

4 Reports en avant et exclusions

4.1. Présentation générale

286. Ce chapitre expose deux ajustements qui peuvent être apportés au calcul de l'impôt supplémentaire d'un Groupe d'EMN pour une juridiction en particulier.

- a. Le premier ajustement décrit dans la section 4.2 autorise une EMN à reporter sur un exercice futur les pertes encourues ou les excédents d'impôts au cours d'exercices antérieurs de manière à lisser la volatilité éventuelle résultant des divers impôts payés en vertu de la législation locale ou de différences temporaires. Cet ajustement est destiné à faire en sorte que le Pilier Deux n'aboutisse pas à une imposition supplémentaire dans le cas où un TEI bas observé dans un pays au cours d'un exercice donné est simplement dû à la date de détermination des impôts couverts grevant des éléments du bénéfice déterminé selon les règles GloBE ou à des écarts temporaires affectant la constatation de bénéfices en vertu des règles comptables et de la législation fiscale locale.
- b. Le second ajustement décrit dans la section 4.3 est une exclusion fondée sur la substance et reposant sur une formule qui a pour but d'exempter du champ des règles GloBE un taux de rentabilité fixe pour les activités substantielles exercées dans un pays. Exempter un taux de rentabilité fixe sur les activités substantielles a pour effet de focaliser les règles GloBE sur les « bénéfiques excédentaires » tels que les revenus des actifs incorporels, lesquels sont ceux qui présentent le plus de risques de BEPS.

287. La section 4.4 décrit la marche à suivre pour calculer le TEI dans un pays donné et l'impôt supplémentaire à la lumière des ajustements destinés à corriger les différences temporaires, et l'application de l'exclusion fondée sur la substance et reposant sur une formule.

Report de pertes en avant et excédents d'impôts

Report de pertes en avant

Les pertes subies dans un pays peuvent être reportées en avant et venir en déduction dans le calcul de la base d'imposition selon les règles GloBE au cours d'un exercice futur de telle sorte que la base d'imposition selon les règles GloBE soit minorée durant cet exercice. Les pertes sont définies comme le surplus des charges sur les produits inclus dans la base d'imposition déterminée dans un pays donné pour un exercice donné selon les règles GloBE.

Pertes préexistantes au régime

Les pertes incluent aussi les pertes préexistantes au régime et remplissant les conditions requises qui sont encourues par une entité constitutive avant qu'un groupe d'EMN ne soit soumis aux règles.

Excédents d'impôts payés

Les excédents d'impôts dans une juridiction au cours d'une année donnée peuvent ouvrir droit à un crédit d'impôt RIR ou à un report en avant de l'impôt payé localement, voire aux deux. Les excédents d'impôts désignent le montant des impôts couverts qui apparaissent comme dus et exigibles dans les déclarations fiscales des entités constitutives au cours d'un exercice et qui dépassent le taux d'imposition minimum sur la base d'imposition totale dans une juridiction donnée pour cette année selon les règles GloBE. Si le calcul de la base d'imposition selon les règles GloBE pour une juridiction donnée fait apparaître un bénéfice nul ou une perte pour une année quelconque, tous impôts couverts payés au titre de cette année seront considérés comme des excédents d'impôts pour cette année et ouvriront droit à un report de l'impôt payé localement.

Crédit d'impôt RIR

Les excédents d'impôts dans une juridiction donnent droit à un crédit d'impôt RIR à concurrence de l'impôt RIR payé durant les exercices précédents au titre de cette même juridiction et qui n'a pas déjà donné lieu à un crédit d'impôt RIR. Un crédit d'impôt RIR peut servir à réduire le montant de l'impôt RIR à payer par l'actionnaire au titre de toute juridiction la même année que celle au cours de laquelle le crédit d'impôt est né ou au cours d'exercices ultérieurs.

Report en avant de l'impôt payé localement

Les excédents d'impôts dans une juridiction qui ne donnent pas naissance à un crédit d'impôt RIR ouvrent droit à un report en avant de l'impôt payé localement. Le report en avant peut durer pendant un nombre d'années convenu et l'excédent d'impôt est traité postérieurement comme une charge fiscale dans cette juridiction lors d'une année au cours de laquelle l'impôt qui y a été payé par les entités constitutives est inférieur au taux d'imposition minimum sur leur revenu global.

Rectification de l'impôt à payer postérieurement au dépôt de la déclaration

Pour la détermination du TEI sur les bénéfices affectés ou attribués à une juridiction conformément aux règles GloBE, le montant dû par une entité constitutive au titre d'un impôt couvert peut être augmenté (ou diminué) postérieurement au dépôt de la déclaration, auquel cas cette modification est considérée comme un ajustement de la charge fiscale de cette entité ou des report en avant de l'année durant laquelle l'augmentation (ou la diminution) de l'impôt est déterminée définitivement.

Transfert d'éléments d'imposition

Les pertes ou reports d'impôt payés localement sont des éléments d'imposition du groupe d'EMN et ne peuvent être transférés ni utilisés par une personne extérieure au groupe. Cependant, si l'actionariat d'une entité constitutive est modifié au moyen d'une transaction comportant un transfert d'actifs d'impôts différés, l'acquéreur et le vendeur peuvent convenir d'une modification du montant de leurs pertes ou reports en avant des impôts payés localement dans la juridiction de cette entité constitutive, sous réserve que cette modification soit cohérente et en adéquation avec l'effet réel du transfert au regard de la législation fiscale de ce pays.

288. Les écarts temporaires sont des différences temporelles affectant la date de comptabilisation de produits et charges conformément aux règles fiscales et à celles de la comptabilité financière. Ils ne portent pas sur la nature des produits ou charges pris en compte dans le calcul du résultat net. Ils concernent la date à laquelle ces éléments doivent être inclus dans le calcul du résultat net.

289. Les écarts temporaires peuvent expliquer à eux seuls la faiblesse d'un TEI durant l'exercice où ils sont créés et son niveau élevé lorsqu'ils sont repris et inversement. Ils ont une incidence sur la mesure périodique du TEI mais n'affectent pas le TEI moyen sur la durée de vie de l'entité concernée.

290. Les règles GloBE prévoient que les écarts temporaires ne doivent pas donner lieu à une charge fiscale permanente. C'est pourquoi un mécanisme est nécessaire pour corriger les effets des écarts temporaires sur le TEI et le montant de l'impôt à payer en vertu des règles GloBE.

291. Quoique cette section porte essentiellement sur l'application de la règle d'inclusion du revenu, il est possible de se référer à des principes analogues pour la règle relative aux paiements insuffisamment imposés. De manière générale, les reports de pertes en avant et les reports d'impôts payés localement seront pris en compte pour déterminer le TEI d'une juridiction au regard de la règle relative aux paiements insuffisamment imposés. Cependant, il sera impossible de se prévaloir d'un crédit d'impôt similaire au crédit d'impôt RIR pour récupérer des impôts payés au cours d'exercices antérieurs du fait de la règle sur les paiements insuffisamment imposés.

292. Les règles GloBE permettent de compenser les écarts temporaires au moyen soit de reports en avant, soit de la comptabilisation d'impôts différés. Du point de vue de la valeur temporelle de l'argent, la comptabilisation d'impôts différés est généralement plus favorable au contribuable parce qu'elle n'affecte pas la comptabilisation en charges immédiate d'actifs, les amortissements accélérés et les autres mécanismes de report d'imposition généralement adoptés par les États soit pour encourager l'investissement, soit pour d'autres raisons. L'approche basique des reports en avant avec quelques modifications peut préserver la plupart de ces avantages sans pour autant égaler parfaitement les avantages des reports d'imposition octroyés par chaque juridiction.

293. Le principal risque pour l'action publique de la comptabilisation d'impôts différés tient cependant au fait que ceux-ci reposent sur l'estimation par un contribuable du montant des impôts qu'il aura à payer à l'avenir dans une juridiction d'une filiale pour calculer le montant actuellement dû en vertu des règles GloBE. Au contraire, l'approche basée sur les reports en avant se fonde sur le montant des impôts réellement dus à la date où est déterminé le montant de l'impôt à payer en vertu des règles GloBE.

294. Les deux approches (reports en avant et comptabilisation d'impôts différés) entraînent des charges administratives et de mise en conformité. La comptabilisation des impôts différés paraît plus simple à première vue parce que les contribuables y recourent déjà pour leur comptabilité financière. Il est cependant probable que les différences entre les politiques consacrées par les règles GloBE et la comptabilité financière rendent nécessaire de corriger certains effets de la comptabilisation des impôts différés pour adapter cette dernière aux règles GloBE. Ces modifications seraient une source de complexité supplémentaire non négligeable et pourraient être la cause d'incertitudes. Quoique la tenue de comptes d'ordre pour certains reports en avant soit assez fastidieuse, elle est un exercice auquel sont habitués tant les contribuables que les administrations fiscales. C'est pourquoi, bien que la comptabilisation d'impôts différés semble comporter quelques avantages, les membres du Cadre inclusif ne croient pas que cette méthode soit un mécanisme approprié pour régler la question des écarts temporaires. Ils sont néanmoins d'avis que les informations financières sur la comptabilisation des impôts différés pourraient contribuer utilement à la conception d'options de simplification décrites dans la section 5.

4.2. Reports en avant

4.2.1. L'approche basée sur les reports en avant

295. Fondamentalement, la méthode des reports en avant fait appel à deux reports en avant et à un crédit d'impôt pour corriger les divers effets des écarts temporaires sur la base d'imposition déterminée selon les règles GloBE et sur le calcul du TEI. Les deux reports en avant seraient suivis au moyen de comptes d'ordre tenus pays par pays. Le crédit d'impôt est suivi au moyen de comptes d'ordre tenus pour chaque société mère du groupe d'EMN appliquant une règle d'inclusion du revenu.

296. Dans l'approche basée sur les reports en avant, la charge fiscale couverte incluse dans le numérateur pour le calcul du TEI relatif à un exercice donné ne comprend que le montant des impôts déclarés comme dus et exigibles dans les déclarations fiscales des entités constitutives qui ont été déposés pour déclarer le bénéfice qu'elles ont réalisé durant cet exercice. Par conséquent, les impôts couverts inscrits au numérateur pour un exercice donné incluent les impôts payés au titre de cet exercice, à la fois durant l'année et lors du dépôt de la déclaration fiscale relative à ce même exercice, dans la mesure où ces impôts sont dus au titre des bénéfices de cet exercice. Cependant, les impôts couverts figurant dans une déclaration et qui ne sont pas acquittés, par exemple à cause d'une pratique administrative autorisant les reports de pertes en avant lors de l'évaluation administrative de l'impôt et non lors de l'évaluation par le contribuable de l'impôt inscrit dans sa déclaration, ne sont pas inclus dans le numérateur du TEI. Les impôts couverts figurant au numérateur n'incluent pas le montant des impôts dus au regard de la comptabilité financière et qui ne figurent pas dans les déclarations fiscales déposées relativement au bénéfice de l'exercice en question, notamment, par exemple, les montants d'impôts incertains, les impôts contestés et les passifs d'impôts différés. Enfin, tout montant d'impôts inscrit dans les déclarations fiscales portant sur le bénéfice d'un exercice qui n'a pas été payé dans un certain délai (2 ans par exemple) doit être considéré comme une réduction des impôts couverts durant l'année suivante.

297. Limiter les impôts couverts inclus dans le numérateur du ratio du TEI aux impôts figurant dans les déclarations fiscales relatives à l'exercice en question pourrait avoir pour effet dans certains cas de soumettre un groupe d'EMN à la fois à la règle d'inclusion du revenu ou à la règle sur les paiements insuffisamment imposés et à la règle d'assujettissement à l'impôt pour une même transaction. Par exemple, une entité constitutive pourrait résider dans une juridiction généralement considérée comme à faible imposition, si bien qu'elle serait vraisemblablement soumise à une retenue à la source sur les paiements provenant d'une autre entité constitutive en vertu de la règle d'assujettissement à l'impôt. Une différence temporaire entre la date de comptabilisation du revenu et celle du paiement pourrait néanmoins aboutir à un TEI inférieur au taux minimum durant l'exercice où le revenu est comptabilisé, de telle sorte qu'un impôt supplémentaire à concurrence du taux minimum devrait être acquitté dans le pays du payeur en vertu de la règle d'inclusion du revenu ou de celle sur les paiements insuffisamment imposés. En supposant qu'en fait le paiement est réalisé l'année suivante, l'entité constitutive serait aussi soumise à la règle d'assujettissement à l'impôt au moment où elle perçoit la recette correspondante parce qu'elle réside dans une juridiction faiblement imposée. Cependant, si la date à laquelle les recettes ont été acquises et celle à laquelle elles ont été reçues interviennent dans la même année, la retenue à la source prélevée en vertu de la règle d'assujettissement à l'impôt aurait été prise en compte pour le calcul du TEI du pays en question, ce qui aurait pu le porter au-dessus du taux d'imposition minimum et empêcher l'application de la règle d'inclusion du revenu ou de celle sur les paiements insuffisamment imposés. Le crédit d'impôt RIR peut éviter cette anomalie. Cependant, en l'absence de mécanisme similaire dans la règle sur les paiements insuffisamment imposés, il pourrait fréquemment arriver que des transactions soumises à une retenue à la source soient l'objet d'une double imposition.

298. Les règles GloBE remédient à cette asymétrie entre la date à laquelle une recette est comptabilisée et celle où l'impôt est payé en permettant de comptabiliser à l'avance des retenues à la source sur des recettes dont on s'attend qu'elles soient payées peu après la fin de l'année durant laquelle la recette en question est comptabilisée. Plus précisément, toute retenue à la source constatée d'un point de vue comptable par une entité constitutive sur un produit qui n'est pas une distribution provenant d'une autre entité constitutive peut être incluse dans les impôts couverts de l'exercice durant lequel ce produit est constaté d'un point de vue comptable, dès lors que ce produit doit être payé dans les 12 mois suivant la fin de l'exercice imposable où cette entité constitutive constate ce produit dans sa comptabilité. En vertu de cette règle, une entité constitutive sachant qu'elle sera passible d'une retenue à la source en vertu d'une règle d'assujettissement à l'impôt durant l'exercice suivant celui où le produit correspondant est constaté pourra inclure la retenue à la source due qui sera prélevée en vertu de cette règle d'assujettissement dans sa charge d'impôts couverte pour le calcul du TEI par pays, de telle sorte que la règle d'inclusion du revenu/la règle relative aux paiements insuffisamment imposés ne s'appliquera

vraisemblablement pas. La règle n'est pas limitée aux retenues à la source prélevées en vertu d'une règle d'assujettissement à l'impôt. Cependant, elle ne s'applique pas aux retenues à la source dues sur les distributions provenant d'autres Entités constitutives.

299. Certaines juridictions limitent la possibilité de report de pertes en avant à un certain nombre d'années. Imposer un délai de prescription pour l'utilisation des reports en avant peut alléger la charge administrative et de conformité liée à la tenue des comptes d'ordre qui les concernent. D'autres juridictions permettent de reporter en avant les pertes et autres éléments d'imposition pendant une durée illimitée.

300. Les reports en avant prévus par les règles GloBE sont conçus de manière à avoir effectivement une durée illimitée. Les règles GloBE s'appliquent à un large éventail de branches et secteurs d'activité. La durée du cycle des affaires de ces branches est inégale, certaines, notamment l'industrie minière, ayant un cycle très long. Certains groupes d'EMN ou certaines entités constitutives d'un groupe d'EMN qui sont rentables sur la durée du cycle des affaires peuvent être bénéficiaires certaines années et ne pas l'être pendant d'autres années de ce cycle. La possibilité de reporter les pertes en avant sans limite garantit qu'en vertu des règles GloBE un groupe d'EMN ne sera pas imposé sur un montant supérieur à son résultat économique par suite de l'expiration d'un report de pertes en avant.

301. La possibilité d'utiliser des excédents impôts dans une juridiction pour prétendre à un crédit d'impôt RIR pour des impôts payés en vertu de cette règle au cours d'exercices antérieurs et le report en avant de l'impôt payé localement sont toutefois limités dans le temps. Cette limitation a deux effets. Premièrement, elle traite en pratique un report à long terme comme un écart permanent aux fins des règles GloBE. Autrement dit, si un report en avant imputable à une différence temporaire expire avant que cette différence temporaire disparaisse d'elle-même, la différence temporaire donnera le même résultat que si elle était un écart permanent en vertu des règles GloBE. Deuxièmement, elle limite la durée pendant laquelle des impôts dont le taux est supérieur au taux minimum peuvent être invoqués pour protéger des recettes taxées à un taux inférieur au taux minimum et les exclure ainsi de l'assiette de l'impôt dû en vertu des règles GloBE. Cependant, comme le crédit d'impôt RIR n'est pas limité dans la durée, le risque que l'impôt payé au titre d'une différence temporaire en vertu de ladite règle aboutisse à une imposition en vertu de la règle GloBE est éliminé ou sensiblement réduit.

Report de pertes en avant

302. Le report de pertes en avant est nécessaire pour éviter que soient payés des impôts supérieurs au bénéfice économique. La notion de report de pertes en avant est étrangère à la comptabilité financière. Le bénéfice comptable de chaque exercice est déterminé sans prendre en compte les pertes encourues durant les exercices antérieurs. Pour calculer la base d'imposition annuelle selon les règles GloBE, on part de la comptabilité financière, de sorte que peuvent être pris en compte des bénéfices supérieurs au résultat économique constaté durant un exercice. Le report de pertes en avant est autorisé sous la forme d'une déduction destinée à empêcher une imposition supérieure au résultat économique.

303. Le report de pertes en avant autorisé par les règles GloBE est assez simple et les administrations fiscales comme de nombreux contribuables y sont habitués. Un report de pertes en avant est créé dans une juridiction au cours d'une année durant laquelle les charges prises en compte dans le calcul de la base d'imposition pour ce pays en vertu des règles GloBE, en y incluant les pertes antérieures reportées en avant, sont supérieures au montant des recettes prises en compte dans le calcul de la base d'imposition en vigueur dans cette juridiction en vertu des règles GloBE. Les règles GloBE permettent de reporter les pertes en avant sans limitation de durée. Une perte subie dans une juridiction peut être reportée en arrière dans la mesure où son report en arrière est autorisé par les règles de ce pays. Conformément au modèle de l'agrégation par juridiction, les reports de pertes en avant naissant dans une juridiction ne peuvent venir en déduction de la base d'imposition ajustée selon les règles GloBE que dans cette même juridiction. Un report de pertes en avant n'est utilisé pour réduire la base d'imposition GloBE que si le TEI dans une juridiction est inférieur au taux d'imposition minimum avant de tenir compte du report de pertes.

304. On ne s'attendra généralement pas à ce que le report de pertes en avant dans le cadre des règles GloBE soit conforme aux règles régissant les reports de pertes en avant dans la juridiction locale. En réalité, le report de pertes en avant tel qu'il est conçu dans les règles GloBE est destiné à éviter une imposition supérieure au résultat économique eu égard à la nécessité de ne pas imposer une EMN selon les règles GloBE du simple fait de la déduction de pertes sur exercices antérieurs. Un report de pertes autorisé par les règles GloBE ne respecte pas forcément les règles régissant les reports de pertes en avant dans le pays où sont subies ces pertes. Il peut arriver par exemple que les règles fiscales d'un pays limitent le montant des pertes reportables en avant ou la durée pendant laquelle elles peuvent être reportées. À défaut, il se peut que ce pays autorise le report de pertes en arrière et leur imputation sur le montant des impôts dus au titre d'exercices antérieurs, de telle sorte que le contribuable puisse prétendre à un remboursement d'impôts. Dans ces conditions, le report de pertes en avant selon les règles GloBE peut avoir un montant différent de celui qui est autorisé par la législation de ce pays. De plus, les pertes subies par une filiale peuvent être imputées sur les bénéfices d'une autre filiale située dans le même pays pour le calcul de la base d'imposition dans ce même pays qui résulte de la règle GloBE alors qu'une telle imputation n'est pas forcément autorisée par la législation fiscale de ce pays. Dans ce cas, une filiale pourrait disposer d'un report de pertes en avant en vertu de la législation fiscale de ce pays bien que ces pertes aient été intégralement déduites de la base d'imposition dans ce pays en vertu des règles GloBE. Aucun ajustement n'est nécessaire pour compenser ces écarts parce que la base d'imposition selon les règles GloBE ne cherche pas à refléter la base d'imposition déterminée selon les règles du pays en question et que toutes conséquences fiscales des règles GloBE qui résulteraient de ces écarts seront traitées au moyen du report de pertes en avant dans ce pays et du crédit d'impôt RIR qui sont décrits plus bas.

Crédit d'impôt RIR et report en avant de l'impôt payé localement

305. Les règles sur les reports de pertes en avant ont pour but de lisser l'évolution du TEI dans une juridiction pendant une période donnée sans égard pour le fait que ses fluctuations soient dues à des écarts temporaires ou permanents. Les règles GloBE s'appliquent dès lors que le TEI d'une juridiction est inférieur au taux d'imposition minimum. Les écarts temporaires ou permanents entre la base d'imposition locale et celle qui résulte des règles GloBE peuvent avoir pour effet que le TEI observé dans une juridiction soit supérieur, ou au contraire inférieur, au taux d'imposition minimum durant un exercice donné. Les écarts temporaires se résorberont avec le temps et les divers écarts permanents peuvent avoir des effets opposés sur le TEI. De fait, les règles lisent l'évolution du TEI dans un pays pendant une période donnée parce qu'elles autorisent un actionnaire à récupérer les impôts payés antérieurement au titre des règles GloBE ou de ne pas avoir à en payer à l'avenir au titre de ces mêmes règles GloBE dès lors que le TEI observé dans la juridiction dépasse le taux d'imposition minimum. Plus précisément, toutes les fois que l'impôt payé dans une juridiction dépasse le taux d'imposition minimum, un actionnaire ayant payé antérieurement un impôt dans cette juridiction au titre de la règle d'inclusion du revenu a droit à un crédit d'impôt RIR dans la mesure où l'impôt qu'il a antérieurement acquitté au titre de cette même règle n'a pas déjà donné lieu à la constatation d'un crédit d'impôt RIR. Un crédit d'impôt RIR peut venir en déduction d'une dette fiscale actuelle ou future au titre de cette même règle, et ce dans n'importe quel pays. Si un actionnaire n'a pas payé d'impôt dans une juridiction par le passé en vertu de la RIR, les impôts payés dans cette juridiction qui dépassent le taux d'imposition minimum sur la base d'imposition GloBE totale sont considérés comme ouvrant droit à un report de l'impôt payé localement dont cet actionnaire peut se prévaloir lors du calcul de son TEI dans cette juridiction au cours d'un exercice futur, ce qui peut avoir pour effet de majorer le TEI de cette juridiction de telle sorte qu'il atteigne le taux d'imposition minimum durant cet exercice.

306. Il arrivera fréquemment que le taux d'imposition d'une juridiction dépasse le taux minimum dans une mesure suffisante pour éliminer tout impôt à payer au titre des règles GloBE, et ce même après qu'un écart permanent a été pris en compte. En incorporant des mécanismes tenant compte des effets des

écarts temporaires et permanents sur le calcul du bénéfice et des impôts à payer sur une durée de plusieurs années, les règles neutralisent les conséquences résultant de l'application du principe de comptabilisation annuelle retenu par les règles GloBE. Bien que la règle ait pour cible principale les écarts temporaires qui se résorbent avec le temps, elle a aussi des effets bénéfiques sur les écarts permanents parce que leurs répercussions sur le montant de l'impôt à payer en vertu des règles GloBE peuvent aussi être dues au calendrier. À titre d'illustration, des écarts permanents égaux et de sens inverse mais qui par ailleurs sont indépendants les uns des autres n'auraient aucune incidence sur le montant de l'impôt à payer en vertu des règles GloBE s'ils apparaissent au cours du même exercice alors qu'ils entraîneraient une dette fiscale au titre des règles GloBE s'ils naissaient au cours d'exercices différents. Quoique cet écart ne soit pas temporaire, la date à laquelle il apparaît a son importance et le report en avant d'impôts payés en trop dans un pays est donc une solution appropriée. De plus, des règles visant à séparer le montant des impôts payés en trop dans un pays qui sont imputables uniquement aux écarts temporaires seraient excessivement complexes et compliqueraient inutilement les règles GloBE.

307. Le crédit d'impôt RIR et le report en avant de l'impôt payé localement dépendent tous deux des impôts payés en trop dans une juridiction. La règle définit les excédents d'impôts comme le montant des impôts couverts qui, dans les déclarations fiscales des entités constitutives, apparaissent comme dus et exigibles dans une juridiction du fait des bénéfices réalisés au cours d'un exercice et qui dépassent le taux d'imposition minimum sur la base d'imposition totale dans cette juridiction pour cette année selon les règles GloBE. Si le calcul de la base d'imposition selon les règles GloBE pour une juridiction donnée fait apparaître un bénéfice nul ou une perte pour une année quelconque, tous impôts payés dans cette juridiction au titre de cette année seront considérés comme des excédents d'impôts pour cette année et ouvriront droit à un report en avant de l'impôt payé localement. Ce cas pourrait se présenter si, par exemple, la base d'imposition dans une juridiction rejette certaines déductions qui ont été admises dans la base d'imposition déterminée selon les règles GloBE. La définition des excédents d'impôts a pour but de faire en sorte que le TEI soit calculé sur la base des impôts réellement payés au titre de l'exercice concerné. Elle n'inclut pas les impôts sur les bénéfices qui sont constatés, par exemple, à cause du refus probable d'une position fiscale incertaine mais qui n'apparaissent pas comme dus dans la déclaration fiscale de l'exercice.

308. La règle sur le crédit d'impôt RIR veut que pour toute année durant laquelle existent des excédents d'impôts dans une juridiction, l'actionnaire commence par vérifier si par le passé il avait déjà payé un impôt RIR au titre de cette juridiction¹. Si cet actionnaire a déjà payé un impôt RIR durant les exercices taxables précédents (période de reprise), un crédit d'impôt RIR est créé. Le crédit d'impôt RIR créé pour un exercice donné est égal au montant le plus faible entre le montant des impôts en excédent de l'exercice et le montant de l'impôt RIR payé durant la période antérieure et qui n'a pas déjà donné lieu à un crédit d'impôt RIR. Le crédit d'impôt RIR est illustré dans l'Annexe par l'exemple 4.2.1B. On s'attend à ce que dans la plupart des cas le crédit d'impôt RIR vienne en déduction du montant de l'impôt RIR à payer durant l'année où ce crédit d'impôt est créé ou durant tout exercice ultérieur². Quoique le paiement de l'impôt RIR et tout paiement ultérieur d'excédents d'impôts dans le même pays donnent droit à un crédit d'impôt RIR, ce dernier peut être utilisé pour réduire le montant de l'impôt RIR à payer au titre de n'importe quel pays. L'emploi du crédit d'impôt RIR pour réduire le montant de l'impôt RIR à payer au titre d'autres pays est illustré dans l'Annexe par l'exemple 4.2.1C.

309. Compte tenu de la manière dont la règle est conçue, il se peut, et il est prévu, qu'une société mère ayant droit à un crédit d'impôt RIR n'ait pas d'impôt RIR à payer sur lequel elle puisse imputer ce crédit d'impôt dans un avenir prévisible. Les mécanismes de la RIR et le crédit d'impôt RIR sont inédits et leur fonctionnement dépendra de la structure et des opérations d'une EMN et du niveau auquel cette règle s'applique dans la chaîne des actionnaires. Plutôt que de créer des incitations poussant les groupes d'EMN à restructurer leurs activités dans le seul but de tirer avantage d'un crédit d'impôt RIR inutilisé, les administrations fiscales pourraient envisager d'introduire un mécanisme autorisant un groupe d'EMN à compenser ces crédits d'impôt avec d'autres impôts dus dans le pays par la société mère ou une autre

entité constitutive du groupe d'EMN qui réside dans le pays de la société mère parce qu'il pourrait s'avérer durablement difficile de récupérer le crédit d'impôt RIR, notamment, par exemple, si ce crédit n'a pas été consommé pour réduire une dette fiscale au titre de la RIR dans un nombre d'années raisonnable après la fin de celle durant laquelle le crédit d'impôt est né³.

310. Pour compenser efficacement les différences temporaires, la durée du report en avant de l'impôt payé localement et la période de reprise pour créer un crédit d'impôt RIR doivent être suffisamment longues pour que la différence temporaire qui était à l'origine de l'impôt au titre de ladite règle ou le report d'impôt s'annule. Le délai dans lequel une différence temporaire se résorbera varie en fonction des règles de calendrier de chaque juridiction fiscale. Néanmoins, les règles GloBE devraient fixer un délai couvrant adéquatement le délai nécessaire pour que la plupart des différences temporaires s'annulent sans occasionner de charge administrative et de conformité notable pour le suivi et la vérification des excédents d'impôts invoqués au titre d'exercices clos depuis longtemps. Les règles GloBE incluront aussi des ajustements spécifiques pour minimiser les différences temporaires les plus importantes qui apparaissent dans la plupart des entreprises, à savoir celles qui sont imputables à la passation en charges immédiate et aux amortissements accélérés. Eu égard à l'architecture générale des règles et au cycle économique de la plupart des entreprises, une durée de sept ans semble raisonnable, sous réserve des autres caractéristiques de conception des règles, tant pour la période de reprise que pour la durée des reports d'impôt. Il sera nécessaire de déterminer si des délais plus étendus, y compris pour les règles transitoires de report en avant, sont appropriés dans certains secteurs caractérisés par de longs cycles économiques.

311. Selon la règle sur les reports d'impôts payés localement, les excédents impôts dans une juridiction qui ne donnent pas naissance à un crédit d'impôt RIR ouvrent droit à un report en avant de l'impôt payé localement. Les reports en avant d'impôts payés localement peuvent être pris en compte dans le calcul du TEI au cours de tout exercice ultérieur durant lequel les impôts acquittés dans cette juridiction par les entités constitutives situées dans la même juridiction passent en-dessous du taux d'imposition minimum sur leur base d'imposition GloBE totale. Les reports en avant d'impôts payés localement servent uniquement à calculer le TEI du pays dans lequel ils sont nés et doivent être utilisés dans l'ordre chronologique. Les reports en avant d'impôts payés localement sont minorés du montant appliqué pour porter l'impôt payé localement au niveau du taux d'imposition minimum durant une année quelconque. Le crédit d'impôt local est illustré dans l'Annexe par l'exemple 4.2.1A.

312. Si une société mère est susceptible d'être redevable de l'impôt RIR dans plusieurs pays au cours d'une même année, elle peut affecter ses crédits d'impôt RIR (s'ils existent) à ces pays en les répartissant comme elle le souhaite. Cependant, si plusieurs sociétés mères d'un même groupe d'EMN appliquent une RIR, il est interdit à une société mère d'utiliser les crédits d'impôt RIR qui appartiennent à une autre société mère.

313. Un crédit d'impôt RIR peut être imputé sur le montant des impôts qu'une société mère doit payer au titre de ladite règle dans quelque pays que ce soit pendant l'exercice au cours duquel naît ce crédit d'impôt ou au cours de tout exercice ultérieur⁴. À première vue, la possibilité d'imputer l'impôt RIR payé sur le montant de tout impôt à payer dans un autre pays en vertu de cette règle semble équivalente à l'agrégation mondiale de revenus. Ces deux régimes sont toutefois distincts. Un crédit d'impôt RIR n'apparaît que si un impôt RIR est payé dans un pays et qu'ensuite, un impôt est payé dans ce même pays au-delà du taux d'imposition minimum. Du point de vue conceptuel, un actionnaire a droit à un crédit d'impôt pour les impôts payés dans un pays en vertu de la RIR s'il est en mesure de prouver que cet impôt a été payé du fait d'un écart temporaire apparaissant dans ce pays et qui s'est résorbé postérieurement au paiement de l'impôt. L'approche basée sur les reports en avant se réfère au paiement d'impôts supérieurs à ceux résultant du taux minimum d'imposition pour conclure à la résorption d'un écart temporaire⁵.

314. Si la date à laquelle un produit inclus dans la base d'imposition dans un pays coïncidait avec celle où un produit a été inclus dans la base d'imposition GloBE, aucun impôt n'aurait été dû au titre de la RIR

et, au surplus, il n'y aurait nul besoin d'un crédit d'impôt au titre de cette règle par la suite. Du point de vue du contribuable, le mécanisme du crédit d'impôt est fonctionnellement équivalent au remboursement d'impôts antérieurement payés au titre de la règle d'inclusion du revenu. Cependant, au lieu de recevoir un remboursement en espèces de l'administration fiscale et de payer séparément une autre dette fiscale au titre de la règle d'inclusion du revenu, l'actionnaire acquitte cette dette au moyen du crédit d'impôt. Le fait que le crédit d'impôt peut servir à acquitter des impôts dus dans un autre pays en vertu de la règle d'inclusion du revenu ne change pas cette analyse. Le droit à un crédit d'impôt RIR naît toujours d'un écart temporaire naissant et s'annulant dans un même pays ou de la relation réciproque entre deux écarts permanents qui se compensent dans ce même pays. Au contraire, permettre que des impôts payés en trop sur des bénéfices réalisés dans un pays donnent droit à un crédit d'impôt RIR pour les impôts payés dans un autre pays en vertu de cette même règle reviendrait à basculer dans le régime de l'agrégation mondiale de revenus.

Règles transitoires et ajustements

315. Plusieurs événements pourraient déclencher l'application des règles GloBE à un groupe d'EMN pour la première fois. Si un groupe d'EMN réalise déjà un chiffre d'affaires supérieur au seuil de chiffre d'affaires, il tombe sous le coup des règles GloBE une fois qu'elles ont été incorporées au droit national d'un pays dans lequel ce groupe opère. Cependant, les petits groupes d'EMN ne seront soumis aux règles GloBE qu'à partir du moment où leur chiffre d'affaires dépasse le seuil, soit par croissance interne, soit par suite d'une fusion ou acquisition.

316. Dès lors qu'un groupe d'EMN est soumis aux règles GloBE, il est tenu en vertu de l'approche de l'agrégation par juridiction de calculer le TEI sur ses bénéfices dans chaque pays où il opère et de le comparer avec le taux d'imposition minimum convenu. Cependant, ne pas tenir compte des pertes d'exploitation subies par ce groupe d'EMN pendant le ou les exercices précédant immédiatement son assujettissement aux règles GloBE pourrait aboutir à une image fautive de la situation fiscale de ce groupe d'EMN dans ce pays et avoir pour effet de le soumettre à une imposition supérieure à son bénéfice économique. Il peut arriver par exemple qu'une entité constitutive ait subi des pertes d'exploitation pendant les exercices précédant immédiatement celui où le groupe d'EMN est soumis aux règles GloBE pour la première fois. Il arrivera fréquemment que les pertes d'exploitation de l'entité constitutive soient aussi constatées conformément aux règles fiscales du pays en question et qu'elles puissent être reportées en avant de manière à réduire le bénéfice taxable réalisé dans ce même pays au cours d'un exercice ultérieur. Ne pas tenir compte de l'incidence de ces pertes sur exercices antérieurs pourrait entraîner l'application immédiate d'une taxe GloBE sur les bénéfices réalisés au cours d'exercices ultérieurs en dépit du fait que le pays en question est par ailleurs un pays à forte imposition et que les bénéfices imposés en vertu des règles GloBE ne font, du point de vue du groupe d'EMN, que compenser ses pertes récentes. Par conséquent, l'absence de prise en compte des pertes antérieures à l'entrée dans le régime pourrait aboutir à une imposition excessive du groupe d'EMN en transformant en écart permanent ce qui en fait était une différence temporaire pour la simple raison que ce groupe d'EMN est entré dans le champ d'application des règles GloBE postérieurement à ces pertes.

317. Un problème de transition similaire est lié aux différences temporaires qui s'inversent après la date où les règles GloBE deviennent applicables. Les écarts temporaires accélérant la hausse des bénéfices et, par conséquent, le montant des impôts payés avant qu'un groupe d'EMN ne soit soumis aux règles GloBE et qui s'inversent après sont particulièrement délicats. Ce cas peut se présenter par exemple si la législation d'un pays taxe les acomptes de redevances contractuelles à la date de leur encaissement plutôt que sur la durée du contrat ou si elle interdit la déduction de la charge estimée des frais de garantie ou des créances douteuses (ou, autrement dit, des provisions pour créances douteuses ou pour frais de garantie). En l'absence de règle correctrice, il en résulterait un TEI plus bas au regard des règles GloBE durant la ou les années au cours desquelles ces écarts s'inversent, avec le risque d'avoir à payer un impôt supplémentaire en vertu des règles GloBE pour ces années nonobstant le fait que le pays concerné est

par ailleurs une juridiction à forte pression fiscale. De même, faute de règle spéciale, des différences temporaires ayant pour effet de différer l'imposition de bénéfices nés avant l'application des règles GloBE aboutiraient à une réduction de l'impôt à payer au titre des règles GloBE sur les bénéfices nés au cours de la période où les règles GloBE s'appliquent et déterminés conformément à ces dernières.

318. Le Cadre inclusif considère que des règles de transition sont nécessaires pour minimiser les effets des pertes et différences temporaires chevauchant la date où les règles GloBE deviennent applicables sur le montant de l'impôt à payer en vertu des règles GloBE. L'approche qui répond le plus précisément à ces problèmes de transition consisterait à fixer la date à laquelle une période de transition débiterait et à exiger des groupes d'EMN qu'ils calculent le solde d'ouverture de leurs reports de pertes en avant par pays et dans le monde en faisant comme si les règles GloBE s'étaient appliquées pendant la période de transition. Cependant, appliquer les règles GloBE rétroactivement aux exercices antérieurs serait excessivement complexe et fastidieux. On pourrait concevoir une méthode simplifiée qui pourrait donner des résultats voisins de cette approche tout en atténuant sa complexité et en réduisant la charge administrative. Des études techniques supplémentaires devront être menées pour élaborer une solution viable donnant des résultats appropriés sans entraîner de charges administratives et de conformité indues.

Ajustements pour l'acquisition et la cession d'entités constitutives

319. Outre les règles déterminant les conséquences de l'entrée d'un groupe d'EMN dans le régime GloBE, d'autres règles sont nécessaires pour régler le cas où des Entités constitutives entrent dans un groupe d'EMN qui est déjà soumis aux règles GloBE ou en sortent. Ces transactions, qui peuvent être taxables ou non, peuvent être par exemple l'acquisition des actions ou des actifs d'Entités constitutives ou l'acquisition par un groupe d'EMN des actions de l'Entité mère ultime d'un autre groupe d'EMN, ou la réorganisation d'un groupe d'EMN par scission d'Entités constitutives qui, à la suite de cette scission, sont devenues un autre groupe d'EMN. On peut s'attendre à ce que la possibilité de transférer les bénéfices de reports en avant d'un groupe d'EMN à un autre soit soumise à plus de restrictions dans les règles GloBE que dans les règles fiscales ordinaires parce que, dans les règles GloBE, les reports en avant sont déterminés et appliqués pays par pays. Par conséquent, les règles GloBE lient étroitement les reports en avant à un groupe d'EMN plutôt qu'à une entité constitutive. Cependant, il arrive dans certains cas qu'une partie de la contrepartie de la vente d'une entité constitutive inclue les avantages de certains actifs d'impôts différés tels que les reports de pertes en avant ou les avantages découlant d'impôts payés avant les bénéfices ou recettes correspondants, qui pourront être déduits ultérieurement de manière à réduire l'impôt sur les bénéfices futurs.

320. La faculté de transférer les éléments d'imposition d'une entité constitutive lors de sa vente ou sa cession doit être décidée par la législation de chaque pays. De nombreux pays se sont dotés de règles sur la continuité de l'actionariat qui interdisent à une société de reporter en avant un crédit d'impôt, une perte ou tout autre avantage fiscal en cas de changement de contrôle. Ces règles comportent néanmoins des lacunes. Leur application peut être conditionnée par une modification significative de l'actionariat si bien que, par exemple, elles n'empêchent généralement pas une société de reporter en avant les avantages résultant du paiement anticipé d'impôts ou d'impôts payés sur des produits dont la comptabilisation a été accélérée. En l'absence de correctif dans le cadre des règles GloBE, la possibilité de transférer les éléments d'imposition de la société cible dans un pays à l'occasion de sa vente pourrait engendrer un risque de double ou de surimposition, mais aussi de sous-imposition.

321. Ce cas pourrait se présenter par exemple si une entité constitutive telle qu'une société qui a le droit de conserver certains avantages fiscaux déjà acquis (comme des reports de pertes en avant) est vendue à un acquéreur indépendant. Si la société cible réalise un bénéfice au cours d'un exercice postérieur au transfert, ce bénéfice sera couvert par le report de pertes en avant dont elle peut se prévaloir en vertu du droit local. Sauf si les règles GloBE constatent les avantages fiscaux du transfert qui sont autorisés par le droit local :

- a. Le vendeur pourrait s'octroyer une double déduction de la valeur des pertes fiscales transférées en gonflant le prix de vente des actions de la société cible et en se servant des pertes dont on considère qu'il les a conservées selon les règles GloBE pour protéger d'autres recettes insuffisamment imposées.
- b. De son côté, l'acheteur pourrait subir une double imposition économique sous la forme d'une hausse du prix de vente de la société cible et de l'impôt à payer en vertu des règles GloBE.

322. Le Cadre inclusif est d'avis qu'un ajustement des reports en avant est approprié si une entité constitutive est vendue à un acquéreur qui ne fait pas partie de son groupe d'EMN. L'une des approches envisagées imposerait à l'acheteur et au vendeur de corriger le montant de tous reports de pertes en avant ou excédents d'impôts du montant de l'actif d'impôts différés correspondant qui est conservé par la société cible (ou dont hérite toute entité lui succédant, notamment dans le cas d'une fusion) immédiatement après la vente. Les actifs d'impôts différés conservés par la société cible peuvent représenter une approximation raisonnable du montant des reports en avant qui sont sortis du groupe d'EMN avec la société cible. On peut s'attendre à ce que la société cible (ou l'entité qui lui succède) garde un actif d'impôts différés (ou en hérite) lors de transactions donnant lieu à la vente et à l'acquisition de la société ou lors d'acquisitions non taxables des actifs de la société (notamment dans le cadre d'une fusion). L'acheteur et le vendeur seraient en outre tenus d'identifier les actifs d'impôts différés qui sont effectivement transférés à l'acheteur selon la législation locale et de corriger à due concurrence le montant du report en avant pour constater l'incidence du transfert en comptabilité. Des études plus précises seront entreprises au sujet de la correction des reports en avant quand une entité constitutive sort d'un groupe d'EMN. Les résultats de ces travaux seront incorporés dans les modèles de règles qui seront élaborés conformément à la section 10.5.1.

4.2.2. Rectification de l'impôt à payer et de la base d'imposition GloBE postérieurement au dépôt de la déclaration

323. Le TEI constaté dans un pays dans le cadre de l'approche basée sur les reports en avant est calculé en divisant les impôts couverts payés dans ce pays au titre de l'année en question par la base d'imposition GloBE dans ce pays. Cependant, pour toute une série de raisons, le montant dû par un groupe d'EMN au titre des impôts couverts peut tout aussi bien augmenter que diminuer après qu'il a déposé sa déclaration fiscale pour une année donnée. Ce peut être une modification des bénéfices constatés fiscalement dans un pays à la suite d'un examen des déclarations par l'administration fiscale de ce pays, par la direction ou par les conseillers fiscaux de l'entité ou à cause d'une perte subie au cours d'un exercice postérieur que la législation de ce pays permet de reporter en arrière, ou encore d'un remboursement d'impôt soit à l'entité qui les a payés, soit à ses actionnaires à l'occasion d'une distribution de dividendes. En principe, une augmentation aboutirait au paiement d'impôts supplémentaires et une diminution, à un remboursement d'impôts (soit en espèces, soit sous la forme d'une réduction du montant à payer par l'entité assujettie ou ses actionnaires au titre d'une autre imposition) après que la déclaration d'impôt au titre de la règle d'inclusion du revenu a été déposée pour l'année en question. Le montant de l'impôt dû par les actionnaires au titre de la règle d'inclusion du revenu et celui du report en avant de l'exercice correspondant ou des crédits d'impôt auquel il a droit en vertu de cette règle peuvent être affectés par l'existence d'un écart, en plus en ou en moins, par rapport au montant effectivement dû. Autrement dit, si le montant final de l'impôt dû était juste à la date du dépôt de la déclaration, un actionnaire peut avoir payé trop, ou trop peu, d'impôts au titre de la règle d'inclusion du revenu et le montant de ses crédits d'impôt au titre de cette règle comme celui des reports en avant des impôts payés localement peuvent aussi présenter un écart avec le montant vrai.

324. Les règles GloBE comportent un mécanisme de correction des reports en avant pour corriger l'incidence des variations d'impôts, à la hausse ou à la baisse, dans les juridictions de filiales qui sont postérieures au dépôt de la déclaration fiscale et concernent le montant de l'impôt RIR dû et les reports d'impôts. Ce mécanisme est beaucoup plus simple que l'approche alternative consistant à demander une

rectification de la déclaration sur laquelle porte la correction (et dans certains cas des déclarations des années intermédiaires, c'est-à-dire de celles qui sont comprises entre la date de la correction et celle de l'année sur laquelle porte la correction).

325. Le mécanisme de correction des reports d'impôts garantit que l'incidence d'une variation de l'impôt après le dépôt de la déclaration, à la hausse comme à la baisse, sera prise en compte prospectivement en corrigeant les soldes des reports concernés une fois que le montant de la correction dans un sens ou dans l'autre aura été déterminé définitivement. À cet effet, « déterminé définitivement » signifie que le délai de contestation de la rectification fiscale a expiré, soit du fait que la date limite soit dépassée, soit à cause d'une décision administrative ou judiciaire. Par exemple, le paiement d'impôts à la suite d'une évaluation administrative pour éviter une charge d'intérêts supplémentaire alors qu'un procès est en cours pour une demande n'est pas une détermination définitive, contrairement à la fixation du montant par les tribunaux une fois que le délai pour faire appel de leur décision a expiré sans qu'un recours ait été déposé. Bien que la correction à la hausse ou à la baisse d'un impôt après le dépôt de la déclaration soit le plus souvent considérée comme une rectification des reports effectués au cours d'exercices antérieurs, cette correction portera sur le montant des impôts dus actuellement et à l'avenir par une EMN en vertu des règles GloBE.

326. En vertu du mécanisme de correction des reports d'impôts, un remboursement ou une réduction d'impôt dans un pays sera assimilé à une réduction du montant du report en avant de l'impôt payé localement. Les reports d'impôts payés localement étant limités dans le temps, ils devront faire l'objet d'un suivi par année durant laquelle ils ont été créés. Il arrivera parfois qu'un report en avant de l'impôt payé localement au titre d'une année ait été utilisé de manière à réduire le montant de l'impôt RIR à payer au cours d'un exercice ultérieur et que l'on découvre par la suite que ce report avait été surestimé. Au lieu de rechercher tous les effets du report dont le montant avait été surestimé pour les annuler au cours des exercices postérieurs, une diminution de l'impôt dans un pays doit être considérée comme :

- a. une diminution du solde du report en avant de l'impôt payé localement pour l'année à laquelle se rapporte le remboursement dans le cas d'un tel remboursement ;
- b. une diminution du solde du report en avant de l'impôt payé localement pour des années ultérieures dans la limite de celui-ci ;
- c. et ensuite seulement, une réduction du montant de l'impôt à payer durant l'année où la diminution devient définitive dans la limite de cette dernière.

327. Si la diminution des impôts est supérieure aux reports d'impôts payés localement décrits aux points (a) et (b) ainsi qu'à la charge fiscale de l'année, le surplus doit être considéré comme une charge d'impôt courante au titre de la RIR parce qu'il correspond à des impôts qui auraient dû être exigibles au titre d'un exercice antérieur en vertu de cette même règle. Si une diminution ou un remboursement d'impôts ne concerne pas une année taxable en particulier, par exemple parce qu'elle ou il résulte de la distribution d'un dividende, cette diminution ou ce remboursement doivent être considérés comme une réduction de la charge d'impôt de l'année en cours dans la limite de celle-ci et, pour le surplus, comme une réduction d'impôts payés en trop durant des exercices antérieurs. Tout montant dépassant les impôts payés durant les exercices antérieurs doit être considéré comme une charge d'impôt RIR de l'année. L'application des règles en cas de réduction du montant de l'impôt dû dans un pays après le dépôt de la déclaration est illustrée dans l'Annexe par l'exemple 4.2.2A.

328. En vertu du mécanisme de correction des reports d'impôts, une augmentation d'impôt dans un pays donne droit à des crédits d'impôt RIR à concurrence de l'impôt payé durant la période antérieure au titre de ladite règle et qui n'avait pas déjà donné lieu à un crédit d'impôt en vertu de cette même règle. S'il subsiste un excédent, il est considéré comme un report d'impôt payé localement pour l'année à laquelle il se rapporte ou pour la dernière année durant laquelle un impôt RIR a été payé. Le délai d'utilisation de ces reports d'impôts court à partir de l'année à laquelle le report se rapporte et non à partir de celle pendant laquelle l'augmentation d'impôt devient définitive. L'application des règles en cas d'augmentation du

montant de l'impôt dû dans un pays après le dépôt de la déclaration est illustrée dans l'Annexe par l'exemple 4.2.2B.

329. En général, les corrections décrites ci-dessus ne sont nécessaires que pour les augmentations ou diminutions des impôts dus dans un pays postérieurement au dépôt de la déclaration et qui concernent soit les années durant lesquelles un groupe d'EMN a été soumis aux règles GloBE, soit un exercice inclus dans la détermination d'un report en avant établi en lien avec une règle de transition.

330. Tout groupe d'EMN peut, au-delà des erreurs de calcul du montant de son impôt annuel, commettre des erreurs lors du calcul de son bénéfice (ou sa perte) comptable avant impôt, lesquelles se répercutent sur la base d'imposition GloBE. Les règles comptables imposent généralement à un groupe d'EMN de corriger rétroactivement les « erreurs des exercices antérieurs » en retraitant les montants comparatifs pour l'exercice ou les exercices antérieurs présentés durant lequel ou lesquels les erreurs ont été commises. Les « erreurs des exercices antérieurs » sont des omissions ou inexactitudes des comptes consolidés concernant un ou plusieurs exercices antérieurs. Une erreur d'un exercice antérieur qui nécessite un retraitement des comptes consolidés d'un groupe d'EMN pour un ou plusieurs exercices antérieurs doit être corrigée dans la base d'imposition GloBE en incluant l'écart cumulé dans les produits ou les charges retenus pour chaque pays dans le calcul de la base d'imposition GloBE, et ce pour chaque exercice au titre duquel les états financiers sont corrigés.

331. De plus, tout groupe d'EMN peut modifier les principes ou méthodes comptables présidant à la préparation de ses états financiers. Cette modification peut porter sur le traitement d'un élément en particulier ou de toute une catégorie de transactions et elle peut être soit spontanée, par exemple à cause d'un choix portant sur le mode de traitement d'un type de transactions en particulier, soit obligatoire, par exemple dans le cas où une nouvelle norme comptable est promulguée. Un groupe d'EMN a aussi la faculté de changer de référentiel comptable, par exemple en passant des normes U.S. GAAP aux normes IFRS. Du fait de l'application des différentes normes, ces changements peuvent entraîner une modification cumulative des fonds propres du groupe d'EMN. Dans ce cas, la variation cumulée des fonds propres imputables à chaque pays doit être prise en compte dans le calcul de la base d'imposition GloBE du pays concerné au cours de l'exercice durant lequel le principe ou la méthode comptable concerné(e) est adopté pour la tenue de la comptabilité financière.

4.3. Exclusion basée sur la substance et reposant sur une formule

Exclusion basée sur la substance et reposant sur une formule

Le montant exclu est égal à la somme des frais de personnel et des immobilisations corporelles. Si le montant exclu est supérieur au bénéfice de la période en question déterminé selon les règles GloBE, le montant en excédent ne peut être reporté en avant de manière à réduire les bénéfices futurs calculés selon les règles GloBE.

Frais de personnel

La partie correspondant aux frais de personnel est égale à $[x] \%$ ⁶ des frais de personnel à prendre en compte pour le personnel éligible.

Le personnel éligible comprend tous les salariés de l'EMN, y compris ceux qui travaillent à temps partiel. Il inclut aussi les employés indépendants qui participent aux activités ordinaires de l'EMN en tant que sous-traitants.

La partie de l'exclusion qui correspond aux frais de personnel est calculée pays par pays en fonction du lieu où l'activité est réellement exercée. Les règles de déclaration pays par pays, qui reposent sur le pays de résidence de l'entité constitutive payant le salaire de l'employé (c'est-à-dire de l'employeur), peuvent être utilisées dans la plupart des cas pour le déterminer. Cependant, si le pays de résidence de l'entité constitutive payant le salaire n'est pas celui où les activités du salarié ou ses services sont rendus, le pays de résidence du salarié doit être utilisé en tant qu'indicateur du lieu effectif de l'activité, sauf si des preuves solides portent à croire que l'activité est exercée dans un autre pays.

Les frais de personnel éligibles sont déterminés en fonction d'un critère général, à savoir qu'il faut se demander si les dépenses de l'employeur donnent naissance à un avantage personnel direct et distinct au profit du salarié. Les frais de personnel éligibles incluent les salaires et, pour les autres membres du personnel, les avantages ou rémunérations tels que les assurances médicales, les cotisations à un fonds de pension ou autres prestations de retraite, les bonus et primes et les indemnités dues au personnel éligible ainsi que les rémunérations sous forme d'actions. Les frais de personnel éligibles incluent aussi les cotisations sociales (ou les autres prélèvements liés aux frais de personnel tels que les taxes sur les avantages sociaux) ainsi que les cotisations sociales à la charge de l'employeur.

Actifs corporels

La partie correspondant aux actifs corporels est égale à la somme de ce qui suit⁷:

- $[x] \%$ de l'amortissement des immobilisations corporelles ;
- $[x] \%$ de l'amortissement présumé des terrains ;
- $[x] \%$ de la dotation à la provision pour épuisement de ressources naturelles ; et
- $[x] \%$ de l'amortissement du droit d'utilisation d'actifs corporels par le locataire.

Les immeubles et terrains qui sont détenus à des fins d'investissement ne sont pas pris en compte dans l'exclusion. Les actifs destinés à être vendus plutôt qu'utilisés ne sont pas non plus pris en compte dans l'exclusion.

Le calcul des amortissements des immobilisations corporelles, de la dotation à la provision pour épuisement de matières premières et de l'amortissement du droit d'utilisation d'actifs corporels par un locataire doit être conforme au calcul effectué pour comptabiliser ce même actif dans les états financiers, et plus précisément aux états financiers utilisés pour calculer la base d'imposition de l'entité constitutive concernée selon les règles GloBE. Cependant, il n'est tenu compte ni d'une augmentation

marginale des amortissements ou de la dotation à la provision pour épuisement résultant de réévaluations à la hausse, ni des ventes d'actifs à des parties liées. Et, pour éviter les doubles comptabilisations, les frais de personnel et les amortissements inclus dans la valeur comptable d'une immobilisation créée par l'entreprise pour elle-même ne sont pas pris en compte.

Les dotations aux amortissements et la dotation à la provision pour épuisement qui sont comptabilisées comme des coûts de marchandises sont incluses dans la base de l'exclusion de l'année durant laquelle elles sont encourues indépendamment de celle à laquelle le produit correspondant est vendu.

La base amortissable retenue pour le calcul de l'amortissement présumé des terrains est égale au coût d'acquisition du terrain, ce qui signifie qu'elle ne tient pas compte des réévaluations à la hausse/à la baisse. La durée de vie utile est réputée être égale à $[x]^8$ ans. L'amortissement est censé être effectué en mode linéaire.

Les dotations pour dépréciation des immobilisations corporelles amortissables, des terrains, de ressources naturelles et du droit pour un locataire d'utiliser des actifs corporels sont tenues pour équivalentes à une dépréciation aux fins de l'exclusion, de sorte qu'elles sont incluses dans la base de l'exclusion pendant l'année où elles sont constatées et qu'il est tenu compte de toute réduction comptable de ces dépréciations postérieure à la dépréciation.

Un locataire ne peut prétendre au calcul de l'exclusion pour la dépréciation d'actifs loués.

La valeur des actifs corporels est calculée pays par pays.

332. La raison de fond qui motive une exclusion basée sur une formule et qui se réfère aux dépenses relatives aux frais de personnel et aux immobilisations corporelles est le souci d'exclure du champ des règles GloBE un taux de rentabilité fixe pour les activités substantielles menées dans une juridiction. Il est justifié de retenir comme indicateurs les frais de personnel et les immobilisations corporelles parce qu'on peut généralement s'attendre à ce que ces facteurs soient moins mobiles que les autres et donc qu'ils soient moins souvent la cause de distorsions fiscales. Sur le plan conceptuel, exclure un taux de rentabilité fixe sur les activités substantielles a pour effet de focaliser les règles GloBE sur les « bénéfiques excédentaires » tels que les revenus des actifs incorporels, lesquels sont ceux qui présentent le plus de risques de BEPS. Au surplus, fonder le calcul de l'exclusion sur les dépenses relatives aux frais de personnel et aux actifs corporels devrait aider à protéger les activités à faible marge d'effets particulièrement préjudiciables des règles GloBE résultant des crédits d'impôt accordés en fonction de dépenses et autres sortes de subventions publiques telles que les aides publiques liées à des dépenses.

333. L'exclusion ne profitera qu'aux groupes d'EMN exerçant des activités imposées à un taux inférieur au taux minimum dans certains pays. Cependant, à condition que le montant de l'exclusion soit limité de manière à correspondre à une rentabilité modeste (parfois appelé familièrement « bénéfiques de routine ») des dépenses consacrées aux frais de personnel et aux immobilisations corporelles, il sera le plus souvent impossible à une EMN d'invoquer le régime d'exclusion pour abriter d'autres bénéfiques insuffisamment imposés dans un pays donné. Une EMN peut augmenter le montant de l'exclusion en transférant davantage de frais de personnel et d'immobilisations corporelles dans ce pays mais, toutes choses égales par ailleurs, une augmentation des investissements dans ces facteurs de production entraînerait en réalité une augmentation à concurrence des bénéfiques standards imputables à ces facteurs, ce qui ne permettrait pas de protéger au moyen du calcul de l'exclusion des bénéfiques excédentaires ou imputables à d'autres facteurs tels que les actifs incorporels.

334. L'exclusion conjointe des frais de personnel et des immobilisations corporelles, en reconnaissant la contribution tant de ces dernières que du personnel, garantit mieux l'équité des règles du jeu en autorisant les EMN dont le profil des activités en fonction de leur substance est variable à exclure un montant significatif, en particulier si elles exercent des activités à forte intensité capitalistique ou de main-d'œuvre. Au contraire, une exclusion ne prenant en compte qu'un seul facteur, que ce soit les frais de

personnel ou les actifs corporels, favoriserait certaines branches au détriment des autres. L'exclusion conjointe des deux facteurs garantit donc plus efficacement la neutralité entre les secteurs.

335. Au regard des raisons qui motivent l'exclusion basée sur la substance et reposant sur une formule, des études supplémentaires seront consacrées à l'incidence de l'exclusion sur le calcul du TEI et des impôts supplémentaires à concurrence d'un taux minimum prévu par les règles GloBE, notamment dans le cas où un groupe d'EMN réclamant le bénéfice de l'exclusion serait tenu d'ajuster en conséquence et dans les mêmes proportions les impôts couverts. Puisque toute décision sur cet ajustement des impôts aura une incidence sur le TEI et les impôts supplémentaires à concurrence d'un taux minimum qui sont dus en vertu des règles GloBE, elle sera examinée conjointement avec d'autres questions telles que la détermination du taux de marge fixe à appliquer dans le cadre de l'exclusion basée sur la substance et reposant sur une formule.

336. Les sections ci-après décrivent de façon plus détaillée le fonctionnement du calcul de l'exclusion en commençant par les frais de personnel avant d'en venir aux actifs corporels.

4.3.1. Frais de personnel

337. La partie de l'exclusion qui correspond aux frais de personnel retire de la base d'imposition GloBE une rentabilité fixe appliquée aux activités exercées dans le pays concerné, laquelle est calculée par référence aux frais de personnel du contribuable. Telle qu'elle est conçue, l'exclusion reconnaît que les frais de personnel d'une entité constitutive sont un indicateur approprié pour les activités substantielles exercées par le personnel du contribuable dans ce pays. Pour appliquer cette exclusion, il faut identifier les membres du personnel concernés (personnel éligible), le lieu où ils se trouvent comme étant pertinent pour l'agrégation par juridiction et les charges de personnel correspondant à ce personnel éligible (frais de personnel éligibles).

Personnel éligible

338. Pour la détermination de l'exclusion correspondant aux frais de personnel, le personnel éligible comprend tous les salariés d'une EMN, y compris ceux qui sont employés à temps partiel. Le personnel éligible comprend aussi les sous-traitants indépendants participant aux activités ordinaires de l'EMN, ce qui est cohérent avec les déclarations pays par pays tout en évitant d'avoir à tracer avec précision la ligne de partage qui permet de distinguer un salarié d'un employé indépendant travaillant en sous-traitance, un exercice toujours délicat⁹. Les employés indépendants travaillant en sous-traitance sont obligatoirement des personnes physiques et peuvent inclure des personnes physiques employées par une agence d'intérim ou de travail temporaire mais dont l'activité quotidienne est exécutée sous la direction et le contrôle de l'entité constitutive. Les employés indépendants ne comprennent pas les salariés d'une société sous-traitante fournissant des biens ou services à l'entité constitutive.

339. La partie de l'exclusion qui correspond aux frais de personnel est calculée pays par pays en fonction du lieu où l'activité est réellement exercée. Les règles de déclaration pays par pays, qui reposent sur le pays de résidence de l'entité constitutive payant le salaire, peuvent être employées dans la plupart des cas pour le déterminer. Cependant, si le pays de résidence de l'entité constitutive payant le salaire (c'est-à-dire l'employeur) n'est pas celui où les activités du salarié ou ses services sont rendus, le pays de résidence du salarié doit être employé en tant qu'indicateur du lieu effectif de l'activité¹⁰, sauf si des preuves solides portent à croire que l'activité est exercée dans un autre pays. Les EMN ne devraient pas avoir de mal à recueillir des informations sur le lieu de résidence ordinaire ou normal de leur personnel, de sorte qu'elles ne devraient pas alourdir notablement leur charge de conformité. La méthode de détermination du lieu où sont exercées les activités ou du lieu où sont rendus les services du personnel éligible doit être appliquée de façon cohérente dans tout le groupe d'EMN concerné et d'année en année.

Frais de personnel éligibles

340. Une approche à large spectre est suivie pour déterminer les frais de personnel éligibles pour la partie de l'exclusion qui concerne les frais de personnel en se fondant sur un critère général, à savoir qu'il faut se demander si les dépenses de l'employeur donnent naissance à un avantage personnel direct et distinct au profit du salarié. Les frais de personnel éligibles incluent les salaires et, pour les autres membres du personnel, les avantages ou rémunérations tels que les assurances médicales, les cotisations à un fonds de pension ou autres prestations de retraite, les bonus et primes et les indemnités dues au personnel éligible ainsi que les rémunérations sous forme d'actions. Les frais de personnel éligibles incluent aussi les cotisations sociales (ou les autres prélèvements liés aux frais de personnel tels que les taxes sur les avantages sociaux) ainsi que les cotisations sociales à la charge de l'employeur.

341. Conformément à l'approche à large spectre suivie pour déterminer les frais de personnel éligibles, la partie de l'exclusion relative aux frais de personnel est basée sur le montant total des charges de personnel de l'année en cours plutôt que sur le montant comptabilisé comme une charge dans le compte de résultat conformément aux règles de la comptabilité financière. Cette approche évite aux contribuables une charge administrative supplémentaire puisqu'ils n'ont pas à trier les frais de personnel en fonction de leur traitement comptable, à savoir la passation en charges ou la capitalisation¹¹. Elle est également conforme à la démarche suivie dans l'Action 5 du programme BEPS sur le calcul des frais de R&D retenus pour le ratio modifié servant à établir le lien.

4.3.2. Actifs corporels

342. La partie de l'exclusion correspondant aux actifs corporels est égale à la somme de ce qui suit :

- a. % de l'amortissement des immobilisations corporelles ;
- b. % de l'amortissement présumé des terrains ;
- c. % de la dotation à la provision pour épuisement de ressources naturelles; et
- d. % du droit d'utilisation d'actifs corporels par le locataire.

343. La base de l'exclusion des actifs physiques comprend le coût annuel des immobilisations corporelles amortissables, des terrains et des ressources naturelles ainsi que du droit d'utilisation par un locataire des actifs servant à la production du revenu. Le fait d'inclure une large gamme d'actifs corporels dans la base de l'exclusion revient à reconnaître que tous ces actifs sont le signe d'activités substantielles. Cette démarche contribue en outre à rendre plus équitables les conditions de concurrence entre des secteurs utilisant différents types d'actifs corporels dans le cadre de leur activité. L'inclusion des actifs corporels loués neutralise la différence de traitement entre les entreprises qui possèdent leurs actifs et celles qui les louent et consacre le principe que la décision d'acheter ces équipements ou de les louer n'a aucune incidence sur l'intensité des activités substantielles.

344. Bien que le calcul de l'exclusion cherche généralement à prendre en compte une large gamme d'actifs physiques, une EMN ne doit pas être autorisée à augmenter le montant couvert par son exclusion en achetant des immeubles de placement dans un pays. Ce risque est particulièrement grand parce qu'il concerne des terrains et immeubles généralement détenus à titre de placement. Pour y remédier, les terrains et immeubles détenus en vue d'obtenir des revenus locatifs et/ou de réaliser des plus-values, qui ne sont pas occupés par leur propriétaire, qui ne servent pas à la production ou la fourniture de biens et services ou à l'exécution de fonctions administratives et qui ne sont pas détenus en vue de la vente dans le cours ordinaire de l'activité sont exclus du calcul de l'exclusion. Cette règle ne devrait pas aggraver notablement la complexité ni alourdir les coûts de conformité parce que de nombreuses normes comptables exigent d'ores et déjà que ces actifs soient identifiés et comptabilisés séparément. Pour ne citer qu'un exemple, en vertu des normes IFRS, les immeubles de placement sont comptabilisés séparément selon la norme IAS 40 – Immeubles de placement.

345. De même, une EMN ne devrait pas être autorisée à augmenter le montant couvert par l'exclusion au moyen d'actifs corporels dont la valeur comptable, c'est-à-dire le coût, sera recouvrée principalement au moyen d'une vente par opposition à la poursuite de son utilisation par l'entreprise. Ces actifs étant détenus en vue d'être vendus et non utilisés ne constituent pas un bon indicateur des activités substantielles. C'est pourquoi les actifs détenus en vue de la vente sont exclus du calcul de l'exclusion. Pour qu'un actif soit considéré comme étant détenu en vue de la vente, il doit être disponible pour être vendu immédiatement en l'état aux conditions usuelles et habituelles pour la vente d'un tel actif et il faut que sa vente soit très probable.¹² Cette règle ne devrait pas aggraver notablement la complexité ni alourdir les coûts de conformité parce que de nombreuses normes comptables exigent d'ores et déjà que ces actifs soient identifiés et comptabilisés séparément. Ainsi, les normes IFRS prescrivent que les actifs détenus en vue de la vente soient comptabilisés séparément selon la norme IFRS 5 – Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées.

346. Les sections ci-après énoncent des règles supplémentaires sur les différentes composantes de l'exclusion des actifs corporels en commençant par les immobilisations corporelles.

Immobilisations corporelles

347. Les immobilisations corporelles sont des actifs physiques détenus en vue d'être utilisés pour la production de biens ou services ou pour l'exécution de fonctions administratives et dont on prévoit qu'ils seront utilisés pendant plusieurs exercices. Les actifs faisant partie de cette catégorie comprennent : les immeubles, les machines, les ordinateurs et autres équipements bureautiques, les véhicules à moteur, le mobilier et les agencements et les aménagements de terrains dont la durée de vie utile est limitée. Techniquement, les terrains font aussi partie des immobilisations corporelles. Cependant, comme ils ne sont pas amortissables, ils sont exclus de la définition des immobilisations corporelles aux fins du calcul de l'exclusion et font donc l'objet d'un traitement distinct.

348. Lorsqu'elles sont comptabilisées pour la première fois, les immobilisations corporelles sont inscrites au bilan à leur coût de revient, lequel inclut le coût d'achat majoré de tous les coûts directement imputables à l'acheminement de l'actif en question sur le lieu où il sera utilisé et à sa mise en état pour qu'il soit apte à fonctionner de la manière voulue par la direction de l'entreprise. Après qu'une immobilisation corporelle a été comptabilisée pour la première fois, elle est inscrite au bilan au coût de revient dont on déduit tous les amortissements et pertes de valeur cumulés (cette méthode étant appelée le « modèle du coût »). L'amortissement désigne l'affectation systématique d'une charge imputée sur le coût d'un actif, dont on déduit la valeur résiduelle ou « valeur de récupération », sur sa durée de vie utile. Si la valeur comptable d'un actif est supérieure à sa valeur recouvrable, la différence est appelée réduction de valeur pour dépréciation¹³.

349. Par conséquent, trois facteurs doivent être déterminés pour calculer l'amortissement des immobilisations corporelles : (i) la valeur amortissable de l'actif, laquelle est égale au coût de cet actif moins sa valeur résiduelle, (ii) la durée de vie utile de l'actif et (iii) la méthode d'amortissement, qui peut être la méthode linéaire, la méthode dégressive ou la méthode des unités de production. Aux fins du calcul de l'exclusion, ces trois facteurs doivent tous être conformes à ceux qui sont employés en comptabilité pour le même actif, en particulier pour la confection des états financiers servant à calculer la base d'imposition GloBE pour l'entité constitutive concernée (cette règle est appelée « règle de conformité »). Par exemple, si la société mère prépare ses comptes consolidés selon les normes IFRS, les facteurs utilisés pour calculer les amortissements aux fins du calcul de l'exclusion doivent respecter la norme IAS 16 – Immobilisations corporelles.

350. Il existe cependant trois exceptions à la règle de conformité. La première concerne le modèle de la réévaluation qui est autorisé par certaines normes de comptabilité financière en tant qu'alternative au modèle du coût. La deuxième a trait aux ventes d'actifs entre membres d'un même groupe selon les règles GloBE. Et la troisième porte sur les immobilisations créées par l'entreprise pour elle-même.

- a. *Modèle de la réévaluation.* Certaines normes comptables, dont les normes IFRS, autorisent une entité à opter soit pour le modèle du coût, soit pour le modèle de la réévaluation au titre de leurs conventions comptables. Dans le modèle de la réévaluation, un actif est inscrit au bilan pour son montant réévalué, lequel est égal à sa juste valeur à la date de la réévaluation moins tous les amortissements et pertes de valeur cumulés qui ont été constatés par la suite. Les réévaluations positives sont généralement comptabilisées en autres éléments du résultat globale et non dans le compte de résultat. En revanche, les réévaluations négatives sont généralement constatées dans le compte de résultat. En l'absence de mesure correctrices, le modèle de la réévaluation aurait une incidence sur le montant de l'exclusion parce que la dotation aux amortissements est basée sur le montant réévalué. Un tel résultat ne conviendrait pas parce que les réévaluations positives ou négatives n'ont aucun lien avec les activités substantielles. C'est pourquoi, afin d'éliminer l'incidence du modèle de la réévaluation sur l'exclusion, il n'est tenu compte d'aucune augmentation marginale des amortissements constatée par la suite et qui est due à une réévaluation positive. Et toute réévaluation négative constatée dans le compte de résultat est considérée comme une dépréciation supplémentaire de l'année durant laquelle la réévaluation négative a été effectuée, la diminution de l'amortissement comptable qui en résulte ultérieurement étant incluse annuellement dans la base de l'exclusion. Dans un cas comme dans l'autre, à savoir les réévaluations positive et négative, cette règle a pour effet que la charge totale pour dépréciation incluse dans la base de l'exclusion sur la durée de vie de l'actif est la même qu'en l'absence de réévaluation. Ce résultat tient compte du fait que les réévaluations positives ou négatives n'ont aucun lien avec les activités substantielles. Il élimine en outre une différence capitale entre les normes comptables, à savoir celles qui autorisent le modèle de la réévaluation et celles qui l'interdisent.
- b. *Transactions intersociétés.* Dans les règles GloBE, les transactions entre entités constitutives situées dans des pays différents ne sont pas éliminées alors qu'elles le seraient dans les comptes consolidés d'une EMN. Par conséquent, si un actif est vendu par une entité constitutive à une autre entité constitutive, l'acheteur peut, aux fins des règles GloBE, le comptabiliser sur la base de son prix d'achat au lieu de la valeur comptable figurant dans les comptes consolidés. Il en résulte un risque que des EMN se livrent à des ventes d'actifs intra-groupe afin de « rafraîchir » la valeur comptable de leurs actifs et d'augmenter le montant de l'exclusion. Pour faire échec à une telle augmentation artificielle, aucune dépréciation supplémentaire d'un actif acquis dans le cadre d'une transaction entre parties liées ne peut être incluse dans la base de l'exclusion¹⁴. Cependant, si la plus-value sur la cession de cet actif est constatée dans la base d'imposition selon les règles GloBE, l'augmentation de la dépréciation en résultant est prise en compte pour le calcul de l'exclusion.
- c. *Immobilisations créées par l'entité.* Le coût des immobilisations créées par l'entité pour elle-même inclut le coût (c'est-à-dire les charges de personnel) de la main-d'œuvre qui les a construites. En l'absence de mesure correctrice, les frais de main-d'œuvre relatifs à une immobilisation créée par l'entité pour elle-même seraient comptés deux fois : une au stade des frais de main-d'œuvre pris en compte dans l'exclusion et une autre à celui des actifs corporels. Pour éliminer cette double comptabilisation, les frais de main-d'œuvre inclus dans la valeur comptable d'une immobilisation créée par l'entreprise pour elle-même ne sont pas pris en compte dans le calcul de la dépréciation de cet actif. Pour éviter une cause supplémentaire de double comptabilisation, la valeur comptable d'une immobilisation créée par l'entité pour elle-même n'inclut pas l'amortissement des actifs ayant servi à sa construction.

351. La dotation aux amortissements des immobilisations corporelles est constatée dans le résultat comptable et, par extension, dans la base d'imposition GloBE, sauf si elle est incluse dans la valeur comptable d'un autre actif. Ainsi, par exemple, l'amortissement du matériel de fabrication est inclus dans les stocks. Une fois que le produit aura été vendu, la dotation aux amortissements sera incorporée au coût

des produits vendus. Pour l'exclusion, l'amortissement comprend à la fois les dotations aux amortissements constatées dans le compte de résultat de l'exercice durant lequel elles sont encourues (fréquemment appelées « coûts de période ») et celles qui sont constatées dans le résultat de l'exercice durant lequel le produit est vendu (fréquemment appelées « coûts incorporables »). Les dotations aux amortissements qui sont comptabilisées comme des coûts incorporables sont incluses dans la base de l'exclusion de l'année durant laquelle elles sont encourues indépendamment de celle à laquelle le produit correspondant est vendu. Cette règle tient compte du fait que la date à laquelle une dotation aux amortissements est constatée dans le compte de résultat n'a aucun lien avec les activités substantielles.

352. La plupart des normes comptables, y compris les normes IFRS, obligent les entreprises à soumettre à un test de dépréciation les immobilisations corporelles lorsque des événements ou l'évolution des circonstances font penser que leur valeur comptable pourrait ne pas être recouvrée. Si un actif a effectivement subi une perte de valeur, une réduction de valeur est constatée dans le compte de résultat et la valeur comptable de cet actif est réduite en conséquence. Les amortissements futurs seront pratiqués sur la base de la valeur comptable révisée à l'issue de cette réduction de valeur. Par conséquent, en l'absence de mesure correctrice, les pertes de valeur réduiraient le montant de l'exclusion. Ce résultat n'est pas convenable parce que les pertes de valeur sont généralement dues à une détérioration des conditions de marché, à une mauvaise gestion, à l'arrivée de nouveaux concurrents ou à des innovations technologiques, si bien qu'elles ne sont généralement pas le signe d'une réduction des activités substantielles. Pour éliminer l'incidence des pertes de valeur sur le montant de l'exclusion, les pertes de valeur sont considérées comme équivalentes à des amortissements aux fins du calcul de l'exclusion, de sorte qu'elles sont incluses dans la base de l'exclusion pendant l'année où elles sont constatées et qu'il est tenu compte de toute réduction comptable de ces amortissements constatée ultérieurement.

353. Pour calculer le montant de l'exclusion par pays, l'amortissement des immobilisations corporelles est considéré comme lié au pays de l'entité constitutive (cette dernière pouvant être un établissement stable) qui utilise les actifs en question. Comme cela est expliqué dans la section sur le droit d'utilisation d'actifs ci-après, un locataire ne peut inclure les actifs qu'il a loués à des clients dans les actifs corporels servant de base au calcul de son exclusion.

Terrains

354. Bien que les terrains fassent techniquement partie des immobilisations incorporelles, ils ne sont pas amortissables contrairement aux autres immobilisations corporelles. En tant qu'actif corporel non amortissable, un terrain n'a pas naturellement sa place dans une exclusion d'actifs corporels basée sur les amortissements. Cependant, les terrains étant considérés comme un indice d'activités substantielles et un facteur de production non mobile significatif, ils sont inclus dans les actifs corporels servant de base à l'exclusion. Le mécanisme pour ce faire est une dotation aux amortissements des terrains présumée, ce qui suppose de déterminer les trois facteurs de dépréciation que nous avons déjà vus pour les immobilisations corporelles amortissables, à savoir : (i) la base amortissable (ii) la durée de vie utile et (iii) la méthode d'amortissement.

355. La base amortissable retenue pour le calcul de l'amortissement présumé des terrains, en ce qui concerne l'exclusion, est égale au coût d'acquisition du terrain, ce qui signifie qu'elle ne tient pas compte des réévaluations à la hausse/à la baisse et qu'on suppose que sa valeur résiduelle est nulle. La durée de vie utile est réputée être égale à [x] ans. L'amortissement est censé être effectué en mode linéaire. Au total, cela signifie que tous les ans le montant de l'amortissement présumé sera égal à [x] % du coût d'acquisition du terrain.

356. Comme indiqué plus haut, les terrains ayant le caractère d'immeubles de placement sont exclus de la base de calcul de l'exclusion. Tous les autres terrains sont inclus, y compris ceux sur lesquels un bâtiment a été construit et ceux qui servent à une activité agricole. Le coût d'acquisition des terrains doit être calculé séparément de celui du bâtiment et de celui des produits agricoles. Il n'est pas prévu que le

fait de dissocier la valeur d'un terrain de celle d'un bâtiment ou de produits agricoles augmente notablement la complexité ou les coûts de conformité parce que de nombreuses normes comptables comptabilisent déjà ces actifs séparément. Par exemple, la norme IAS 16 – Immobilisations corporelles considère que les terrains et les bâtiments sont des actifs séparables et doivent être comptabilisés séparément. De même, la norme IAS 41 – Actifs agricoles définit les terrains liés à une activité agricole et exige que les terrains soient comptabilisés séparément selon les normes IAS 16 et IAS 40 – Immeubles de placement.

357. Les terrains font l'objet de tests de dépréciation à l'instar des immobilisations corporelles. Ils pourraient subir une perte de valeur si, par exemple, la zone dans laquelle ils se trouvent connaît une catastrophe naturelle telle qu'une inondation, un tremblement de terre ou une tornade. Si un terrain a effectivement subi une perte de valeur, une réduction de valeur est constatée dans le compte de résultat et la valeur comptable de ce terrain est réduite en conséquence. Conformément à la règle sur la dépréciation des immobilisations corporelles, les pertes de valeur sur les terrains doivent être traitées de la même manière que les amortissements présumés aux fins de l'exclusion, de sorte qu'elles soient incluses dans la base de cette dernière au cours de l'année durant laquelle elles sont comptabilisées.

358. Pour calculer l'exclusion pays par pays, les terrains sont considérés comme liés au pays dans lequel ils se trouvent.

Ressources naturelles

359. Les ressources naturelles comprennent les gisements de pétrole et de gaz ainsi que de minerais et les forêts. Ces actifs sont comptabilisés de la même manière que les immobilisations corporelles amortissables. Cela signifie que lorsqu'ils sont comptabilisés pour la première fois au coût de revient, celui-ci inclut les coûts d'acquisition, de prospection et de remise en état des sites. Une fois qu'il a été comptabilisé, l'actif en question est inscrit dans les comptes au coût de revient moins tous amortissements pour épuisement et pertes de valeur cumulés (c'est-à-dire qu'on applique le modèle du coût)¹⁵. La dotation à la provision pour épuisement, qui correspond à l'affectation du coût des ressources naturelles, présente plusieurs analogies avec la passation en charges par amortissement. Comme l'utilité des ressources naturelles présente généralement un lien direct avec les quantités extraites, la méthode des unités de production est fréquemment employée pour calculer la dotation à la provision pour épuisement. La durée de vie utile est donc la quantité estimée de matières premières qui seront extraites et s'exprime, par exemple, en tonnes de minerais ou en barils de pétrole.

360. Aux fins du calcul de l'exclusion, les hypothèses servant au calcul de la dotation à la provision pour épuisement doivent être conformes à celles qui ont été retenues pour la comptabilisation du même actif, en particulier pour la confection des états financiers servant à calculer la base d'imposition GloBE pour l'entité constitutive concernée. Par exemple, si la société mère prépare ses états financiers selon les normes IFRS, les facteurs pris en compte dans le calcul de la dotation à la provision pour épuisement doivent être conformes à la norme IFRS 6 – Prospection et évaluation de ressources minérales. Cependant, comme c'est le cas pour les immobilisations incorporelles, une exception s'applique au modèle de la réévaluation. En particulier, il n'est pas tenu compte d'une augmentation marginale de la dotation à la provision pour épuisement résultant de réévaluations à la hausse. Et toute réévaluation négative constatée dans le compte de résultat est considérée comme une dotation supplémentaire à la provision pour épuisement de l'année durant laquelle la réévaluation négative a été effectuée, la diminution de la dotation supplémentaire à la provision pour épuisement constatée en comptabilité postérieurement à la réévaluation étant incluse annuellement dans la base de l'exclusion. En outre, la dotation à la provision pour épuisement doit être calculée jusqu'à la fin de l'exploitation du site sans prendre en compte les frais de remise en état, lesquels ne sont encourus qu'à partir du moment où l'extraction des ressources naturelles sur le site a pris fin.

361. La dotation à la provision pour épuisement étant un coût incorporable, elle est incluse dans le coût des stocks, de même que l'amortissement du matériel de fabrication. La dotation à la provision pour épuisement est incluse dans le coût des produits vendus figurant au compte de résultat au moment où les stocks sont vendus. Conformément à la règle sur les immobilisations incorporelles, la dotation à la provision pour épuisement est incluse dans la base de l'exclusion de l'exercice durant lequel elle est encourue quelle que soit la date où les stocks sont vendus. Cette règle tient compte du fait que la date à laquelle une dotation aux amortissements est constatée dans le compte de résultat n'a aucun lien avec les activités substantielles.

362. Les ressources naturelles sont soumises à un test de dépréciation en vertu des règles de la comptabilité financière. Une ressource naturelle peut être dépréciée, par exemple, si les travaux de prospection et l'évaluation des ressources minérales dans une zone donnée n'ont pas abouti à la découverte de quantités commercialement viables de ressources minérales¹⁶. Si un actif a effectivement subi une perte de valeur, une réduction de valeur est constatée dans le compte de résultat et la valeur comptable de cet actif est réduite en conséquence. Les dotations à la provision pour épuisement ultérieures seront calculées sur la base de la valeur comptable révisée à l'issue de cette réduction de valeur. Conformément à la règle sur la dépréciation des immobilisations corporelles et des terrains, les pertes de valeur sur les ressources naturelles sont considérées comme équivalentes à des dotations à la provision pour épuisement aux fins du calcul de l'exclusion, de sorte qu'elles sont incluses dans la base de l'exclusion pendant l'année où elles sont constatées et qu'il est tenu compte de toute réduction comptable de ces dotations à la provision pour épuisement constatée ultérieurement.

363. Pour calculer l'exclusion pays par pays, la dotation à la provision pour épuisement est considérée comme étant liée au pays dans lequel se trouvent les ressources naturelles auxquelles elle se rapporte.

Droit d'utilisation d'actifs corporels

364. Une exclusion fondée sur la propriété d'actifs corporels entraînerait une différence de traitement entre les entreprises qui sont propriétaires de leurs actifs et celles qui les louent. Afin d'éviter cette distorsion, le calcul de l'exclusion traite une part appropriée de la charge afférente au loyer d'un actif corporel, y compris les terrains et bâtiments, de la même manière que l'amortissement d'immobilisations corporelles.

365. Dans un contrat de crédit-bail, le locataire inscrit à son bilan un « droit d'utilisation » d'actifs représentant son droit d'utiliser l'actif sous-jacent et la dette résultant du crédit-bail qui représente son obligation d'effectuer les paiements correspondants. Le locataire comptabilise son droit d'utiliser les actifs de la même manière qu'un propriétaire d'immobilisations corporelles. Plus précisément, le locataire comptabilise pour la première fois son droit d'utiliser des actifs sur la base de la valeur actuelle des paiements stipulés par le contrat de crédit-bail et constate par la suite les amortissements et pertes de valeur (c'est-à-dire qu'il applique le modèle du coût)¹⁷. Les amortissements sont généralement pratiqués en mode linéaire et la durée de vie utile est généralement égale à celle qui est la plus courte de la fin de la durée de vie utile de l'actif concerné et de la fin de la durée du contrat de crédit-bail. Le locataire comptabilise aussi les intérêts sur la dette liée au crédit-bail.

366. Aux fins du calcul de l'exclusion, les hypothèses servant au calcul de l'amortissement d'un actif couvert par le droit d'utilisation d'un locataire doivent être conformes à celles qui ont été retenues pour la comptabilisation du même actif, en particulier pour l'établissement des états financiers servant à calculer la base d'imposition GloBE pour l'entité constitutive concernée¹⁸. Par exemple, si la société mère prépare ses comptes consolidés selon les normes IFRS, les hypothèses servant au calcul de l'amortissement de l'actif faisant l'objet du droit d'utilisation du locataire doivent être conformes à la norme IFRS 17 – Contrats de location. Une exception est néanmoins prévue pour le modèle de la réévaluation. En particulier, il n'est pas tenu compte d'une augmentation marginale de l'amortissement résultant de réévaluations à la hausse. Et toute réévaluation négative constatée dans le compte de résultat est considérée comme une dotation

supplémentaire aux amortissements supplémentaire de l'année durant laquelle la réévaluation négative a été effectuée, la diminution des amortissements constatée en comptabilité postérieurement à la réévaluation étant incluse annuellement dans la base de l'exclusion.

367. Comme pour les immobilisations corporelles, les terrains et les ressources naturelles, le locataire doit soumettre l'actif sous-jacent à un test de dépréciation aux fins de la comptabilité financière. Tout actif loué peut subir une perte de valeur pour les mêmes raisons qu'une immobilisation corporelle : détérioration des conditions du marché, mauvaise gestion, apparition de nouveaux concurrents, innovations technologiques, etc. Si un actif couvert par le droit d'utilisation a effectivement subi une perte de valeur, une réduction de valeur est constatée et la valeur comptable de l'actif correspondant est réduite en conséquence. Les amortissements futurs seront pratiqués sur la base de la valeur comptable révisée à l'issue de cette réduction de valeur. Conformément à la règle sur la dépréciation des immobilisations corporelles, des terrains et des ressources naturelles, les pertes de valeur sur les actifs couverts par un droit d'utilisation sont considérées comme équivalentes à des dotations aux amortissements aux fins du calcul de l'exclusion, de sorte qu'elles soient incluses dans la base de l'exclusion pendant l'année où elles sont constatées et qu'il est tenu compte de toute réduction comptable de ces amortissements constatée ultérieurement.

368. Un bailleur ne peut prétendre au régime d'exclusion pour la dépréciation de cet actif. Cette règle est motivée par le fait que le bailleur n'utilise pas activement l'actif sous-jacent pour en tirer un revenu. Elle n'est donc pas un indicateur fiable d'activités substantielles du bailleur.

369. Pour calculer l'exclusion pays par pays, l'amortissement par le locataire d'un actif couvert par un droit d'utilisation est considéré comme étant lié au pays de l'entité constitutive locataire qui utilise cet actif dans le cadre de son activité.

4.3.3. Activités à faible marge

370. Les crédits d'impôt fondés sur des dépenses ont une incidence sur le TEI d'un contribuable qui est plus forte dans les activités à faible marge. Cela est dû au fait que les crédits d'impôt représentent une proportion plus élevée du bénéfice total des activités à faible marge. Cependant, l'exclusion basée sur la substance et reposant sur une formule qui porte sur les charges de personnel et les actifs corporels est conçue en partie pour permettre dans une certaine mesure d'accorder des crédits d'impôt et autres incitations aux entreprises exerçant des activités à faible marge. Le poids des charges dans le revenu de ces entreprises est plus élevé et excluront proportionnellement un montant plus élevé de leur bénéfice de l'application des règles. Par conséquent, le régime d'exclusion limitera l'incidence des règles GloBE sur les entreprises exerçant des activités à faible marge qui bénéficient de crédits d'impôt du fait de leurs dépenses locales.

4.4. Calcul du TEI et de l'impôt supplémentaire

Calcul du TEI de la juridiction

Le TEI¹⁹ d'une juridiction est égal à ce qui suit :

$$\frac{\text{Impôts couverts ajustés}}{\text{Revenu GloBE ajusté}}$$

Sachant que :

- a. les impôts couverts ajustés signifient les impôts couverts attribués à la juridiction en question, excepté les impôts attachés aux recettes exclues de la base d'imposition GloBE, auxquels on ajoute le plus faible du montant total du report d'impôt payé localement ou du montant du report d'impôt payé localement qui est nécessaire pour que le TEI soit égal au taux minimum ; et
- b. le revenu GloBE ajusté désigne le résultat total (bénéfice ou perte) de l'année de toutes les entités constitutives situées dans la juridiction, après déduction des reports de pertes pour cette juridiction.

Calcul de l'impôt supplémentaire pour chaque entité constitutive

Le montant de l'impôt supplémentaire dû pour chaque entité constitutive dans une juridiction est égal à :

$$\text{Revenu GloBE ajusté de l'entité constitutive} \times \text{pourcentage d'impôt supplémentaire}$$

Sachant que :

- a. le revenu GloBE ajusté de l'entité constitutive désigne, à propos du bénéfice réalisé par une entité constitutive durant la période concernée, le bénéfice de cette entité calculé aux fins des règles GloBE après déduction de la part de cette entité dans tout report de pertes et dans toute perte subie par d'autres entités constitutives dans cette même juridiction et au cours de la même période ainsi que de la part qui lui revient dans toute exclusion admise pour cette juridiction.
- b. le pourcentage de l'impôt supplémentaire désigne l'excédent du TEI minimum par rapport au TEI calculé pour cette juridiction au titre de la période concernée.

371. Le calcul du TEI pour chaque juridiction et celui de l'impôt supplémentaire pour chaque entité constitutive située dans la juridiction sont décrits dans les sections précédentes. Cette section décrit la démarche en trois temps à suivre pour calculer le TEI pour chaque juridiction et l'impôt supplémentaire applicable à chaque entité constitutive située dans une juridiction pays à faible imposition²⁰. Le TEI d'une juridiction est calculé en premier lieu. En deuxième lieu, si le TEI est inférieur au taux minimum, le pourcentage de l'impôt supplémentaire est calculé. En troisième lieu, le montant de l'impôt supplémentaire dû pour chaque entité constitutive dans ce pays est déterminé. Une fois que l'impôt supplémentaire a été calculé pour chaque entité constitutive conformément aux règles énoncées dans ce chapitre, le montant de l'impôt à payer est déterminé en appliquant les règles opérationnelles décrites dans les chapitres suivants. Pour le calcul du TEI par pays, le bénéfice ou la perte de l'entité constitutive est égal à la totalité du bénéfice ou de la perte de cette entité indépendamment du fait que le groupe d'EMN détienne 100 % de cette entité ou non. Si le revenu GloBE ajusté est nul ou négatif dans un pays, aucun impôt n'est dû dans ce pays au titre des règles GloBE et toute perte est reportée en avant en vertu des règles sur les reports de pertes qui ont été décrites dans la section 4.2.1.

372. Pour le calcul du TEI, les impôts couverts ajustés signifient les impôts couverts attribués à la juridiction en question en vertu des règles de la section 3.4.2, excepté les impôts attachés aux recettes exclues en vertu des règles GloBE en tant qu'ajustement permanent du bénéfice des entités constitutives situées dans la juridiction, auxquels on ajoute le plus faible du montant total des reports d'impôt déductibles dans la juridiction ou du montant du report d'impôt payé localement qui est nécessaire pour que le TEI soit égal au taux minimum. Le montant des reports d'impôts payés localement qui sont nécessaires pour atteindre le taux minimum est égal à l'excédent de la base d'imposition GloBE ajustée dans cette juridiction multiplié par le taux minimum sur les impôts couverts attribués à cette même juridiction. Le montant des reports en avant d'impôts payés localement inclus dans les impôts couverts ajustés pris en compte dans le calcul du TEI d'une année quelconque réduit celui des reports d'impôts payés localement qui seront disponibles au cours des années suivantes²¹.

373. Si, compte tenu des reports en avant d'impôts payés localement, le TEI reste inférieur au taux minimum, le pourcentage de l'impôt supplémentaire doit être calculé pour cette juridiction. Le pourcentage de l'impôt supplémentaire est égal à la partie du taux minimum qui excède le TEI dans cette juridiction.

374. Enfin, l'impôt supplémentaire applicable à chaque entité constitutive dont le résultat net de l'année est positif dans la juridiction en question est calculé en multipliant le bénéfice GloBE ajusté de chacune de ces entités constitutives par le pourcentage de l'impôt supplémentaire. Le bénéfice GloBE ajusté de l'entité constitutive est égal au bénéfice qu'elle a réalisé durant l'année après déduction de sa part :

- a. des pertes de l'exercice courant des autres entités constitutives résidant dans la juridiction ou qui y sont situées ;
- b. du report de pertes en avant relatif à cette juridiction ; et
- c. de l'exclusion déterminée pour cette juridiction.

375. Les pertes de l'exercice courant, le report de pertes en avant autorisé et l'exclusion prise en compte pour une juridiction sont affectés aux entités constitutives au prorata de leur résultat net. Plus précisément, les pertes de l'exercice courant, le montant total des reports de pertes en avant autorisés et le montant de l'exclusion déterminés pour la juridiction en question sont affectés à une entité constitutive affichant un résultat net positif sur la base du ratio du bénéfice net de cette entité et sur le bénéfice net total des entités constitutives situées dans cette juridiction et qui affichent un résultat net positif pour cet exercice.

Références

OCDE (2015), *Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - 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/10.1787/9789264248502-fr>. [1]

Notes

¹ L'impôt RIR payé durant un exercice précédent inclut les impôts RIR qui ont été payés ou éteints au moyen d'un crédit d'impôt RIR préexistant.

² La question de savoir s'il y a lieu de permettre que les crédits d'impôt RIR soient employés pour réduire d'autres dettes fiscales d'un actionnaire sera examinée de façon plus approfondie.

³ Si l'impôt RIR dû vient s'imputer à d'autres impôts dus localement, le TEI de l'EMN dans la juridiction ne devrait pas s'en trouver minoré pour autant.

⁴ Elle ne saurait être invoquée à propos d'un impôt dû dans un autre pays qui résulterait de l'application par cet autre pays de la règle sur les paiements insuffisamment imposés.

⁵ Le fait que le présent paragraphe se réfère aux écarts temporaires ne signifie pas qu'un crédit d'impôt RIR ne puisse être créé ou utilisé que dans les cas où il existe un écart temporaire.

⁶ Bien que toutes les marges exprimées par un pourcentage fixe soient indiquées au moyen d'un [x], cela ne signifie pas que la marge doit nécessairement être la même pour chaque élément.

⁷ Il convient de se demander si la partie correspondant aux actifs corporels doit être réduite à concurrence des biens immobiliers financés par la dette.

⁸ Des recherches supplémentaires sont nécessaires pour déterminer la durée de vie utile des terrains aux fins de l'exclusion.

⁹ Voir la page 34 du Rapport sur l'Action 13 (OCDE, 2015_[1]) : « Dans la dixième colonne du formulaire, l'entreprise multinationale déclarante doit indiquer le nombre total des employés en équivalent temps plein (ETP) de l'ensemble des entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée. Le nombre d'employés peut être déclaré à la fin de l'année, sur la base des niveaux moyens d'effectifs de l'année, ou sur toute autre base appliquée de manière cohérente dans les différentes juridictions fiscales et d'une année à l'autre. À cette fin, les employés indépendants participant aux activités d'exploitation ordinaires de l'entité constitutive peuvent être déclarés comme employés. Il est permis de fournir un arrondi ou une approximation raisonnable du nombre d'employés, à condition que cet arrondi ou cette approximation ne fausse pas de manière importante la répartition des employés en termes relatifs entre les différentes juridictions fiscales. Des approches cohérentes doivent être appliquées d'une année à l'autre et d'une entité à l'autre. »

¹⁰ Si les activités exercées par un membre du personnel dans le cadre de son emploi ou les services qu'il rend ne sont pas effectués dans le pays de l'employeur, il est vraisemblable que cette personne effectue une part substantielle de ces activités et services dans le pays où elle réside.

¹¹ À titre d'illustration, les coûts de main-d'œuvre directs relatifs au personnel de fabrication sont capitalisés dans le stock des travaux en cours, puis dans celui des produits finis, et enfin dans le coût des produits vendus, ce cycle pouvant s'étaler sur plus d'un an après la date où ont été encourus ces frais de personnel.

¹² IFRS 5 – Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées.

¹³ IAS 16 – Immobilisations corporelles

¹⁴ Cette règle s'applique aussi aux actifs vendus à des tiers dans le cadre de transactions adossées structurées.

¹⁵ Certaines normes de comptabilité financière appliquent aux forêts le même traitement comptable qu'aux autres ressources naturelles et emploient donc le modèle du coût. Cependant, les normes IFRS, en l'occurrence la norme IAS 41 – Agriculture, « actifs biologiques », lesquels incluent les forêts, prescrivent qu'ils soient comptabilisés à la juste valeur moins les frais estimés pour leur mise en vente, la variation de

la juste valeur étant incluse dans le compte de résultat. Aux fins du calcul de l'exclusion, une dotation à la provision pour épuisement présumée portant sur des forêts doit être calculée selon le modèle du coût.

¹⁶ IFRS 6 – Prospection et évaluation de ressources minérales

¹⁷ Certaines normes comptables obligent le locataire à distinguer entre les contrats de « location simple » et de « location-financement ». D'autres, dont les normes IFRS, disposent pour la comptabilisation des opérations de crédit-bail d'un modèle unique dans lequel le locataire est obligé de comptabiliser les actifs et les dettes correspondant à tous ses contrats de crédit-bail dont la durée est supérieure à 12 mois, sauf si les actifs sous-jacents sont de faible valeur.

¹⁸ Pour les normes comptables qui imposent au locataire de distinguer entre la « location simple » et la « location-financement », les coûts de location correspondant à la « location simple » peuvent être assimilés à des coûts d'amortissement pour le calcul de la base de l'exception aux fins des règles GloBE.

¹⁹ Comme indiqué à la section 4.3, l'effet de l'exclusion sur le calcul du TEI et des impôts supplémentaires prévus par les règles GloBE sera examiné, y compris au point de savoir si un groupe d'EMN qui réclame l'avantage de l'exclusion devrait être tenu de procéder à un ajustement correspondant et proportionnel des impôts couverts.

²⁰ Attribuer une partie de l'impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum à chaque entité constitutive située dans un pays à faible imposition est nécessaire dans le cas où les bénéfices réalisés par certaines de ces entités constitutives faiblement imposées sont soumis à la règle sur les paiements insuffisamment imposés ou à des règles d'inclusion du revenu appliquées par des sociétés mères séparées, par exemple du fait d'une scission de l'actionariat. Comme on l'a expliqué dans les sections 6.3 et 7.2, ce peut être le cas si une règle d'inclusion du revenu s'applique aux bénéfices réalisés par certaines (mais pas par toutes) entités constitutives situées dans le pays à faible imposition. Par exemple, si l'entité mère ultime n'est pas soumise à une règle d'inclusion du revenu alors qu'une sous-holding détient une partie mais non la totalité des entités constitutives faiblement imposées qui sont situées dans un pays donné, la règle d'inclusion du revenu d'une autre société mère ou la règle sur les paiements insuffisamment imposés d'une autre entité constitutive peut s'appliquer aux autres entités constitutives situées dans ce même pays.

²¹ Si un contribuable relevant de la règle sur les paiements insuffisamment imposés reporte en avant un montant d'impôts dus au titre d'un exercice antérieur en vertu de cette règle (voir la section 7.7.4), ce montant ne doit pas être pris en compte dans le calcul du TEI.



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), « Reports en avant et exclusions », dans *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint : Inclusive Framework on BEPS*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/4e1ff9e5-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>.