces règles, les recettes intragroupe issues de l'étranger n'incluent pas, par exemple, les paiements effectués par les entités constitutives qui ne sont généralement pas déductibles en vertu du droit fiscal de la juridiction du payeur.

<sup>25</sup> Les règles utilisées pour déterminer la localisation d'une entité constitutive sont exposées au chapitre 2.

<sup>26</sup> Sinon, une juridiction soumise à la RPII peut, conformément à son droit interne, accorder au groupe fiscal consolidé lui-même ce statut de contribuable. Dans pareil cas, les paiements effectués par les entités constitutives seraient regroupés aux fins de l'application de cette règle tandis que ceux intervenus au sein du groupe fiscal consolidé ne seraient pas pris en compte. Voir la section 7.6, « Contribuable soumis à la RPII : définition »

<sup>27</sup> La RPII pourrait également prendre la forme d'une taxation supplémentaire. Cette taxation pourrait être obtenue soit par la perception directe de l'impôt supplémentaire, soit, par exemple, par la comptabilisation d'un revenu imposable supplémentaire au niveau du contribuable.

<sup>28</sup> Chaque juridiction pourrait prévoir dans son droit interne un mécanisme approprié (des sanctions, par exemple) visant à obtenir les informations pertinentes.

<sup>29</sup> Voir également la section 7.2, « La RIR prévaut sur la RPII ».

<sup>30</sup> Cette RIR devrait être conçue conformément aux règles GloBE.

<sup>31</sup> Voir la section 7.8.4, « Dépôt local des informations pertinentes ».

<sup>32</sup> Par exemple, si le groupe d'EMN est soumis à un impôt minimum national dont la base est la même que celle des règles GloBE dans une juridiction donnée, le TEI de l'EMN dans cette juridiction correspond au taux minimum convenu, et celle-ci ne fera l'objet d'aucune répartition de l'impôt supplémentaire en vertu de la RPII.

<sup>33</sup> Voir la section 7.8.4, « Dépôt local des informations pertinentes ».

<sup>34</sup> Un document devrait consigner le fait de savoir si un impôt supplémentaire réparti mais non prélevé est prélevé lors d'un exercice ultérieur.



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), « Règle relative aux paiements insuffisamment imposés », dans *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint : Inclusive Framework on BEPS*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/866bc642-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>.