

8

Règles spéciales pour les entités associées, les coentreprises et les entités orphelines

8.1. Aperçu

538. Cette section présente les règles s'appliquant aux entités associées, aux coentreprises ainsi qu'aux entités dites « orphelines ». La première consiste à appliquer une RIR simplifiée aux revenus d'un groupe d'EMN attribuables aux participations qu'il détient dans des entités ou constructions juridiques et qui sont comptabilisés selon la méthode de la mise en équivalence. La deuxième vise à étendre l'application de la RPII aux entités « orphelines » ou aux accords susceptibles d'être utilisés pour dégager des bénéfices du groupe d'EMN au profit des actionnaires détenant une participation de contrôle – pratique qui pose des risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS).

8.2. Entités associées et coentreprises

539. La RIR s'applique aux revenus des entités constitutives détenues directement ou indirectement par la société mère qui applique cette règle. La part des recettes réalisées par les entités associées et les coentreprises qui revient au groupe d'EMN en raison de la participation qu'il détient dans celles-ci est incluse dans son résultat comptable selon la méthode de la mise en équivalence, mais elle est exclue de la base d'imposition GloBE vu qu'elle est considérée comme un écart permanent.

540. L'exclusion des revenus du groupe d'EMN issus des entités associées et des coentreprises risque d'entraîner une perte de recettes fiscales et un manque d'équité. Il est fréquent qu'un groupe d'EMN s'organise pour acquérir sa participation minoritaire dans un autre par l'intermédiaire d'une entité dont les recettes ne sont pas soumises à une RIR (y compris lorsque cette dernière s'applique en vertu du régime régissant la propriété partagée). En outre, une participation dans une coentreprise représente un risque sérieux de perte de recettes fiscales contraire aux règles de la proposition GloBE, car les revenus que le propriétaire tire de cette participation ne sont pas comptabilisés dans son chiffre d'affaires. Si une entité associée ou une coentreprise est une société mère qui applique la RIR, les recettes provenant de ses filiales seront soumises aux règles de la proposition GloBE. Or, bien souvent, la coentreprise sera une entité autonome ou n'aura pas de filiales étrangères. Dès lors, les revenus issus de l'entité ou de la construction juridique proprement dit échapperont à l'imposition au titre de la proposition GloBE si aucune règle spéciale ne couvre les participations détenues dans de telles entités ou constructions juridiques. Enfin, bien que la différence entre contrôle et contrôle conjoint puisse avoir une certaine importance en matière de comptabilité financière, il n'y a, de toute évidence, pas lieu de la prendre en compte pour déterminer ce qui doit être imposé ou exonéré d'impôt en vertu des règles GloBE.

8.2.1. Impossibilité d'imposer au groupe d'EMN l'obligation d'appliquer la RIR de manière isolée

541. Il serait toutefois très difficile d'appliquer l'ensemble des règles d'inclusion du revenu aux recettes des entités associées et des coentreprises et ce, pour diverses raisons. Le groupe d'EMN devrait obtenir des informations détaillées sur les revenus et les impôts visés repris dans les déclarations fiscales de l'entité dans laquelle il détient directement une participation et celles des filiales de cette entité, aux fins du calcul du TEI de chaque juridiction concernée. Il aurait également besoin des informations nécessaires au calcul des exceptions pour les juridictions dans lesquelles ces entités ont leur résidence fiscale. Dès lors que le groupe d'EMN exerce un contrôle conjoint sur une coentreprise et une influence certaine sur une entité associée, il sera probablement à même d'obtenir des informations financières relativement détaillées sur leurs activités. Pour autant, ces informations ne figurent pas dans ses propres comptes financiers et il se peut qu'il éprouve des difficultés à obtenir les renseignements pour chaque juridiction dans le format souhaité et avec le niveau de détail requis pour les intégrer aux calculs auxquels il est tenu en vertu de la proposition GloBE. En outre, il sera peut-être inopportun de prendre en compte tous les revenus de l'entité associée ou de la coentreprise dans le calcul du TEI du groupe d'EMN dans une juridiction donnée, car ce TEI pourrait être biaisé par une participation minoritaire. Il sera sans doute préférable de n'inclure dans ce calcul que la proportion des revenus et des impôts visés de l'entité associée ou de la coentreprise qui relèvent de la participation détenue par le groupe d'EMN dans chacune de ces entités.

8.2.2. Règle d'inclusion du revenu (RIR) simplifiée

542. Au vu de ce qui précède, une RIR simplifiée pourrait s'appliquer aux recettes attribuables aux participations détenues par un groupe d'EMN dans une entité associée ou une coentreprise. En général, elle s'appliquerait aux recettes résultant des participations qu'il possède dans des entités ou en vertu d'accords et qui sont déclarées selon la méthode de la mise en équivalence. La RIR simplifiée suit l'approche descendante, selon laquelle son application incombe en priorité à l'entité mère ultime (EMU). Néanmoins, elle ne s'applique pas si l'entité ou la structure faisant l'objet de l'accord est détenue directement par le groupe d'EMN et qu'elle :

- a. est constituée dans une juridiction ayant adopté les règles GloBE ;
- b. présente un TEI égal ou supérieur au taux minimum.

543. La deuxième condition se justifie par le fait que, souvent, la quasi-totalité des revenus d'une coentreprise proviennent d'activités exercées dans la juridiction fiscale de la coentreprise, plutôt que de filiales étrangères. Sans elle, les revenus d'une coentreprise établie dans une juridiction à faible fiscalité ayant adopté les règles GloBE échapperaient malgré tout à ces dernières.

544. La RIR simplifiée détermine le TEI au titre de la participation détenue dans chaque entité associée ou coentreprise dans son ensemble. Plus précisément, elle calcule le TEI en fonction des revenus attribuables à chaque entité en déterminant ceux attribuables à chaque investissement dans celle-ci à l'aide de la méthode de la mise en équivalence, et d'après la part proportionnelle du groupe d'EMN dans l'impôt sur le revenu cumulé de l'entité associée ou de la coentreprise et leurs filiales, le cas échéant, pour l'exercice visé. Cette méthode de calcul diffère de celle de la RIR générale à trois égards.

545. Premièrement, avec la RIR simplifiée, le calcul du TEI repose sur une agrégation, au niveau mondial, des revenus et des impôts de l'entité associée ou de la coentreprise et de toutes ses filiales. Comme, dans de nombreux cas, l'entité associée ou la coentreprise ne possèdera pas de filiales étrangères, cette agrégation ne s'opérera pas sur plusieurs juridictions. Il arrivera cependant que la RIR simplifiée nécessite une agrégation par juridiction dont l'application risque de s'avérer extrêmement complexe et fastidieuse.

546. Deuxièmement, l'impôt sur le revenu est déterminé sur la base des règles de comptabilité financière, dont celles régissant la comptabilisation des impôts différés. Grâce à cette simplification, il n'est plus nécessaire de déterminer le montant des impôts versés en trésorerie par chaque entité associée ou coentreprise et ses filiales. De même, les reports en avant d'impôt payé localement et les crédits d'impôt au titre de la RIR deviennent inutiles.

547. Troisièmement, la RIR simplifiée ne prend en compte que les impôts qui sont considérés comme des impôts sur le revenu à des fins de comptabilité financière. Cette mesure de simplification signifie que le groupe d'EMN n'a pas à recalculer les revenus et les impôts de chaque filiale pour déterminer le TEI. Les principes comptables applicables sont les principes comptables utilisés pour déterminer le montant des recettes du groupe d'EMN déclarées selon la méthode de la mise en équivalence.

548. Si le TEI calculé pour une entité associée ou une coentreprise est inférieur au taux minimum, le montant des recettes du groupe d'EMN résultant de la participation qu'il détient dans celle-ci, tel que calculé à l'aide de la méthode de la mise en équivalence, est multiplié par le pourcentage d'impôt supplémentaire (la différence entre le taux minimum et le TEI) pour déterminer l'impôt supplémentaire attribuable à cette participation.

549. La RIR simplifiée détermine l'impôt dû aux fins du calcul du TEI sur la base de la comptabilisation des impôts différés et de l'agrégation des revenus et des impôts au niveau mondial. Par conséquent, les reports en avant ne sont généralement pas nécessaires et feraient même double emploi. Toutefois, un report de pertes ou un ajustement similaire est requis pour les entités associées et les coentreprises constituées dans des juridictions qui n'appliquent pas d'impôt sur le revenu ou dont le taux d'imposition sur le revenu est inférieur au TEI minimum. Par conséquent, la RIR simplifiée pourrait se prêter au report de pertes pour les entités associées ou coentreprises constituées dans une juridiction qui ne prélève pas d'impôt sur le revenu annuel d'une entité. Ainsi, si le taux d'imposition de la juridiction en question est inférieur au taux minimum, l'actif d'impôt différé dû à une perte est déterminé sur la base du taux d'imposition minimum.

550. Enfin, la RIR simplifiée n'autorise pas d'exception pour un rendement fixe. Il s'agit d'une mesure de simplification utile en cela que la règle opère comme un prélèvement d'impôt autonome sur un investissement en capital en se contentant de calculer le rendement global de cette participation et l'impôt à payer (ou qui devrait être payé) sur ce rendement. On s'attend en outre à ce que, dans la pratique, le groupe d'EMN éprouve de grandes difficultés à obtenir et à vérifier les informations pertinentes pour appliquer l'exception.

551. La RIR simplifiée, dont le champ d'application et le fonctionnement général ont été décrits dans les paragraphes qui précèdent, devra faire l'objet d'autres travaux techniques d'approfondissement pour qu'elle garantisse un régime exhaustif et efficace, facile à coordonner avec les règles GloBE, sans occasionner des procédures de mise en conformité trop lourdes aux contribuables.

8.3. Entités orphelines

552. Les règles de la proposition GloBE s'appliquent uniquement aux entités constitutives faiblement imposées qui sont membres du même groupe d'EMN que le contribuable. Il est possible que certaines entités ou certaines constructions juridiques ne remplissent pas les critères d'appartenance au groupe d'EMN (et ne soient donc pas des « entités constitutives ») tels que définis au chapitre 2, même dans les cas où ils seraient contrôlés par le même actionnaire ou groupe d'actionnaires que les entités constitutives formant le groupe d'EMN. Un tel scénario se produit le plus souvent lorsque l'actionnaire ou le groupe d'actionnaires sous-jacent du groupe d'EMN, de l'entité ou de la construction juridique est un fonds ou une fondation ou encore un groupe de personnes liées (telles que des membres d'une famille) ne faisant pas lui-même partie du groupe d'EMN.

553. Ces entités ou constructions juridiques (« entités orphelines ») sont des entités non constitutives qui pourraient être utilisées pour extraire des bénéfices du groupe d'EMN au profit des actionnaires détenant le contrôle en commun, ce qui soulève un risque d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS). L'intégration des bénéfices réalisés par les entités orphelines au champ d'application de la RPII permettrait d'atténuer ce risque. Les circonstances dans lesquelles ces bénéfices devraient être intégrés à ce champ d'application seraient définies à l'aide d'une règle portant spécifiquement sur les entités orphelines afin de limiter les coûts de mise en conformité et d'administration lorsque ce risque est le plus sérieux. Les entités exclues énumérées à la section 2.3 ne devraient pas être considérées comme des entités orphelines.

554. Les risques de BEPS posés par ces structures d'entités orphelines sont probablement les plus importants lorsque (i) l'entité orpheline est liée à certaines ou à toutes les entités constitutives du groupe d'EMN et (ii) qu'elle tire des revenus considérables ou une partie importante de ses revenus de paiements provenant directement des entités constitutives. Par conséquent, à titre d'exception à la définition générale du champ d'application du groupe d'EMN, la règle portant sur les entités orphelines considérerait comme une entité constitutive, aux fins de la RPII, toute entité ou construction juridique qui constitue une personne liée et qui tire plus d'un certain montant ou d'un certain pourcentage de son chiffre d'affaires annuel de paiements intragroupe déductibles effectués directement par les entités constitutives du groupe d'EMN.

8.3.1. Personnes liées

Personnes liées : définition

Deux personnes seront considérées comme des « personnes liées » si, au vu de l'ensemble des faits et circonstances propres à chaque cas, l'une contrôle l'autre ou les deux sont contrôlées par la même personne ou les mêmes personnes.

Dans tous les cas, une personne ou une entreprise est considérée comme liée à une autre personne si :

- a) l'une possède directement ou indirectement plus de 50 % des intérêts à titre de bénéficiaire dans l'autre (ou, dans le cas d'une société, plus de 50 % du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société ou des droits de participation effectifs dans ses capitaux propres) ; ou
- b) si une autre personne possède directement ou indirectement plus de 50 % des intérêts à titre de bénéficiaire (ou, dans le cas d'une société, plus de 50 % du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société ou des droits de participation effectifs dans ses capitaux propres) dans chaque personne.

555. La définition des « personnes liées » repose sur l'approche utilisée dans la définition des entreprises et personnes « étroitement liées », figurant respectivement aux articles 5(8) et 5(9) des Modèles de Convention fiscale de l'OCDE (OCDE, 2018^[1]) et des Nations Unies (UN, 2011^[2]), aux fins de l'application des dispositions relatives à l'agent indépendant et des règles antifragementation contenues dans ces articles¹. Le critère évalué ici est identique à celui utilisé pour la règle d'assujettissement à l'impôt, décrit à la section 9.2 ci-après, et semblable à celui du critère du contrôle utilisé en comptabilité consolidée.

Critère du contrôle de fait

556. La première partie de la définition précise la notion générale de « personnes liées ». Elle indique qu'il existe un lien entre des personnes dès lors qu'elles sont unies par une relation de contrôle *de fait*.

Conformément aux exigences similaires énoncées dans les normes comptables, un critère de contrôle de fait consiste à évaluer les faits et circonstances propres à la relation entre les parties dans le contexte d'autres accords et vise à déterminer si une personne dispose d'un pouvoir suffisant sur l'entité pour influencer sur le rendement de son investissement dans cette entité.

557. Les facteurs pertinents pour l'application du critère du contrôle de fait sont notamment les suivants : la proportion de la participation détenue par la personne par rapport à celle des participations des autres actionnaires ainsi qu'à leur dispersion, les autres droits de vote potentiels détenus par cette personne par le biais d'instruments tels que des options, des bons de souscription ou des obligations convertibles et les droits découlant d'autres accords contractuels, tels que des dispositifs de prêt qui confèrent au prêteur un contrôle de fait sur l'entreprise. En vertu de ce critère du contrôle de fait, un investisseur dépourvu d'une participation majoritaire dans une société peut malgré tout être considéré comme une « personne exerçant le contrôle » dans celle-ci si des accords lui permettent d'acquérir une telle participation majoritaire ou si les autres participations au capital sont largement dispersées et que cet investisseur détient beaucoup plus de droits de vote que tout autre actionnaire. Par ailleurs, ce critère garantit que, dans la pratique, un investisseur contrôlant une société ne peut pas rompre un tel lien en mettant en place des montages destinés à conserver le contrôle tout en transférant la propriété du capital à d'autres personnes. Le critère portant sur les *personnes liées* s'étend également aux situations dans lesquelles une personne exerce un contrôle conjoint sur les parties impliquées dans la transaction. Prenons l'exemple d'une coentreprise dont l'un des associés détient 50 % des parts. Celle-ci reçoit un paiement d'une autre société contrôlée par ce même associé. Dans ce cas, les deux sociétés sont considérées comme des personnes liées pour les besoins de la règle relative aux entités orphelines car elles sont contrôlées par la même personne, même si l'une de ces sociétés n'est pas contrôlée unilatéralement.

Groupe de personnes

558. La définition énoncée précédemment indique que deux personnes sont liées si elles sont toutes deux contrôlées par la ou les mêmes personnes. Le terme « personnes » désigne un groupe identifiable de personnes qui ont conclu un accord concernant le capital de la société ou qui agissent habituellement ensemble pour exercer un contrôle sur l'entité. Un accord de contrôle est une entente concernant la propriété ou l'exercice de droits de vote ou de participations dont on peut s'attendre à ce qu'elle ait un impact significatif sur la valeur de ces participations. Il s'agirait, par exemple, d'actions détenues par différents fonds, mais qui sont sous le contrôle d'un gestionnaire commun. En guise d'exemple de personnes qui agissent habituellement ensemble pour contrôler une entité, citons les membres d'une famille qui détiennent une participation majoritaire dans une société. Toutefois, la définition susmentionnée n'entend pas inclure les situations dans lesquelles seul un ensemble d'actionnaires – par ailleurs indépendants – détiennent, conjointement, la majorité des participations de deux sociétés différentes.

559. La condition relative au groupe de personnes signifie qu'un actionnaire exerçant le contrôle ne peut pas perdre le contrôle de sa participation dans une société en transférant la propriété à des membres de sa famille ou en répartissant cette propriété entre ceux-ci. Elle garantit également qu'une entité qui est séparée du groupe d'EMN pour être transférée à un groupe d'actionnaires dont les parts lui confèrent le contrôle sur celle-ci restera généralement sous le contrôle commun et ce, même si cette entité n'est plus consolidée.

Critère du contrôle présumé

560. La deuxième partie de la définition susmentionnée prévoit que les conditions du lien sont automatiquement remplies dans certaines circonstances. Selon celle-ci, une personne est considérée comme liée à une autre si l'une des deux détient directement ou indirectement plus de 50 % des intérêts à titre de bénéficiaire dans l'autre ou si une personne tierce détient directement ou indirectement plus de

50 % des intérêts à titre de bénéficiaire dans ces deux personnes. Par conséquent, deux personnes sont présumées liées si la première personne détient directement ou indirectement plus de 50 % du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société ou des droits de participation effectifs dans celle-ci. En vertu du critère du contrôle présumé, un actionnaire majoritaire n'échappera pas au champ d'application de la règle pour la simple raison qu'il existe des accords qui annulent l'application du critère du contrôle de fait. Par exemple, le droit ou la réglementation d'une juridiction peut empêcher un actionnaire majoritaire d'exercer pleinement ses droits sur la filiale. Bien que l'actionnaire majoritaire puisse estimer qu'il n'a pas le contrôle de fait de l'entité, il sera considéré comme un actionnaire détenant effectivement un contrôle en raison de sa participation majoritaire dans la filiale.

8.3.2. Critère des recettes

561. Le montant ou la part du chiffre d'affaires annuel d'une entité orpheline qui provient des paiements intragroupe déductibles effectués par les entités constitutives serait déterminé sur la base des comptes financiers de l'entité orpheline, en suivant la même méthodologie que celle qui s'applique en vertu de la RPII.

8.3.3. Application de la RPII aux entités orphelines

562. Une entité orpheline pourrait entrer dans le champ d'application de la RPII si le fait de la considérer comme une entité orpheline entraîne une augmentation du montant total de l'impôt supplémentaire qui peut être perçu au titre de cette règle. Par conséquent, elle ne serait couverte par cette règle que si l'inclusion de ses revenus et des impôts visés selon la méthodologie décrite aux chapitres 3 et 4 aboutit à l'un ou l'autre des cas de figure suivant :

- Une nouvelle juridiction est ajoutée au périmètre de celles pour lesquelles le groupe d'EMN calcule son TEI (en l'absence de toute entité constitutive située dans la même juridiction que l'entité orpheline) et le TEI de l'EMN dans cette juridiction est inférieur au taux minimum en raison de la prise en compte des revenus et des impôts visés de l'entité orpheline.
- Le TEI de l'EMN dans la juridiction où réside l'entité orpheline devient ou reste inférieur au taux minimum à la suite de la prise en compte des revenus et des impôts visés de l'entité orpheline.

563. Conformément à la méthodologie décrite à la section 8.3, le revenu et les impôts visés de l'entité orpheline peuvent être pris en considération pour le calcul d'un pourcentage d'impôt supplémentaire (révisé) à prélever dans la juridiction où celle-ci est située. Par la suite, ce pourcentage d'impôt supplémentaire est appliqué au revenu GloBE ajusté de l'entité orpheline afin de déterminer le montant de l'impôt supplémentaire qui sera attribué à l'entité orpheline. La répartition de cet impôt supplémentaire entre les contribuables soumis à la RPII pourra s'effectuer conformément à la méthodologie décrite à la section 7.4. À cette fin, les paiements que cette entité orpheline reçoit des entités constitutives ou leur verse sont pris en compte pour attribuer l'impôt supplémentaire. Si l'entité orpheline se trouve dans la juridiction de l'entité mère ultime, le plafond général décrit à la section 7.5.2 s'applique en incluant les revenus intragroupe de cette entité. Les données relatives au calcul des revenus et des impôts visés de l'entité orpheline ainsi que les montants et la structure des paiements intragroupe impliquant cette entité seraient soumis aux mêmes exigences de dépôt et de documentation que celles qui sont prévues pour toute entité constitutive résidant dans une juridiction à faible fiscalité aux fins de l'application de la RPII.

564. Toutefois, une entité orpheline qui serait située dans une juridiction ayant introduit la RPII ne supporterait pas d'impôt supplémentaire. Cette exclusion résulte de la condition décrite précédemment, selon laquelle une entité orpheline entre dans le champ d'application de la RPII à condition que la prise en compte de ses revenus et impôts visés ramène le TEI de l'EMN dans la juridiction où réside cette entité en deçà du taux d'imposition minimum.

565. La règle relative aux entités orphelines, dont le champ d'application et le fonctionnement général ont été décrits dans les paragraphes qui précèdent, devra faire l'objet d'autres travaux techniques d'approfondissement pour qu'elle garantisse un régime exhaustif et efficace, facile à coordonner avec les règles GloBE, sans occasionner de procédures de mise en conformité trop lourdes aux contribuables. De tels travaux seront notamment nécessaires afin de déterminer un critère des recettes qui garantirait l'application de la règle aux entités plus susceptibles de présenter des risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. Les résultats de ces travaux seront intégrés au processus d'élaboration de règles types, comme décrit à la section 10.5.1.

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. [1]
- UN (2011), *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement*, Nations Unies, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/02/UN_Model2011_UpdateFr.pdf. [2]

Notes

¹ Il convient de souligner que la même approche – une règle en deux volets qui associe un critère reposant sur le contrôle de fait et un autre portant sur le contrôle présumé dès lors que la participation dépasse 50 % – est également suivie au paragraphe 6 de la disposition alternative relative aux honoraires pour services techniques contenue au paragraphe 26 des Commentaires sur l'article 12A du Modèle de Convention fiscale de 2017 des Nations Unies (UN, 2011^[2]). Un critère de contrôle similaire pourrait également être appliqué dans le cadre des règles visant à contrer les risques de transfert de bénéfices associés aux entités orphelines dans le cadre de la RPII.



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), « Règles spéciales pour les entités associées, les coentreprises et les entités orphelines », dans *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint : Inclusive Framework on BEPS*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/8da32cc2-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>.