

Document de consultation publique

# Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (« GloBE ») – Pilier deux

8 novembre 2019 – 2 décembre 2019





# Document de consultation

## Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (« GloBE ») – Pilier deux

Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie

# Table des matières

Table des matières	2
<b>1 Introduction</b>	<b>5</b>
1.1. Éléments du Pilier 2	5
1.2. Travaux en cours et consultations supplémentaires	7
<b>2 Détermination de la base d'imposition</b>	<b>9</b>
2.1. Importance de la cohérence des bases d'imposition	9
2.2. Utilisation de la comptabilité financière pour déterminer le revenu	10
2.3. Ajustements	12
<b>3 Agrégation de revenus</b>	<b>18</b>
3.1. Effet de l'agrégation des revenus sur la volatilité	20
3.2. Utilisation des données issues des comptes financiers consolidés	20
3.3. Répartition des revenus entre le siège social et les succursales	21
3.4. Répartition des revenus d'une entité fiscalement transparente	22
3.5. Crédit pour impôts payés dans une autre juridiction	22
3.6. Traitement des dividendes et autres distributions	23
<b>4 Exceptions</b>	<b>25</b>
<b>Annexe A. Exemples</b>	<b>28</b>
<b>Annexe B. Programme de travail sur le Pilier 2</b>	<b>31</b>
Proposition GloBE	32
Règle d'inclusion du revenu	33
Impôt sur les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition	37
Coordination et simplification des règles, seuils et compatibilité avec les obligations internationales	39
Notes	40

## Contexte

En mai 2019, le Cadre inclusif a approuvé un Programme de travail visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie. Ce Programme de travail se compose de deux piliers :

- Le Pilier 1 porte sur la répartition des droits d'imposition entre juridictions et étudie diverses propositions relatives à de nouvelles règles du lien et de répartition des bénéficiés.
- Le Pilier 2 (également appelé « proposition GloBE ») appelle à l'élaboration d'un ensemble de règles coordonnées pour répondre aux risques créés par les dispositifs permettant aux groupes d'EMN de transférer des bénéficiés dans des pays où ils sont assujettis à un impôt nul ou très faible.

Le Secrétariat a préparé une proposition « d'approche unifiée » au titre du Pilier 1 qui repose sur les importants points communs entre les différentes propositions relatives au lien et à la répartition des bénéficiés. Le Secrétariat a diffusé un document de consultation publique sur cette approche unifiée le 9 octobre 2019.

Le présent document de consultation sollicite des commentaires sur les propositions se rattachant au Pilier 2. Alors que la consultation au titre du Pilier 1 se concentre sur l'approche unifiée, ce document de consultation porte sur des questions techniques spécifiques relatives à la proposition GloBE pour lesquelles l'éclairage des parties prenantes contribuerait à faire avancer les travaux.

## Document de consultation publique

Ce document de consultation cherche à recueillir l'avis des parties prenantes sur trois aspects techniques de la proposition GloBE :

- a) l'utilisation des états financiers comme point de départ pour déterminer la base d'imposition au titre de la proposition GloBE, ainsi que différents mécanismes permettant de corriger les écarts temporaires ;
- b) la mesure dans laquelle un groupe d'EMN peut combiner des revenus fortement taxés et des revenus faiblement taxés de différentes sources, en tenant compte des impôts grevant ces revenus, pour déterminer le taux d'imposition effectif (agrégé) sur ces revenus ; et
- c) l'expérience et l'avis des parties prenantes concernant les exceptions et seuils qui peuvent être envisagés dans le cadre de la proposition GloBE.

Les commentaires formulés aideront les membres du Cadre inclusif à élaborer une solution qui sera intégrée dans le rapport final soumis au G20 en 2020. Certains aspects techniques et conceptuels de la proposition GloBE dépendent de décisions d'ordre politique du ressort du Cadre Inclusif. Par exemple, le Cadre Inclusif doit développer davantage le mécanisme et le fonctionnement de la règle relative aux paiements sous-imposés, ainsi que la nature et la portée de la règle d'assujettissement à l'impôt, afin de préciser les grandes lignes de ces règles, qui pourraient ensuite faire l'objet d'une consultation publique supplémentaire, à un moment futur.

**Les propositions énoncées dans ce document de consultation ont été préparées par le Secrétariat et ne représentent pas la position consensuelle du Cadre inclusif, du Comité des affaires fiscales (CAF) ou de leurs organes subsidiaires.**

Les parties intéressées sont invitées à transmettre leurs commentaires au plus tard le **lundi 2 décembre 2019**, 18 h 00 heure de Paris, par un courriel à [taxpublicconsultation@oecd.org](mailto:taxpublicconsultation@oecd.org) au format Word (afin de faciliter leur distribution aux représentants des gouvernements). Tous les commentaires doivent être adressés à la Division de la coopération internationale et l'administration fiscale, Centre de politique et d'administration fiscales.

Veuillez noter que tous les commentaires sur ce document de consultation publique seront publiés. Les commentaires soumis pour le compte de « groupements collectifs » ou « coalitions », ou par toute autre personne qui transmet des commentaires pour le compte d'une autre personne ou d'un groupe de personnes, doivent identifier toutes les entreprises ou personnes faisant partie d'un tel groupement, ou les personnes pour le compte desquelles ils sont soumis. Les intervenants et autres participants à

la réunion de consultation publique qui se tiendra à Paris seront choisis parmi les personnes ayant adressé en temps voulu des commentaires écrits sur ce document.

#### **Réunion de consultation publique**

La réunion de consultation publique sur les évolutions au titre du Pilier 2 aura lieu le 9 décembre 2019 au Centre de conférences de l'OCDE à Paris. L'objectif est de donner aux parties prenantes externes l'occasion de contribuer aux travaux en cours. Des informations sur la réunion de consultation publique sont [disponibles sur le site web de l'OCDE](#).

# 1 Introduction

1. En janvier 2019, le Cadre inclusif a rédigé une Note politique intitulée Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie<sup>1</sup>. Conformément à cette Note politique, le Cadre inclusif est convenu, sans préjuger de leur approbation ultérieure, d'entreprendre des travaux sur les deux piliers ci-après :

- Le Pilier 1 porte sur la répartition des droits d'imposition entre juridictions et étudie diverses propositions relatives à de nouvelles règles du lien et de répartition des bénéfices fondées sur les notions de « présence économique significative » et l'exploitation de la « participation des utilisateurs » et des « biens incorporels de commercialisation » dans une juridiction donnée.
- Le Pilier 2 (également appelé « proposition GloBE ») appelle à l'élaboration d'un ensemble de règles coordonnées pour répondre aux risques créés par les dispositifs permettant aux groupes d'EMN de transférer des bénéfices dans des juridictions où ils sont assujettis à un impôt nul ou très faible.

2. Le 13 février 2019, le Cadre inclusif a diffusé un document de consultation publique afin de solliciter les commentaires de parties prenantes extérieures sur des propositions précises relevant du Pilier 1 et du Pilier 2<sup>2</sup>. Plus de 200 contributions ont été reçues en réponse, soit plus de 2 000 pages<sup>3</sup>. Les parties prenantes ont également eu l'occasion d'assister en personne et d'exprimer leur point de vue à une consultation publique qui s'est tenue à Paris les 13 et 14 mars 2019, réunissant plus de 400 participants issus d'administrations nationales, du monde de l'entreprise, de la société civile et des milieux universitaires.

3. À l'issue de cette consultation, et à la lumière des commentaires publics reçus, le Cadre inclusif a arrêté un Programme de travail<sup>4</sup> au cours de sa réunion tenue à Paris les 28 et 29 mai 2019 qui s'articule autour des deux Piliers identifiés dans la Note politique.

## 1.1. Éléments du Pilier 2

4. Dans le cadre du Pilier 2, les membres du Cadre inclusif sont convenus d'explorer, sans préjuger de leur approbation ultérieure, les questions et choix de conception concernant l'élaboration d'un ensemble de règles coordonnées telles qu'illustrées dans le graphique ci-dessous.

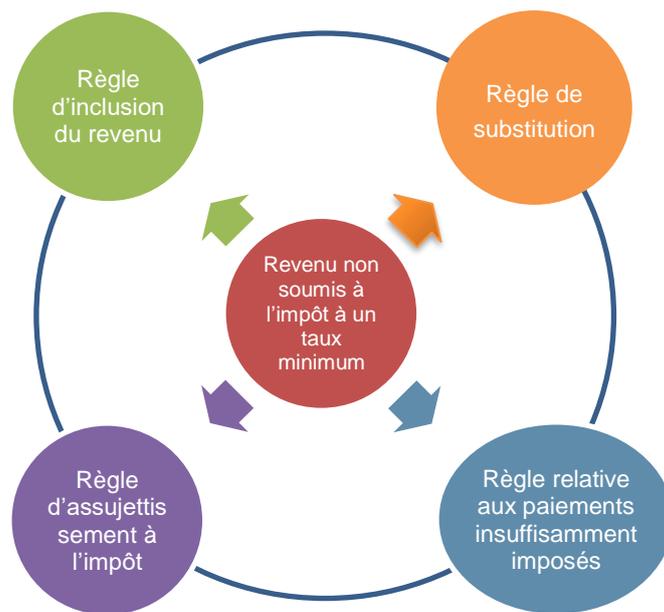
---

<sup>1</sup> *Relever les défis fiscaux posés par la numérisation de l'économie – Note politique*, telle qu'approuvée par le Cadre inclusif sur le BEPS le 23 janvier 2019, OCDE 2019, accessible en cliquant sur ce [lien](#).

<sup>2</sup> Document de consultation publique, *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, 13 février – 6 mars 2019, accessible en cliquant sur ce [lien](#).

<sup>3</sup> Toutes les contributions écrites concernant le Document de consultation publique peuvent être consultées en cliquant sur ce [lien](#).

<sup>4</sup> *Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, 28 mai 2019 (Programme de travail), accessible en cliquant sur ce [lien](#).



5. Les quatre composantes de la proposition GloBE sont les suivantes :

- a) une **règle d'inclusion du revenu** visant à imposer le revenu des succursales étrangères ou des entités contrôlées, dès lors que celui-ci a été soumis à l'impôt à un taux effectif inférieur à un taux minimum ;
- b) une **règle relative aux paiements insuffisamment imposés**, qui refuserait toute déduction ou qui appliquerait l'imposition dans le pays de la source (retenue à la source comprise) au titre d'un paiement à une partie liée si ce paiement n'a pas été soumis à un taux effectif d'imposition supérieur ou égal à un taux minimum ;
- c) une **règle de substitution** à insérer dans les conventions fiscales qui permettrait à une juridiction de résidence de basculer de la méthode de l'exemption vers celle du crédit d'impôt si les bénéfices attribuables à un établissement stable (ES) ou provenant d'un bien immobilier (qui ne fait pas partie d'un ES) sont imposés à un taux effectif inférieur au taux minimum ; et
- d) une **règle d'assujettissement à l'impôt** qui compléterait la règle relative aux paiements insuffisamment imposés en soumettant un paiement à une retenue d'impôt ou à d'autres prélèvements à la source et en refusant les avantages prévus par les conventions à certains éléments de revenu lorsque le paiement n'est pas imposé à un taux minimum.

6. La mise en œuvre de ces règles supposerait de modifier la législation interne des pays ainsi que les conventions fiscales, et serait assortie d'un mécanisme visant à coordonner les règles ou à en définir l'ordre d'application, afin d'éviter le risque de double imposition qui autrement pourrait survenir dans l'hypothèse où plusieurs juridictions tenteraient de les appliquer à la même structure ou au même dispositif.

7. Comme le Pilier 1, la proposition GloBE incluse dans le Pilier 2 marque une profonde transformation de l'architecture de la fiscalité internationale. Ce Pilier vise à apporter une réponse globale aux défis de BEPS qui subsistent en faisant en sorte que les bénéfices des entreprises qui exercent leurs activités à l'international soient systématiquement soumis à un impôt minimum<sup>5</sup>. Un taux d'impôt minimum sur tous les revenus diminue l'intérêt pour les contribuables de s'engager dans des pratiques de transfert

<sup>5</sup> Programme de travail, ¶ 52 et 55.

de bénéfiques<sup>6</sup> et fixe un plancher pour la concurrence fiscale entre juridictions<sup>7</sup>. La proposition GloBE entend apporter ainsi une réponse aux problématiques de BEPS non résolues qui sont liées à la numérisation de l'économie, mais elle va plus loin encore en abordant ces problématiques sous un angle plus large<sup>8</sup>. La proposition GloBE devrait influencer sur le comportement des contribuables comme sur celui des juridictions<sup>9</sup>. Elle postule qu'une action mondiale est nécessaire pour empêcher une course au moins-disant dans le domaine de l'impôt sur les bénéfiques des sociétés, qui risquerait de transférer la charge de l'impôt vers des bases moins mobiles et de pénaliser lourdement les pays en développement dotés d'une économie de petite taille<sup>10</sup>.

8. Selon la façon dont elle est conçue, la proposition GloBE pourrait protéger les pays en développement des pressions qu'ils subissent pour octroyer des avantages fiscaux inefficaces<sup>11</sup>. La proposition GloBE repose sur l'hypothèse selon laquelle, en l'absence d'action coordonnée et multilatérale, il existe un risque d'action unilatérale et non coordonnée, à la fois pour attirer une base d'imposition supplémentaire et pour protéger celle existante, avec des conséquences préjudiciables à l'ensemble des juridictions<sup>12</sup>. La proposition GloBE devrait être conçue de manière à atteindre ces objectifs en respectant les principes de simplicité de conception de façon à minimiser les coûts de conformité et d'administration et le risque de double imposition<sup>13</sup>. À cette fin, le Programme de travail invite à étudier des simplifications, des seuils, des exceptions et des exclusions par rapport aux règles<sup>14</sup>.

## 1.2. Travaux en cours et consultations supplémentaires

9. Le Programme de travail pour le Pilier 2 précise que la proposition GloBE fonctionnera comme un impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum convenu entre les juridictions. Le taux d'imposition qui sera effectivement appliqué en vertu de la proposition GloBE sera débattu une fois que les autres principales caractéristiques conceptuelles de la proposition auront été finalisées. Le Programme de travail énumère en outre les principaux choix de conception qui devront être arrêtés dans le cadre de la proposition GloBE tels que la détermination de la base d'imposition, la mesure dans laquelle les règles permettront d'agréger des revenus fortement et faiblement imposés et les questions relatives à la nécessité d'exceptions et de seuils et à leur conception.

10. Le Programme de travail demande en outre au Cadre inclusif d'étudier les problématiques de coordination des règles et les liens entre la proposition GloBE et les autres règles fiscales nationales et internationales pour faire en sorte que la proposition n'entraîne pas de risque de double imposition et réduise les coûts de conformité et la charge administrative et que les règles adoptées soient ciblées et proportionnées. Des avancées ont été réalisées dans ces domaines et les membres du Cadre inclusif travaillent activement à trouver des solutions conceptuelles permettant de relever ces défis.

---

<sup>6</sup> Programme de travail, ¶ 60 ; Document de consultation publique, ¶ 99.

<sup>7</sup> Programme de travail, ¶ 62.

<sup>8</sup> Programme de travail, ¶ 52, 53 et 55 ; Document de consultation publique, ¶ 91.

<sup>9</sup> Programme de travail ¶ 58.

<sup>10</sup> Programme de travail, ¶ 54.

<sup>11</sup> Programme de travail ¶ 54.

<sup>12</sup> Programme de travail, ¶ 54.

<sup>13</sup> Programme de travail ¶ 57, 70 et 78 ; sections 2.1.3 et 4.1.2 du Programme de travail.

<sup>14</sup> Id.

11. Plusieurs aspects techniques et conceptuels de la proposition GloBE dépendent de choix politiques qui doivent être effectués au sein du Cadre inclusif. Par exemple, les mécanismes et le fonctionnement de la règle relative aux paiements insuffisamment imposés ainsi que la nature et le champ de la règle d'assujettissement à l'impôt nécessitent des travaux plus approfondis par le Cadre inclusif afin de donner une définition plus claire de ces règles, qui pourraient ultérieurement faire l'objet de consultations supplémentaires. Les commentaires sur tous les aspects du Programme de travail sur le Pilier 2 sont bienvenus pour cette consultation, mais ils sont plus particulièrement nécessaires pour trois aspects techniques de la conception de la proposition GloBE :

- a) l'utilisation des états financiers comme point de départ pour déterminer la base d'imposition, ainsi que différents mécanismes permettant de corriger les écarts temporaires ;
- b) le niveau d'agrégation en vertu de la proposition GloBE, c'est-à-dire la mesure dans laquelle un groupe d'EMN peut combiner des revenus fortement taxés et des revenus faiblement taxés de différentes sources, en tenant compte des impôts grevant ces revenus, pour déterminer le taux d'imposition effectif (agrégé) sur ces revenus ; et
- c) l'expérience et l'avis des parties prenantes concernant les exceptions et seuils qui peuvent être envisagés dans le cadre de la proposition GloBE.

12. Le reste de ce document est divisé en sections :

- a) la Section 2 étudie les conséquences de l'utilisation de la comptabilité financière comme voie de simplification possible pour déterminer la base d'imposition ainsi que les moyens de neutraliser les écarts entre résultat comptable et le bénéfice imposable ;
- b) la Section 3 est consacrée à l'agrégation de revenus ;
- c) la Section 4 porte sur les exceptions et les seuils ; et
- d) Ce document contient également deux annexes. L'annexe A présente un certain nombre d'exemples simplifiés illustrant les approches permettant de corriger les différences temporaires entre le résultat comptable et le bénéfice imposable. L'annexe B reproduit le Programme de Travail sur le Pilier 2.

# 2 Détermination de la base d'imposition

## 2.1. Importance de la cohérence des bases d'imposition

13. Le Programme de travail part de l'hypothèse que, en principe, la base d'imposition serait déterminée par référence aux règles applicables aux Sociétés Etrangères Contrôlées (SEC) ou, en l'absence de ces dernières, aux règles de droit interne sur l'IS en vigueur dans la juridiction de l'actionnaire. Une telle approche signifie toutefois que chaque filiale d'une EMN devrait recalculer son bénéfice tous les ans selon les règles de détermination de l'assiette en vigueur dans la juridiction de la société mère. Il n'en va généralement pas ainsi pour les règles applicables aux SEC qui comportent habituellement des exclusions basées sur la substance et sont parfois cantonnées à certains types de revenus passifs définis de manière restrictive.

14. L'obligation de recalculer le bénéfice de chaque filiale en fonction de la base d'imposition dans la juridiction de la société mère peut occasionner des coûts de conformité non négligeables. Elle pourrait aussi déboucher sur des situations dans lesquelles les différences techniques et structurelles entre les modes de calcul des bases d'imposition dans les juridictions de la société mère et de la filiale aboutissent à ce qu'une filiale par ailleurs fortement imposée est considérée comme bénéficiant d'un faible taux effectif d'imposition pour des raisons qui n'ont rien à voir avec la politique qui sous-tend la proposition GloBE. Par exemple, des différences entre juridictions dans le calcul de la base d'imposition, y compris des écarts temporaires, telles que celles qui concernent le traitement des pertes reportables en avant et la comptabilisation des produits et charges, pourraient affecter le calcul du taux effectif d'imposition observé dans différentes juridictions. Ces différences dans la conception des bases d'imposition des différents pays aboutiraient à l'application de la règle dans des cas qui ne présentent pas les risques auxquels la proposition GloBE vise à répondre et pourraient aller à l'encontre du souci d'assurer des résultats transparents dans le cadre du Pilier 2. Par exemple, deux juridictions pourraient appliquer le même taux minimum d'imposition aux bénéfices d'une filiale en vertu de la règle d'inclusion du revenu. Cependant, si une juridiction retient une base d'imposition très différente de l'autre, il peut en résulter des disparités non négligeables au niveau des résultats obtenus dans le contexte du Pilier 2. Cela serait contraire à l'intention politique d'assurer une concurrence équitable, intention qui est déjà prise en compte, par exemple, dans la décision de viser un taux fixe commun pour toutes les juridictions. De même, la charge administrative et les coûts de conformité pourraient se trouver sensiblement accrus si, en vertu de la règle relative aux paiements insuffisamment imposés, chaque entité effectuant un paiement était obligée de recalculer le bénéfice de son destinataire selon les règles de calcul du bénéfice imposable qui sont en vigueur dans la juridiction fiscale du payeur.

## 2.2. Utilisation de la comptabilité financière pour déterminer le revenu

15. Pour réduire les coûts et la charge administrative et pour neutraliser l'incidence des différences structurelles entre les modes de calcul de la base d'imposition, le Programme de travail prévoit d'explorer des mesures de simplification.

16. Une mesure de simplification envisagée dans le Programme de travail consisterait à partir des règles de la comptabilité financière en les ajustant si nécessaire. Le bénéfice calculé à des fins comptables serait alors soumis à des ajustements convenus de manière à aligner le bénéfice comptable sur une mesure appropriée du bénéfice imposable. Le bénéfice ainsi calculé serait repris au dénominateur dans le calcul du taux d'imposition effectif. Le numérateur du ratio du taux d'imposition effectif pourrait ensuite être basé soit sur le montant réel de l'impôt à payer, soit sur la charge fiscale constatée en comptabilité sous réserve des ajustements supplémentaires éventuellement nécessaires pour éliminer les impôts dus au titre d'un autre exercice.

17. Si l'on doit partir de la comptabilité financière pour déterminer une base d'imposition commune dans le cadre de la proposition GloBE, il faut se poser la question du choix des normes comptables qui devront être appliquées par une EMN soumise à la proposition GloBE. La première décision à prendre consiste à opérer un choix entre la norme comptable applicable à, ou utilisée par, la société mère et celle qui s'applique à, ou est utilisée par, la filiale du fait de ses obligations déclaratives locales. Il faut ensuite décider quelles normes comptables pourront être acceptées aux fins de la proposition GloBE.

18. La solution la plus simple pour une EMN consiste à utiliser les normes comptables qu'elle emploie déjà à d'autres fins. Il se peut cependant que les diverses sociétés appartenant à cette EMN emploient des normes comptables différentes à des fins différentes, en particulier si elles sont constituées ou exercent leurs activités dans plusieurs juridictions. Par exemple, si la société mère ultime d'un groupe est constituée dans le pays X et possède dans le pays Y une filiale qui elle-même possède une filiale dans le pays Z, chacune de ces sociétés peut recourir à un référentiel comptable différent dans sa propre juridiction. Il se peut en outre que la société mère ultime du groupe applique les normes comptables internationales International Financial Reporting Standards (IFRS) pour établir ses états financiers consolidés.

19. Dans le cadre du processus de consolidation, les EMN qui établissent des états financiers consolidés calculent les bénéfices de leurs filiales selon les normes comptables applicables à la société mère ultime du groupe. Ainsi, le bénéfice d'une filiale peut être calculé à la fois selon les normes comptables en vigueur dans sa propre juridiction (ci-après les principes comptables généralement admis - ou GAAP- localement) et selon celles de la société mère ultime du groupe.

20. Le calcul de la base d'imposition selon les GAAP locaux des filiales présente plusieurs difficultés pour les administrations fiscales tout en étant contraire à divers objectifs politiques sous-tendant la proposition GloBE. Une administration fiscale peut éprouver des difficultés à vérifier les bénéfices d'une filiale employant des normes comptables différentes de celles en vigueur dans la juridiction de sa société mère parce que ses agents ne connaissent pas parfaitement la totalité ou certaines des normes comptables observées par les différentes filiales. Il est évident que l'application de normes différentes à des filiales différentes peut donner des résultats différents pour des entreprises qui par ailleurs se trouvent dans une situation similaire. Surtout, l'application de normes comptables différentes rend possible l'apparition de distorsions résultant des transactions entre filiales. En outre, elle pourrait alourdir sensiblement la charge administrative et les coûts de conformité associés à l'application de la règle sur les paiements insuffisamment imposés si chaque entité effectuant un paiement était tenue de recalculer le bénéfice du destinataire selon ses propres normes comptables.

21. Les inconvénients décrits ci-dessus pourraient être évités en calculant la base d'imposition selon les normes comptables employées par la société mère ultime pour établir ses états financiers consolidés. L'application d'un seul référentiel comptable à toutes les filiales serait plus transparente et garantirait en

même temps que les disparités entre les normes comptables respectives des filiales n'engendrent pas de distorsions. Il est en outre possible de limiter les coûts de conformité en exigeant l'utilisation des normes comptables employées par la société mère ultime pour l'établissement de ses états financiers consolidés.

22. Pour que les états financiers de la société mère ultime puissent servir de point de départ à la détermination de la base d'imposition selon la proposition GloBE, il faut cependant que ceux-ci soient établis selon un ensemble de normes comptables ou selon des principes comptables généralement admis qui soient acceptables. Les normes IFRS sont obligatoires pour les sociétés cotées dans un grand nombre de juridictions du monde entier et elles sont acceptées pour ces sociétés dans certaines juridictions qui, elles-mêmes, n'exigent pas l'emploi des normes IFRS. De même, plusieurs principes comptables généralement admis localement, comme par exemple ceux en vigueur aux États-Unis et au Japon, sont aussi acceptés par les organismes de réglementation des valeurs mobilières de juridictions appliquant un autre référentiel comptable à leurs propres entreprises.

23. Les EMN non cotées ne sont pas toujours tenues d'établir leurs états financiers consolidés selon un référentiel comptable en particulier. Il faudra prendre en considération tout le spectre des approches envisageables pour régler le cas de ces EMN. De plus, autoriser l'emploi de diverses normes comptables en vertu de la proposition GloBE peut aboutir à des résultats discordants si les sociétés mères ultimes de différentes EMN résident dans des juridictions différentes. Les disparités entre normes comptables consistent pour l'essentiel en des écarts temporaires dus au fait que la comptabilité financière prend en compte la totalité des produits et charges d'une entreprise. Il est cependant possible que certains de ces écarts soient permanents, ce qui appelle une réflexion plus poussée, et il arrive que certains écarts temporaires aient une importance telle qu'ils méritent d'être considérés avec tout autant d'attention que les écarts permanents.

### 1. Questions soumises à la consultation

- a) Pensez-vous que l'utilisation de la comptabilité financière comme point de départ peut déboucher sur une détermination appropriée des bénéfices (pour le calcul d'un taux effectif d'imposition) et est de nature à simplifier l'administration de la proposition GloBE et à réduire les coûts de conformité y afférents ?
- b) Quelles seraient les conséquences de l'utilisation des normes comptables applicables à la société mère ultime d'une EMN ? Seriez-vous en faveur d'une approche différente ?
- c) Quelle solution proposeriez-vous pour apprécier si des normes comptables conviennent pour déterminer la base d'imposition selon la proposition GloBE ?
- d) Craignez-vous qu'autoriser l'emploi de plusieurs normes comptables différentes comme de point de départ pour le calcul de la base d'imposition selon la proposition GloBE ne confère un avantage concurrentiel à certaines EMN du fait des disparités entre les normes comptables appliquées par les juridictions ?
- e) Il est possible que certaines EMN, en particulier les plus petites, n'établissent pas d'états financiers consolidés à quelque fin que ce soit. Dans quelle mesure pensez-vous que c'est un problème et, si c'en est un, pour quels types d'EMN ? Si tel est le cas, quelles solutions proposez-vous pour y remédier ?
- f) Faut-il tenir compte de considérations supplémentaires ou d'autres aspects concernant la détermination de la base d'imposition aux fins de la règle sur les paiements insuffisamment imposés ?

## 2.3. Ajustements

24. L'approche la plus simple pour déterminer le montant net des bénéfices faiblement imposés serait de partir directement des chiffres figurant dans les états financiers d'une entité sans les ajuster. Facile à appliquer, cette méthode aboutirait le plus souvent à un bénéfice net conforme au bénéfice imposable de la filiale calculé selon la législation fiscale locale. Toutefois, utiliser des états financiers non ajustés risquerait de surestimer ou sous-estimer le bénéfice net de l'entité calculé à des fins comptables, par rapport au montant calculé à des fins fiscales.

25. Le bénéfice comptable apparaissant dans les états financiers d'une société pourrait être ajusté de manière à tenir compte de certains écarts permanents et temporaires entre le bénéfice calculé selon les normes de la comptabilité financière et celui résultant de l'application des règles fiscales.

### 2.3.1. Écarts permanents

26. Les écarts permanents sont des écarts entre le calcul du bénéfice annuel selon les règles comptables et fiscales qui ne disparaîtront pas à l'avenir. La distinction entre écarts temporaires et écarts permanents peut s'illustrer comme suit : les normes comptables peuvent traiter une variation de la valeur de marché d'un actif comme un gain ou une perte au cours d'un exercice donné. Si le gain ou la perte sur cet actif est soumis à l'impôt sur les plus-values en vertu de la législation d'une juridiction, la variation de la valeur de marché d'un exercice à l'autre se traduira par un écart temporaire qui sera annulé, ou « repris » selon le jargon comptable, une fois que cet actif aura été cédé. Cependant, si cet actif n'est pas soumis à l'impôt sur les plus-values au moment où il est cédé, la constatation du gain ou de la perte résultant de la variation de sa valeur de marché donnera lieu à un écart permanent en vertu des normes comptables.

27. La comptabilité financière prend en considération tous les produits et charges. Par conséquent, l'intégration des écarts permanents dans la conception des règles de la proposition GloBE sur la détermination de la base d'imposition implique l'exclusion de certaines catégories de charges et de produits financiers. L'exclusion de certaines catégories de produits aura pour effet de rétrécir la base d'imposition, et inversement, l'exclusion de certaines catégories de charges aura pour effet de l'élargir.

28. Les écarts permanents peuvent s'expliquer par toutes sortes de raisons. Par exemple, les dividendes provenant de sociétés étrangères et les plus-values réalisées sur la cession d'actions de sociétés faisant partie d'un même groupe pourraient être exclus du bénéfice imposable de manière à éliminer le risque de double imposition. La nécessité d'ajuster la base d'imposition au titre des dividendes peut dépendre en partie du niveau d'agrégation qui est finalement retenu dans la proposition GloBE. Dans un régime d'agrégation mondiale des revenus, les dividendes et les plus-values sur la cession d'actions devraient toutefois disparaître des états financiers consolidés sans intervention supplémentaire. Cependant, dans un régime d'agrégation de revenus par juridiction, les états financiers des sociétés du groupe situées dans des juridictions différentes seraient établis séparément pour chaque société et les dividendes provenant d'une société « séparée » seraient généralement inclus dans le résultat comptable de l'actionnaire.

29. Un écart permanent peut également résulter de la différence entre le traitement des acquisitions de sociétés selon les règles fiscales et selon celles de la comptabilité financière. Dans le cas de la cession d'actions, la valeur comptable des actifs de la société rachetée peut rester inchangée au regard des règles fiscales, mais elle sera généralement corrigée à la hausse ou à la baisse de telle sorte qu'elle coïncide avec la juste valeur, calculée selon les normes comptables. Tout écart avec la valeur comptable des actifs se traduit par un écart permanent dans les comptes de la société rachetée, à moins qu'un ajustement ne soit opéré.

30. Des écarts permanents apparaissent aussi si, pour des raisons tenant à la politique nationale, la base d'imposition du bénéfice exclut certaines catégories de produits ou interdit certaines déductions. Par

exemple, il se peut que les produits d'intérêts sur les emprunts d'État et les subventions ne soient pas pris en compte, tandis que la déduction des frais de réception, des pots-de-vin et des amendes est interdite.

## 2. Questions soumises à la consultation

- a) Quels sont les écarts permanents entre les bénéfices comptable et imposable les plus importants et les plus fréquents dans les juridictions et ceux dont vous pensez qu'ils doivent être éliminés de la base d'imposition sans que cela soit contraire à l'esprit de la proposition GloBE ?
- b) Avez-vous un avis sur les méthodes qui pourraient être employées pour le traitement des écarts permanents ?
- c) Avez-vous des commentaires sur la faisabilité des ajustements à opérer au titre des écarts permanents ?

### 2.3.2. Écarts temporaires

31. Les écarts temporaires sont des différences affectant la date de prise en compte de produits et de charges dont on prévoit qu'elles seront annulées à l'avenir. Les écarts temporaires ne portent pas sur la nature des produits et des charges à prendre en compte dans le calcul du bénéfice net, mais sur l'exercice auquel ils doivent être rattachés. En l'absence de modification de la législation fiscale nationale, ils n'affectent pas le montant total des impôts qu'une société devra payer tout au long de son existence. Les écarts liés aux différences de méthodes d'amortissement, de déductions pour provisions, de reports de pertes en avant et de traitement des ventes à tempérament donnent lieu à des écarts temporaires.

32. Les écarts temporaires peuvent expliquer à eux seuls la faiblesse d'un taux effectif d'imposition durant l'exercice où ils apparaissent et son niveau élevé lorsqu'ils sont repris (et vice versa) lorsque le calcul du taux effectif d'imposition se fonde sur la charge fiscale qui figure sur la liasse fiscale des années concernées. Indépendamment des approches conçues spécifiquement pour limiter la volatilité d'un exercice à un autre du taux effectif d'imposition d'une société du groupe (telles qu'elles sont décrites plus loin), il est à noter qu'en l'absence de mécanismes correctifs, le choix de la méthode d'agrégation des revenus (voir section 3 ci-après) peut aussi avoir des répercussions non négligeables sur cet aspect en pratique.

#### *Approches visant à corriger les écarts temporaires*

33. Trois grandes approches permettant de remédier aux problèmes posés par les écarts temporaires sont décrites ci-après, à savoir (i) le report en avant des excédents d'impôts payés et des caractéristiques fiscales, (ii) le calcul d'un taux effectif d'imposition moyen sur plusieurs années et (iii) l'utilisation des impôts différés figurant dans la comptabilité. Ces trois approches pourraient être adaptées, et leurs éléments combinés, de manière à répondre plus efficacement ou de façon plus efficiente à certains problèmes spécifiques.

#### **(i) Report en avant d'excédents d'impôts payés et des caractéristiques fiscales**

34. Trois règles autorisant le report en avant des excédents d'impôts payés et des caractéristiques fiscales peuvent permettre de corriger les effets des écarts temporaires. Tout d'abord, les impôts payés dans une juridiction par une filiale qui dépasseraient le montant dû en application du taux minimum d'imposition au titre d'un exercice donné devraient être reportés en avant et considérés comme des impôts payés au titre d'un exercice ultérieur quand les impôts payés par ladite filiale dans cette juridiction deviennent inférieurs au taux d'imposition minimum. La deuxième règle, qui s'applique dans la configuration inverse, permettrait que les impôts payés par une société mère au titre des bénéfices d'une filiale en vertu de la règle d'inclusion du revenu soient remboursés ou imputés sur d'autres impôts à payer

par la société mère lorsque les impôts payés localement par sa filiale excèdent le taux d'imposition minimum. En vertu de la troisième règle, les pertes d'exploitation d'une filiale seraient reportées en avant et viendraient en déduction du bénéfice comptable de cette filiale. Ces trois types de report en avant donneraient lieu à un suivi au moyen de registres tenus par la société mère.

35. La règle sur les reports de pertes en avant fonctionnerait de la même manière qu'un report de déficits fiscaux en avant, à cette différence près que les pertes reportées en avant dépendraient de la perte nette ressortant de la comptabilité financière. Comme dans le cas des reports de pertes en avant autorisés par les règles fiscales, la règle sur les reports de pertes en avant éviterait que l'imposition résultant de l'application de la proposition GloBE excède le résultat économique.

36. Le report en avant des impôts excédentaires acquittés dans la juridiction de la filiale aurait généralement vocation à s'appliquer lorsque l'écart temporaire est dû à la comptabilisation accélérée d'un produit imposable ou à des charges d'impôt différées dans la juridiction de la filiale. Ces écarts aboutiraient à ce que le bénéfice imposable de la filiale soit supérieur à son bénéfice comptable au titre des premiers exercices, si bien que le montant de l'impôt acquitté dans la juridiction de la filiale pourrait excéder celui qui résulterait de l'application du taux minimum d'imposition en vertu de la règle d'inclusion du revenu. Quand, au titre d'exercice ultérieur, l'écart temporaire serait repris, le bénéfice imposable de la filiale serait inférieur à son bénéfice comptable, si bien que le montant de l'impôt acquitté au titre de cet exercice pourrait devenir inférieur à celui qui résulterait de l'application du taux minimum d'imposition et un impôt pourrait être dû en vertu de la règle d'inclusion du revenu. Autoriser le report en avant des impôts excédant le montant obtenu en appliquant le taux minimum d'imposition acquittés au titre des premières années dans la juridiction de la filiale et considérer ces impôts comme un impôt payé au titre d'un exercice futur permettrait de lisser les écarts entre les résultats comptable et fiscal qui apparaissent lors de la comptabilisation des produits et charges et de leur rattachement à un exercice donné. Le fonctionnement de cette règle est illustré en Annexe A, dans l'exemple 1.

37. Selon les circonstances, les excédents d'impôts reportables en avant pourraient dépasser le montant des impôts nécessaires pour éliminer uniquement l'écart temporaire, de telle sorte que subsisterait un solde pouvant servir à éliminer des écarts permanents. On peut toutefois envisager d'ajuster le report en avant de telle sorte qu'il ne puisse servir à corriger que des écarts temporaires. Ce résultat pourrait être obtenu en ajustant le montant du report en avant en fonction de l'impôt minimum applicable aux produits imposables dont la comptabilisation est accélérée et en autorisant l'utilisation de ce report en avant uniquement au cours de l'exercice au titre duquel l'écart temporaire est repris.

38. Le report en avant des impôts acquittés en vertu de la règle d'inclusion du revenu s'appliquerait généralement dans la configuration inverse, c'est-à-dire dans le cas où apparaîtraient des écarts temporaires dus à des produits imposables différés et à des charges d'impôts dont la constatation est accélérée. Ces écarts porteraient le bénéfice comptable de la filiale à un niveau supérieur à son bénéfice imposable au titre des premiers exercices, si bien que le montant de l'impôt acquitté dans la juridiction de la filiale pourrait être inférieur à celui qui résulterait de l'application du taux minimum d'imposition, et qu'un impôt pourrait être dû en vertu de la règle d'inclusion du revenu. Quand, au titre d'un exercice ultérieur, l'écart temporaire serait repris, le bénéfice imposable de la filiale deviendrait supérieur à son bénéfice comptable, si bien que le montant de l'impôt acquitté dans la juridiction de la filiale au titre de cet exercice pourrait dépasser celui qui résulterait de l'application du taux minimum d'imposition au cours de l'exercice. En autorisant le remboursement ou l'imputation des impôts acquittés en vertu de la règle d'inclusion du revenu lorsque, et dans la mesure où, un écart temporaire a pour conséquence que les impôts acquittés dans la juridiction de la filiale excèdent le montant résultant du taux d'imposition minimum, le report en avant empêcherait que la règle d'inclusion du revenu impose une charge d'impôt supérieure au montant correspondant au taux d'imposition minimum. Ce report en avant devrait être coordonné avec le report en avant de l'excédent d'impôts acquittés afin d'éviter qu'ils ne soient pris en compte deux fois. Autrement dit, dans la mesure où des impôts résultant de la règle d'inclusion du revenu sont imputés ou remboursables sur un excédent d'impôts acquittés dans la juridiction au titre d'un exercice donné, cet

excédent d'impôts ne devrait pas non plus être imputé sur des dettes fiscales futures en vertu de la règle d'inclusion. Le fonctionnement de ce report en avant est illustré par l'exemple 2 présenté à l'annexe A.

39. À l'instar du report en avant de l'excédent d'impôts acquitté, ce report en avant n'établit pas automatiquement de distinction entre les écarts temporaires et permanents. Il devrait cependant être possible de le concevoir de telle manière qu'un report en avant ne soit possible qu'en présence d'un écart temporaire, et qu'il ne puisse être crédité qu'au moment de la reprise d'un écart temporaire.

### **(ii) Utilisation des impôts différés figurant dans la comptabilité**

40. Une autre démarche envisageable pour remédier aux effets des écarts temporaires sur le taux d'imposition effectif consiste à employer les règles de comptabilisation des impôts différés prévues par les normes comptables utilisées pour calculer la base d'imposition selon la proposition GloBE.

41. Pour simplifier, la comptabilisation des impôts différés détermine la charge fiscale au titre d'un exercice sur la base du résultat comptable de l'exercice, indépendamment des impôts exigibles au titre de cet exercice.

- Si le montant réel de l'impôt exigible est inférieur à la charge fiscale inscrite dans les états financiers (parce que des produits imposables sont différés), les règles de comptabilisation des impôts différés amènent à comptabiliser la totalité de la charge fiscale et à créer un passif d'impôts différés qui sera annulé ultérieurement quand l'impôt sur ces produits d'impôts différés sera exigible.
- Si le montant réel de l'impôt exigible est supérieur à la charge fiscale inscrite dans les états financiers (parce que la prise en compte des produits imposables est accélérée), les règles de comptabilisation des impôts différés excluent de la charge fiscale le montant de l'excédent d'impôts acquitté du fait de cette prise en compte accélérée de produits et elles créent un actif d'impôts différés qui sera éliminé durant l'exercice où la charge d'impôts est constatée en comptabilité.

42. La comptabilisation des impôts différés pourrait ainsi éliminer la volatilité du calcul du taux effectif d'imposition qui est causée par les écarts temporaires. On notera que les contribuables établissant des états financiers selon les normes IFRS ou d'autres normes comptables couramment utilisées intègrent d'ores et déjà la comptabilisation des impôts différés dans leur processus comptable. Le fonctionnement de la comptabilisation des impôts différés est illustré dans les exemples 3 à 5 présentés à l'annexe A.

43. L'un des avantages de l'utilisation de la comptabilisation des impôts différés pour compenser les effets des écarts temporaires tient au fait que les actifs et passifs d'impôts différés imputables aux écarts temporaires sont calculés séparément par chaque société assujettie à l'impôt, et qu'il est généralement possible de les compenser pour déterminer le montant de l'impôt qu'elle doit acquitter. Cette caractéristique de la comptabilisation des impôts différés a pour corollaire que les grandes EMN établissant leurs états financiers selon les normes IFRS ou d'autres normes comptables couramment utilisées calculent déjà leur bénéfice comptable et leurs charges d'impôts entité par entité pour des raisons comptables. Par conséquent, les coûts de conformité supplémentaires imposés à ces EMN par la règle sont atténués par le fait que le taux d'imposition effectif est calculé sur la base de la comptabilisation des impôts différés.

### **(iii) Étalement sur plusieurs années**

44. La proposition GloBE pourrait corriger la volatilité due aux écarts périodiques entre la base d'imposition en vigueur dans la juridiction de la filiale et celle qui résulte de la proposition GloBE en calculant le taux effectif d'imposition sur la base du montant total des impôts acquittés rapporté au montant total des produits des filiales concernées sur une durée de plusieurs années incluant l'exercice en cours et un certain nombre d'exercices antérieurs. L'étalement sur plusieurs années n'impliquerait pas

nécessairement que soient élaborées des règles séparées pour le report en avant des pertes, de l'excédent d'impôts acquitté et des autres éléments d'imposition, si bien qu'il a l'avantage de la simplicité.

#### (iv) Facteurs à prendre en considération

45. Plusieurs considérations administratives, de conformité et de politique fiscale doivent être prises en compte dans la conception des règles destinées à compenser les effets des écarts temporaires dans le cadre de la proposition GloBE. Certaines difficultés sont communes à toutes les approches envisagées, tandis que d'autres n'en concernent qu'une ou deux.

46. L'une de ces considérations est la mesure dans laquelle une approche est destinée à compenser uniquement les écarts temporaires. L'approche du report en avant, à moins que d'autres mécanismes ne soient introduits pour limiter la portée des reports en avant créditeurs, autoriserait un contribuable à se protéger aussi bien des écarts temporaires que des écarts permanents pour le calcul de sa base d'imposition. De même, en l'absence de tout mécanisme de limitation, le calcul du taux effectif d'imposition moyen sur plusieurs années aurait aussi pour effet de lisser les effets fiscaux des écarts temporaires et permanents en les faisant tendre vers une moyenne. Cependant, l'application et l'administration de ces mécanismes de limitation pourraient être délicates. En revanche, la comptabilisation des impôts différés est plus ciblée de sorte qu'elle ne corrige que les effets des écarts temporaires.

47. Il conviendra de s'interroger sur la limitation dans le temps des trois approches envisagées. Le calcul du taux effectif d'imposition sur une moyenne de plusieurs années implique de s'accorder sur la période sur laquelle doit être calculée la moyenne en étant conscient que cette méthode ne permettrait pas de neutraliser les écarts temporaires perdurant après l'expiration de cette période. De même, il y aurait également lieu d'intégrer dans le mécanisme du report en avant une date d'expiration au-delà de laquelle les impôts ou pertes en excédent ne pourraient plus être reportés en avant. Il est à noter en outre que les règles comptables prévoient la création d'actifs et passifs d'impôts différés dont le report est autorisé sur de très longues périodes qui, en tout état de cause, peuvent être incompatibles avec la proposition GloBE. À titre d'illustration, si une déduction fiscale est autorisée pour l'acquisition d'une immobilisation incorporelle (telle que, par exemple, un nom de marque) qui n'est pas amortissable en vertu des règles comptables, le passif d'impôts différés constaté en même temps que la déduction fiscale peut n'être repris qu'au moment de la vente ou de la liquidation de l'entreprise.

48. Les modifications de taux d'imposition dans la juridiction d'une filiale sont à l'origine de difficultés tant pour le mécanisme du report en avant que pour la comptabilisation des impôts différés. S'agissant du report en avant, il faudrait décider dans quelle mesure les excédents d'impôts acquittés à un taux plus élevé au titre des exercices antérieurs pourraient être reportés en avant et imputés sur des bénéfices futurs imposés à un taux plus bas. La comptabilisation des impôts différés peut être une source de volatilité si une juridiction modifie son taux d'imposition parce que cette modification entraîne un ajustement corrélatif des actifs et passifs d'impôts différés dès le changement du taux d'imposition sans que les produits et bénéfices correspondants varient pour autant.

49. Les trois approches décrites plus haut entraînent toutes une charge administrative due à la tenue des registres nécessaires. Dans l'approche du report en avant, les contribuables devraient tenir des registres permettant de suivre le montant des excédents d'impôts et des pertes reportables en avant et les administrations fiscales devraient être autorisées à les vérifier. Les contribuables devraient aussi conserver ces registres à l'appui des calculs effectués en vertu du régime de la moyenne sur plusieurs années. La charge supplémentaire liée à la tenue des registres qui résulte de la comptabilisation des impôts différés pourrait être minime sauf, par exemple, dans le cas où des ajustements seraient nécessaires pour respecter les objectifs politiques de la proposition GloBE (voir le paragraphe 51 ci-après).

50. Il y aurait aussi lieu de se demander si (et dans quelle mesure) des soldes créditeurs pourraient être reportés en avant en cas de modification de l'actionnariat d'une filiale. De même, un calcul de

moyenne nécessiterait aussi des règles spéciales pendant une phase de transition afin de tenir compte des acquisitions et cessions de filiales, et de traiter le cas particulier de l'exercice au titre duquel un contribuable est soumis pour la première fois à la règle GloBE.

51. La comptabilisation des impôts différés soulève des difficultés spécifiques qui devraient impérativement être prises en considération dans la proposition GloBE. Contrairement à la dette fiscale apparaissant dans la déclaration fiscale, la dette fiscale apparaissant en comptabilité repose en partie sur une estimation du montant des impôts à acquitter à l'avenir, de sorte qu'elle laisse une marge d'appréciation à la société qui établit les états financiers. De plus, le traitement des pertes dans la comptabilisation des impôts différés n'est pas satisfaisant. Il peut arriver par exemple qu'un actif d'impôts différés dû à une perte d'exploitation soit inférieur au montant résultant du taux d'imposition minimum, de telle sorte qu'une EMN peut avoir à acquitter un impôt au titre de la règle d'inclusion du revenu alors même qu'il n'existe pas de revenu économique correspondant.

52. Enfin, le calcul d'un taux d'imposition effectif moyen sur plusieurs années peut aussi rendre plus complexe le traitement des erreurs et ajustements subséquents.

### 3. Questions soumises à la consultation

- a) Avez-vous des commentaires sur l'utilisation de reports en avant de pertes et d'excédents d'impôts acquittés en tant que mécanisme de compensation des écarts temporaires dans le cadre de la proposition GloBE ?
- b) Avez-vous des commentaires sur l'utilisation de la comptabilisation des impôts différés en tant que mécanisme de compensation des écarts temporaires dans le cadre de la proposition GloBE ?
- c) Avez-vous des commentaires sur l'utilisation d'une approche pluriannuelle pour mesurer le taux effectif d'imposition en tant que mécanisme de compensation des écarts temporaires dans le cadre de la proposition GloBE ?
- d) Avez-vous des commentaires sur les limites qui devraient être appliquées aux règles ordinaires de la comptabilité financière relatives aux actifs et passifs d'impôts différés et sur les modalités pratiques d'application de ces limites ?
- e) Voyez-vous des possibilités d'abus dans l'une quelconque des approches destinées à compenser les effets des écarts temporaires qui sont décrites ci-dessus ? Avez-vous des suggestions sur les mécanismes à intégrer dans leur conception pour empêcher ces abus ?
- f) Avez-vous des suggestions sur des mécanismes alternatifs permettant de compenser les écarts temporaires ?
- g) Avez-vous des commentaires supplémentaires sur la section 2, notamment au vu des retours d'expérience sur les régimes existants dont vous suggérez qu'ils soient adoptés ou évités ?

# 3 Agrégation de revenus

Dans la mesure où la proposition GloBE se fonde sur un critère de taux effectif d'imposition (TEI), elle doit prévoir des règles indiquant dans quelle mesure le contribuable peut agréger des revenus fortement et faiblement imposés à l'intérieur d'une même entité ou entre plusieurs entités d'un même groupe. Dans le Programme de travail, le fait d'associer des revenus provenant de sources différentes est appelé « agrégation de revenus ».

L'agrégation de revenus peut être appliquée à une base large ou étroite, de l'interdiction pure et simple à l'agrégation de la totalité des revenus de source étrangère. En général, une acception large de l'agrégation de revenus permettant à un groupe d'EMN de combiner des revenus et des impôts se rattachant à des entités et juridictions différentes aura généralement pour effet de réduire le montant de l'impôt à payer par ce groupe conformément à la proposition GloBE. La possibilité de combiner des revenus fortement et faiblement imposés entre plusieurs entités et juridictions permettra à un groupe d'EMN de ne pas avoir d'impôts à payer, alors même qu'une fraction de ce revenu total peut être assujettie à l'impôt à un taux peu élevé. Une agrégation des revenus au niveau mondial peut néanmoins avoir des effets négatifs pour les contribuables, lorsqu'elle conduit à inclure la totalité des revenus indépendamment du fait qu'ils soient soumis à un impôt élevé ou faible dans une juridiction étrangère, où ils sont susceptibles de faire l'objet d'ajustements supplémentaires à l'échelon de la société mère en vertu de la législation fiscale nationale, qu'il s'agisse de compensation automatique des dégrèvements fiscaux nationaux ou de règles d'affectation des dépenses limitant le droit à crédits au titre d'impôts payés à l'étranger.

Le Programme de travail préconise d'examiner différentes options d'agrégation allant d'une agrégation des revenus au niveau de l'entité à une agrégation au niveau du groupe mondial, en mettant l'accent sur l'agrégation au niveau de la juridiction et au niveau mondial.

- a) Dans le cas d'une agrégation des revenus au niveau mondial, le groupe d'EMN serait tenu d'agréger le montant total de ses revenus de source étrangère et le montant total des impôts sur ces revenus qui ont été payés à l'étranger. Le groupe serait taxé, conformément à la proposition GloBE, si le taux de l'impôt sur le montant total de ses revenus de source étrangère était inférieur au taux minimum. L'impôt supplémentaire dû par le groupe d'EMN en vertu de la proposition GloBE serait égal au montant nécessaire pour porter le montant total de l'impôt sur ces revenus de source étrangère à hauteur de celui résultant de l'application du taux minimum.
- b) S'agissant d'une agrégation par juridiction, le groupe d'EMN serait tenu de répartir ses revenus de source étrangère entre différentes juridictions d'imposition. Le groupe d'EMN serait taxé si le taux de l'impôt sur les revenus attribués à une juridiction était inférieur au taux minimum. L'impôt supplémentaire dû par le groupe en vertu de la proposition GloBE serait égal au total à la somme des montants nécessaires dans chaque juridiction pour porter le montant total de l'impôt sur les revenus à hauteur de celui résultant de l'application du taux minimum dans cette juridiction. Un des modèles de cette méthode consisterait à agréger les revenus et les impôts payés par toutes les entités du groupe d'EMN qui résident fiscalement dans une même juridiction (ainsi que les revenus de, et les impôts acquittés par, toute succursale établie dans cette juridiction) pour calculer le revenu total provenant de cette juridiction et l'impôt payé sur ce revenu. Un groupe d'EMN serait soumis à un impôt supplémentaire au titre des revenus attribués à chacune des juridictions si l'impôt acquitté sur ces revenus y est inférieur au taux minimum.

- c) Dans le cas d'une agrégation des revenus au niveau de l'entité, le groupe d'EMN serait tenu de déterminer le revenu et l'impôt de chaque entité du groupe (ainsi que les revenus des entités de la juridiction attribuables à une succursale étrangère). Le groupe serait taxé, conformément à la proposition GloBE, si le taux effectif d'imposition d'une entité étrangère (ou d'une succursale étrangère) était inférieur au taux minimum.

L'agrégation par entité ou par juridiction et l'agrégation au niveau mondial impliquent des choix politiques différents. Si toutes satisfont à la volonté politique de faire en sorte que toutes les entreprises exerçant une activité internationale acquittent un minimum d'impôts sur leurs revenus de source étrangère, les approches par entité et par juridiction sont plus fines. Dans un régime d'agrégation au niveau mondial, la totalité des revenus de source étrangère d'un groupe d'EMN est soumise à un taux moyen d'imposition minimum alors que dans un régime d'agrégation par entité, une EMN doit acquitter l'impôt, pour chaque entité du groupe, au taux minimum ou à un taux supérieur. Dans un régime d'agrégation par juridiction enfin, l'EMN doit acquitter l'impôt au taux minimum ou à un taux supérieur dans chacune des juridictions où il exerce son activité. Si l'agrégation au niveau mondial peut peut-être s'accompagner de coûts globaux de conformité plus faibles (selon la conception de la règle qui sera finalement retenue), la différence, en termes d'objectifs politiques, se traduira par une moindre efficacité sur le plan de l'égalisation des conditions de la concurrence fiscale.

Ces trois approches de l'agrégation des revenus soulèvent des difficultés différentes, ainsi qu'il sera expliqué ci-après. Chaque approche pourrait aussi présenter des difficultés uniques qui lui sont propres. Un régime d'agrégation par entité peut par exemple amener à se poser la question du traitement des effets des régimes de groupement ou de consolidation fiscale s'appliquant à la filiale en vertu de la législation locale. Une entité d'un groupe peut par exemple faire partie d'un groupe fiscal local et être de ce fait autorisée à bénéficier d'allègements fiscaux accordés au titre des activités d'autres membres du groupe. Dans ce cas, l'impôt effectivement dû par l'entité au titre d'une période donnée ne correspond pas au montant de l'impôt qu'elle aurait dû acquitter au titre de ses revenus si elle avait été assujettie à l'impôt en tant qu'entité indépendante.

Une solution pour régler ce problème consisterait à autoriser l'agrégation des revenus d'entités membres d'un groupe consolidé ou l'agrégation des revenus d'entités bénéficiant d'allègements fiscaux accordés aux groupes en application de la législation fiscale locale (groupe local). Ce mode d'agrégation au niveau d'un groupe local autoriserait l'agrégation des revenus et de la charge d'impôts de certaines entités du groupe dans la mesure où les règles en vigueur à l'échelon local en matière de groupement ou de consolidation fiscale auraient autorisé l'agrégation de ces éléments.

Les principales questions à résoudre concernant l'agrégation des revenus au niveau d'un groupe local sont les suivantes : dans quelle mesure les règles prévues dans le système fiscal étranger autorisent l'agrégation des éléments de revenu concernés ou le partage des dettes d'impôts (pertes) ? comment les mécanismes utilisés dans un régime de groupement ou de consolidation fiscale concordent-ils avec l'utilisation des états financiers pour mesurer la base d'imposition conformément à la proposition GloBE ? dans quelle mesure cette approche crée des incitations à la planification fiscale ou à la restructuration de groupes ne répondant à aucune autre nécessité ?

#### 4. Questions soumises à la consultation

- a) Comment évalueriez-vous les coûts globaux de conformité et les effets économiques d'une proposition GloBE fondée sur une méthode d'agrégation des revenus par entité, par juridiction ou au niveau mondial ?

### 3.1. Effet de l'agrégation des revenus sur la volatilité

Comme indiqué dans la section 2 précédente, les différences temporaires peuvent donner lieu à une certaine volatilité des taux effectifs d'imposition due aux écarts temporaires. Le fait de pouvoir agréger les revenus et les charges d'impôts des filiales pour le calcul du taux effectif d'imposition peut atténuer dans une certaine mesure cette volatilité. Si une filiale subit par exemple une perte imputée sur les revenus d'une autre filiale, le fait d'agréger les revenus et les charges d'impôts de ces entités pour le calcul du taux effectif d'imposition revient sur le fond à tenir compte immédiatement de la perte subie dans le calcul du taux effectif d'imposition sans qu'il soit nécessaire de recourir à un report en avant. D'autres différences temporaires peuvent également être neutralisées entre des entités dont les revenus et les charges d'impôts sont agrégés. Une agrégation des revenus au niveau mondial offre davantage de possibilités que les différences temporaires apparaissant entre des entités se compensent mutuellement au cours d'une même période, ce qui, selon les circonstances et la conception exacte du mécanisme d'imputation, peut avoir des effets bénéfiques, ou quelquefois au contraire néfastes, pour le contribuable.

Une méthode d'agrégation mondiale des revenus ne permet toutefois pas de traiter les différences temporaires ou la volatilité d'une année sur l'autre ; elle permet simplement à l'EMN de lisser une partie de la volatilité résultant de ces écarts temporaires en autorisant l'imputation des bénéfices et des pertes ainsi que l'imputation de l'excédent d'impôt acquitté dans une juridiction à forte fiscalité au titre d'une période sur les revenus faiblement imposés dans une autre juridiction au titre de la même période, mais pas de périodes ultérieures. Les possibilités de gestion de la volatilité offertes par la méthode d'agrégation des revenus au niveau mondial dépendront tant de la taille du groupe que de la nature de ses activités. L'agrégation mondiale des revenus sera généralement plus avantageuse pour les grandes EMN exerçant un grand nombre d'activités diversifiées dans des contextes à forte et à faible fiscalité.

#### 5. Questions soumises à la consultation

- a) En l'absence de méthodes permettant de traiter les différences temporaires dont il a été question à la section 2, considérez-vous qu'une agrégation au niveau mondial serait efficace pour traiter les problèmes de volatilité évoqués précédemment ?

### 3.2. Utilisation des données issues des comptes financiers consolidés

La section 2 de ce document de consultation publique examine certaines des implications liées à l'utilisation des comptes financiers d'un groupe d'EMN comme point de départ pour déterminer la base d'imposition conformément à la proposition GloBE, en procédant à des ajustements si nécessaire. L'une des options envisagées dans cette section consisterait à calculer les revenus d'un groupe d'EMN sur la base des comptes financiers consolidés établis en vertu des normes comptables en vigueur dans la juridiction de la société mère ultime. Dans le cas d'une agrégation des revenus au niveau mondial, il conviendrait de distinguer les revenus générés par le groupe d'EMN à l'échelle nationale des revenus générés dans le reste du monde, tandis qu'avec une méthode par juridiction ou par entité, une ventilation plus fine des revenus devrait être effectuée de manière à obtenir une vision juridiction par juridiction ou entité par entité. Le groupe d'EMN pourrait dès lors être tenu de disposer d'états financiers non consolidés, ou d'en établir, pour chaque membre du groupe s'il n'en existait pas déjà ou s'ils n'étaient pas déjà disponibles. Par ailleurs, si l'on décidait d'utiliser les chiffres issus des états financiers (en procédant aux ajustements nécessaires, le cas échéant), d'autres mesures opérationnelles pourraient être requises pour distinguer l'impôt payé à l'étranger par le groupe d'EMN au niveau mondial ou bien à l'échelle de la juridiction ou de l'entité. En termes de coûts de conformité, ces différentes approches n'auraient pas les mêmes implications.

### 6. Questions soumises à la consultation

- a) En admettant que les revenus générés par un groupe d'EMN, aux fins de la proposition GloBE, soient déterminés sur la base de ses comptes financiers (en procédant aux ajustements nécessaires, si besoin) et en supposant aussi que le groupe d'EMN établisse déjà des comptes financiers consolidés, quelles pourraient être les conséquences en termes de conformité du choix entre (i) la méthode consistant à isoler les revenus générés et les impôts acquittés à l'échelle nationale et dans le reste du monde, conformément à l'agrégation mondiale des revenus et (ii) la méthode consistant à isoler les revenus générés et les impôts acquittés au niveau de chaque juridiction et (iii) la méthode consistant à isoler les revenus générés et les impôts acquittés au niveau de chaque entité ?
- b) En quoi les conséquences en termes de conformité seraient-elles différentes si les revenus du groupe d'EMN aux fins de la proposition GloBE étaient déterminés en se référant aux règles applicables dans la juridiction de l'actionnaire pour calculer la base d'imposition ?

### 3.3. Répartition des revenus entre le siège social et les succursales

Dans le cadre de chacune des méthodes d'agrégation des revenus, il sera indispensable de convenir d'un mode de répartition des revenus entre les juridictions du siège et des succursales. Dans ce cas, un des moyens de répartir les revenus de l'entité entre ces juridictions consiste à les ventiler selon les mêmes principes que ceux qui régissent la répartition des droits d'imposition correspondants entre les juridictions du siège et des succursales. Si une société d'un groupe n'est imposée dans une juridiction que sur les revenus de sa succursale, il lui sera généralement demandé en vertu des lois de cette juridiction de préparer un bilan fiscal indiquant quelle partie de ces revenus y est imposée. Ces principes de répartition pourraient aussi servir à répartir le montant des revenus correspondant au titre de la proposition GloBE. Une fois que les revenus ont été répartis, il peut se révéler nécessaire d'attribuer l'impôt acquitté au niveau du siège à la juridiction de la succursale conformément au mécanisme de crédit pour impôts des SEC décrit ci-après, de sorte que l'impôt acquitté au niveau du siège au titre des revenus de la succursale soit considéré comme un impôt acquitté dans la juridiction de la succursale.

La principale différence entre la méthode par juridiction ou par entité et l'agrégation au niveau mondial est que, dans le cas de cette dernière, la répartition des revenus de la succursale devrait être effectuée uniquement dans le sens de la juridiction nationale vers les juridictions étrangères et non entre les juridictions étrangères. Ces ajustements pourraient donc être sensiblement plus faciles à effectuer que ceux qui sont requis par la méthode de l'agrégation au niveau de la juridiction ou de l'entité.

### 7. Questions soumises à la consultation

- a) Comment proposez-vous de répartir les revenus d'une société entre la succursale et le siège et estimez-vous qu'il faudrait appliquer les mêmes règles que celles utilisées en matière fiscale ?
- b) Quelles sont les conséquences en termes de coûts de conformité d'une telle répartition selon une méthode d'agrégation mondiale, par juridiction ou par entité ?
- c) Les conséquences sur le plan des coûts de conformité seraient-elles moindres pour les groupes d'EMN soumis à l'obligation de produire une déclaration pays par pays et qui sont donc tenus de déclarer séparément les revenus d'une succursale de ceux du siège, y compris en l'absence d'une telle obligation en vertu des règles de comptabilité générale ?

### 3.4. Répartition des revenus d'une entité fiscalement transparente

Dans le cadre de chacun des régimes d'agrégation des revenus, il sera indispensable de convenir d'un mode de répartition des revenus de l'entité fiscalement transparente. Certaines entités d'un groupe telles que les sociétés de personnes peuvent être considérées comme fiscalement transparentes par la juridiction dans laquelle elles sont constituées. Ces entités *fiscalement transparentes* ne peuvent être imposées sur leurs revenus dans aucune juridiction puisque ceux-ci sont affectés aux autres membres du groupe qui peuvent être imposables sur la part de ces revenus qui leur revient. En principe, le fait que des revenus proviennent d'une entité fiscalement transparente ne devrait pas présenter de difficultés particulières en matière de conformité si tous ses associés résident fiscalement dans la juridiction où elle est constituée. Cependant, si l'un des associés réside fiscalement dans une autre juridiction, cette répartition aux fins fiscales peut avoir pour effet de transférer des revenus (et l'impôt dû sur ceux-ci) à une autre société du groupe située dans une autre juridiction d'imposition. Par conséquent, toutes les méthodes d'agrégation des revenus devraient prévoir un mécanisme tenant compte de l'incidence de la transparence fiscale sur l'impôt dû par les membres du groupe.

Des principes similaires à ceux qui régissent la répartition des revenus entre le siège et la succursale pourraient être appliqués pour répartir le revenu des sociétés de personnes et autres entités fiscalement transparentes. Une société de personnes peut affecter la totalité de ses revenus à d'autres sociétés du groupe conformément aux termes de son contrat de société. En général, l'affectation de ces revenus figurera dans les comptes de cette société de personnes. À condition que la législation locale prévoie que les associés soient imposés en fonction de la part des revenus qui leur revient selon les statuts et telle qu'elle apparaît dans les comptes, ces comptes pourraient aussi servir de base à la répartition de l'assiette d'imposition selon la proposition GloBE. La principale différence avec l'exemple de la succursale décrit ci-dessus est que, dans le cas de la succursale, cette affectation a pour effet de répartir la base d'imposition de cette entité du groupe entre deux juridictions d'imposition alors que cette répartition aboutirait au transfert de revenus à une autre société du groupe qui pourrait être située dans une autre juridiction.

Là aussi, la principale différence entre les approches mondiale, par juridiction et par entité est que, dans l'approche mondiale, les opérations ci-dessus ne devraient être effectuées qu'entre la juridiction nationale et les juridictions étrangères, et non entre juridictions étrangères, si bien que l'approche mondiale serait vraisemblablement moins lourde à gérer que celles par juridiction ou par entité.

#### 8. Questions soumises à la consultation

- a) Comment proposez-vous de répartir les revenus d'une entité fiscalement transparente et estimez-vous qu'il faudrait appliquer les mêmes règles que celles utilisées aux fins fiscales ?
- b) Quelles sont les conséquences en termes de coûts de conformité d'une telle répartition selon une méthode d'agrégation mondiale, par juridiction ou par entité ?
- c) Les conséquences sur le plan des coûts de conformité seraient-elles moindres pour les groupes d'EMN soumis à l'obligation de produire une déclaration pays par pays et qui sont donc tenus de déclarer séparément les revenus d'une entité fiscalement transparente, y compris en l'absence d'une telle obligation en vertu des règles de comptabilité générale ?

### 3.5. Crédit pour impôts payés dans une autre juridiction

Bien que cela dépende des dispositifs particuliers utilisés pour concevoir la règle d'inclusion du revenu, prendre en compte les impôts des SEC et les autres types d'impôts perçus au titre de la législation d'une juridiction tierce ne devrait pas poser problème avec une méthode d'agrégation mondiale. L'agrégation mondiale pourrait autoriser un groupe d'EMN à considérer que tout impôt prélevé par une juridiction

étrangère sur tout élément d'un revenu de source étrangère doit être « déductible » quelle que soit la juridiction par laquelle cet impôt est prélevé ou le lieu d'où ce revenu est issu. Par conséquent, dans l'agrégation mondiale le groupe d'EMN n'a pas besoin de déterminer si un élément de revenu provenant d'une société étrangère est imposable au niveau de la succursale ou du siège du groupe auquel appartient cette société. Il ne sera pas non plus nécessaire de déterminer si cet élément du revenu est susceptible d'être imposé selon la législation d'une autre juridiction étrangère (par exemple en vertu d'une règle applicable aux SEC). Dans tous les cas, l'impôt payé sur ces revenus pourrait être déductible de l'impôt dû en application de la proposition GloBE, indépendamment du fait que cet impôt ait été payé au niveau de la succursale ou du siège ou en vertu des règles applicables aux SEC d'une juridiction intermédiaire.

Cependant, dans l'agrégation par juridiction ou par entité, l'impôt payé, par exemple, en vertu d'une règle applicable aux SEC dans une juridiction étrangère, porte sur un revenu provenant d'une autre juridiction. Ne pas faire concorder le revenu et l'impôt acquitté sur ce dernier reviendrait à sous-estimer le taux effectif d'imposition pour la juridiction ou l'entité d'où est issu le revenu sous-jacent et à surestimer le montant des impôts payés, de même que le taux effectif d'imposition, sur les revenus générés dans l'autre juridiction ou par l'autre entité.

Pour ce faire, on peut considérer que les impôts payés selon la règle sur les SEC ont été payés dans la juridiction ou par l'entité d'où sont censés provenir les revenus. Ce mécanisme de transfert de crédits, employé pour déterminer l'impôt dû par l'EMN dans une juridiction étrangère donnée, pourrait s'appliquer à toute situation dans laquelle un revenu issu d'une juridiction ou d'une entité est imposé dans une autre juridiction. Par exemple dans le cas où le revenu est attribué à une succursale, comme dans la situation décrite précédemment, tout impôt acquitté au titre de ce revenu au niveau du siège pourrait être considéré comme un impôt acquitté dans la juridiction de la succursale même si d'autres possibilités de simplification peuvent être envisagées s'agissant du revenu d'une succursale intégralement imposable au niveau du siège.

### 9. Questions soumises à la consultation

- a) Comment proposez-vous d'aborder la question de l'imputation des impôts payés dans une autre juridiction ou par une autre entité dans le cadre d'une méthode d'agrégation par juridiction ou par entité ?
- b) Quels commentaires feriez-vous, le cas échéant, s'agissant de la faisabilité d'imputer les impôts payés dans une juridiction ou par une entité intermédiaire, par exemple en vertu d'une règle applicable aux SEC, sur les revenus de la filiale ou de la succursale ?

### 3.6. Traitement des dividendes et autres distributions

En admettant que les revenus pris en compte au titre de la proposition GloBE doivent être calculés à partir des états financiers consolidés du groupe, cette consolidation devrait faire abstraction d'office des transactions internes (y compris les dividendes)<sup>15</sup>. Cependant, une agrégation de revenus par juridiction ou par entité qui prend en compte le revenu comptable de chacune des entités membres du groupe nécessite des ajustements au titre des dividendes et des autres distributions provenant de membres du groupe si les sommes concernées sont considérées comme un revenu pour le bénéficiaire à des fins

<sup>15</sup> Si le revenu du groupe est déterminé sur la base d'une agrégation des revenus de chaque filiale étrangère calculés séparément à partir des règles définissant la base d'imposition de la juridiction de la société mère, le fait que des ajustements soient nécessaires pour exclure les dividendes reçus de sociétés du groupe se trouvant à des échelons inférieurs dépendra des règles de calcul de la base d'imposition en vigueur dans la juridiction de la société mère.

financières, mais sont exonérés d'impôt ou ont droit à des allègements équivalents selon la législation de la juridiction du bénéficiaire.

Les dividendes et autres distributions pourraient aussi être exclus de la détermination des revenus dans une approche par juridiction ou par entité si l'on suppose que les bénéfices sous-jacents de la société qui les distribue ont déjà été imposés au taux minimum. Si l'on exclut les dividendes, il y aura peut-être aussi lieu d'interdire qu'une retenue à la source sur ces dividendes soit convertie en un crédit d'impôt pour le propriétaire de la société qui verse les dividendes, pour appliquer la proposition GloBE. Cependant, pour éviter que cette retenue puisse donner naissance à un crédit d'impôt dans une juridiction, elle pourrait être traitée comme un impôt supplémentaire sur les bénéfices de la société effectuant la distribution. Autre solution, les dividendes pourraient être inclus dans les revenus pour appliquer la proposition GloBE (de même que toute retenue sur ces dividendes) dans les cas où ils seraient inclus dans son revenu par le bénéficiaire. D'autres options peuvent être envisagées pour le traitement des dividendes internes ou des dividendes provenant d'investissements de portefeuille selon la manière dont ceux-ci sont traités en vertu de la législation locale. Il est possible notamment de considérer la retenue à la source comme un impôt acquitté par le bénéficiaire au regard de l'incidence légale de l'imposition.

### 10. Questions soumises à la consultation

- a) En admettant que les comptes financiers soient utilisés comme point de départ pour déterminer le revenu d'un groupe d'EMN, avez-vous des observations à formuler concernant la possibilité de prendre en considération l'imposition des dividendes dans le cadre d'une méthode d'agrégation au niveau mondial, par juridiction ou par entité ?
- b) Avez-vous des commentaires à formuler sur la manière dont l'imposition des dividendes doit être traitée conformément à la proposition GloBE ?
- c) Y a-t-il d'autres points sur lesquels vous souhaiteriez attirer l'attention concernant l'agrégation des revenus au niveau mondial, par juridiction ou par entité ?

# 4 Exceptions

53. Le Programme de travail demande d'analyser l'utilisation possible d'exceptions ainsi que de seuils et d'exclusions visant à restreindre le champ d'application de la proposition GloBE.

En l'occurrence, le Programme de travail invite à envisager des exceptions, y compris pour :

- a) les régimes conformes aux standards de l'Action 5 du BEPS sur les pratiques fiscales dommageables, et d'autres exceptions fondées sur des critères de substance, en observant toutefois que ces exceptions affaibliraient l'objectif et l'efficacité de la proposition ;
- b) un rendement sur les actifs corporels ;
- c) les sociétés contrôlées qui réalisent des transactions avec des parties liées en deçà d'un certain seuil<sup>16</sup>.

Le Programme de travail demande également d'analyser les options et questions associées à la conception de seuils et d'exceptions permettant de restreindre le champ d'application des règles visées par la proposition GloBE, à savoir :

- a) des seuils basés sur le chiffre d'affaires ou sur d'autres indicateurs de la taille du groupe ;
- b) des seuils *de minimis* permettant d'exclure les transactions ou entités dont le bénéfice est faible ou dont les transactions entre parties liées sont en deçà d'un certain seuil ;
- c) l'opportunité ou non d'exceptions applicables à des secteurs ou branches d'activité spécifiques<sup>17</sup>.

54. Bien que les ajustements comptables qui représentent des différences permanentes (examinés en lien avec la base d'imposition dans la section 2 ci-dessus) puissent aussi être considérés comme des exceptions, leur portée est généralement plus restreinte que les exclusions générales évoquées dans la section du Programme de travail qui traite des exceptions.

55. La décision relative aux exceptions et aux seuils est essentiellement de nature politique et fait intervenir des aspects portant sur la politique fiscale et l'analyse juridique. L'existence d'exceptions et de seuils et la forme qu'ils prendront auront aussi une incidence sur la neutralité du système fiscal et sur les activités qui génèrent des externalités positives ou négatives. Comme l'indique la section 4.1(3) du Programme de travail, il faudra également veiller à ce que les règles soient compatibles avec les obligations internationales en vigueur, y compris le cas échéant avec les libertés fondamentales garanties par l'UE. Aussi, la conception des règles de la proposition GloBE devra prendre en compte leurs interactions avec ces obligations internationales.

56. L'existence et la conception d'exceptions et de seuils auront aussi des répercussions sur les coûts administratifs et de conformité pour les entreprises multinationales et les administrations fiscales. La nature précise de ces répercussions dépendra de la conception spécifique de ces exceptions ou seuils, qui peuvent alléger ou alourdir les coûts de conformité.

---

<sup>16</sup> Voir *Programme de travail* - Sections 2.1(3) et 3.1(2).

<sup>17</sup> Voir *Programme de travail* - Section 4.1.2.

57. Une exception ou une exclusion peut s'appliquer sur une base qualitative fondée sur les faits et circonstances, ou sur une base objective reposant sur une formule. Ces options peuvent être modulées et adaptées de nombreuses manières, en fonction de l'exception considérée et de l'objectif poursuivi. Les exceptions fondées sur des faits et circonstances peuvent être adaptées à l'évaluation de faits et circonstances spécifiques ou peuvent englober l'ensemble des faits et circonstances jugés pertinents. Les exceptions reposant sur des critères objectifs peuvent faire intervenir une formule qui fait référence à une ou plusieurs bases. Néanmoins, elles peuvent aussi mettre en jeu de multiples critères, y compris les résultats de plusieurs formules ou ratios différents. En outre, ces approches basées sur des formules peuvent être conçues de manière à exclure le chiffre d'affaires d'une entité toute entière, tout ou partir d'un chiffre d'affaires spécifique, ou une partie de la totalité du chiffre d'affaires.

58. Les exceptions fondées sur des faits et circonstances peuvent être ciblées ou adaptées aux situations particulières visées et risquent davantage de faire l'objet d'utilisations abusives. En revanche, elles sont plus difficiles à concevoir et augmentent la complexité, les coûts de conformité et d'administration, beaucoup plus que pour les tests objectifs. En général, plus l'exception doit être ciblée, plus les difficultés de conception et la complexité augmentent.

59. Aussi, les exceptions et exclusions basées sur les faits et circonstances propres au cas d'espèce peuvent être génératrices d'incertitude pour les contribuables et être plus difficiles à gérer pour les administrations fiscales.

60. Des exceptions qui reposent sur des critères objectifs sont plus simples à appliquer et à gérer que celles qui dépendent d'une analyse des faits et des circonstances. Toutefois, une exception fondée sur des critères identifiables spécifiques (comme la valeur des actifs) peut entraîner des coûts de conformité supplémentaires si le contribuable est tenu de produire et de conserver une documentation prouvant son éligibilité à l'exclusion. La nature mécanique et fondée sur une formule de ces types d'exceptions peut aussi aboutir à un champ d'application trop large ou trop étroit. En outre, ils peuvent se prêter plus facilement à une manipulation et peuvent devoir être complétés par des règles anti-abus qui, à leur tour, peuvent nécessiter une analyse des faits et circonstances<sup>18</sup>.

61. Des seuils qui reposent sur des critères généraux, tels que le total du chiffre d'affaires ou des bénéficiaires, peuvent être plus simples à gérer et réduire les coûts de conformité par rapport à une exception spécifique associée à une caractéristique particulière d'un contribuable donné. Toutefois, les seuils peuvent être une cause de volatilité pour les contribuables dont le chiffre d'affaires est proche du seuil fixé.

62. L'expérience des contribuables quant à l'application d'exceptions et de seuils dans le cadre des régimes existants sera instructive pour évaluer les options de conception pour la proposition GloBE.

### 11. Questions soumises à la consultation

- a) À partir de votre propre expérience, avez-vous des commentaires à formuler sur la conception idéale d'une exception, compte tenu de facteurs tels que la simplicité, les coûts de conformité, la certitude et les impacts comportementaux ?
- b) Y a-t-il des facteurs techniques ou liés à la conformité qui vous amèneraient à critiquer un type spécifique d'exception (basée sur une analyse des faits et circonstances ou sur l'application d'une formule), ou qui vous amèneraient à renoncer à toute exception ? Si oui, veuillez expliquer en vous référant à votre expérience.

<sup>18</sup> Par exemple, une règle anti-abus peut disposer qu'une exception n'est pas applicable dès lors que le contribuable est éligible à cette exception parce qu'il s'est engagé dans une transaction ou dans un dispositif ayant pour finalité principale l'évasion fiscale, cette finalité principale étant déterminée au regard de l'ensemble des faits et circonstances.

- c) Seriez-vous favorable à des seuils basés sur la taille du contribuable ? Si oui, pour quelles raisons ? Quel indicateur faudrait-il utiliser ?
- d) Seriez-vous favorable à des exceptions *de minimis* ? Si oui, quel type d'exception permettrait selon vous de concilier coûts de conformité et avantages pour l'administration fiscale ?
- e) Seriez-vous favorable à une exception applicable à des secteurs ou branches d'activité spécifiques ? Si oui, veuillez préciser quel secteur ou quelle branche, expliquer les raisons de votre choix et décrire selon quelles modalités une telle exception pourrait être appliquée en minimisant les coûts de conformité et l'incertitude.
- f) Avez-vous des commentaires supplémentaires à faire sur les exceptions, notamment à la lumière de votre expérience de régimes existants qui selon vous devraient être adoptés ou évités ?

## Annexe A. Exemples

Cette Annexe illustre l'application du report de l'excédent d'impôt et d'autres caractéristiques fiscales (exemples 1 et 2) et l'application de la comptabilité des impôts différés (exemples 3 à 5) décrits à la section 2 du présent document. Les faits de ces exemples sont basés sur l'application potentielle de la règle d'inclusion du revenu. Le taux minimum effectif d'imposition utilisé dans les exemples figurant dans cette Annexe est indiqué à des fins d'illustration uniquement. Il ne préjuge en rien du taux qui sera en définitive retenu pour la proposition GloBE.

1. **Exemple 1 – Résultat imposable accéléré.** A Co., résident fiscal du Pays A, détient B Co., résident fiscal du Pays B. À des fins fiscales dans le Pays B, B Co. enregistre 100 de recettes l'année 1 et déduit 20 de dépenses. Néanmoins, à des fins de comptabilité financière, B Co. enregistre 50 de recettes et déduit 10 de dépenses chacune des années 1 et 2. On suppose que le taux d'imposition dans le Pays B est de 20 % et que le taux minimum d'imposition est de 15 %. L'année 1, B Co. paie 16 d'impôt sur 80 de résultat imposable. L'impôt minimum sur la base d'imposition GloBE de 40 est de 6, de sorte que l'excédent l'année 1 est de 10. L'année 2, 6 de report d'excédent d'impôt est utilisé pour porter le TEI au niveau du taux minimum d'imposition de 15 % sur la base d'imposition GloBE de 40, ce qui élimine toute charge fiscale potentielle au titre de la règle d'inclusion du revenu.

Exemple 1	ANNÉE 1		ANNÉE 2	
	Règle d'inclusion (comptable)	Pays B (fiscal)	Règle d'inclusion (comptable)	Pays B (fiscal)
Recettes	50	100	50	0
Dépenses	(10)	(20)	(10)	(0)
Résultat net	40	80	40	(0)
Impôt exigible	(16)	(16)	0	0
Impôt minimum (15 % x résultat net)	(6)		(6)	
Excédent d'impôt (= impôt payé – impôt minimum)	10		0	
Impôt provisoire au titre de la règle d'inclusion	-		6	
Report d'excédent d'impôt utilisé	-		(6)	
Impôt au titre de la règle d'inclusion	-		0	
Report d'excédent d'impôt résiduel	10		4	

2. **Exemple 2 – Déductions pour amortissement fiscal accéléré.** A Co., résident fiscal du Pays A, détient B Co., résident fiscal du Pays B. À des fins fiscales dans le Pays B, B Co. enregistre 80 de recettes à des fins comptables et fiscales l'année 1 et l'année 2. B Co. achète un actif pour 80 l'année 1 et le prix d'achat est entièrement déductible l'année 1 selon le droit fiscal du Pays B. B Co. amortit l'actif selon la méthode de l'amortissement linéaire sur deux ans à des fins de comptabilité financière. On suppose que le taux d'imposition dans le Pays B est de 20 % et que le taux minimum d'imposition est de 15 %. L'année 1, B Co. paie 0 d'impôt dans le Pays B et A Co. paie 6 d'impôt en vertu de la règle d'inclusion du revenu (base d'imposition de 40 x 15 % - 0 d'impôt payé). L'année 2, B Co. paie 16 d'impôt sur 80 de

résultat net, soit un TEI de 20 %. L'impôt de 16 payé par B Co. l'année 2 dépasse l'impôt minimum l'année 2 de 10 (16 d'impôt payé – (base d'imposition de 40 x 15 %)). Étant donné que l'impôt local dépasse l'impôt minimum, l'impôt de 6 en vertu de la règle d'inclusion du revenu peut être crédité ou remboursé parce que le report est inférieur à l'excédent d'impôt payé. Le report de l'excédent d'impôt payé serait donc ramené à 4 (excédent d'impôt payé de 10 – crédit ou remboursement de 6 autorisé au titre de la règle d'inclusion du revenu).

Exemple 2	ANNÉE 1		ANNÉE 2	
	Règle d'inclusion (comptable)	Pays B (fiscal)	Règle d'inclusion (comptable)	Pays B (fiscal)
Recettes	80	80	80	80
Dépenses	(40)	(80)	(40)	(0)
Résultat net	40	0	40	80
Impôt exigible	-	0	(16)	(16)
Impôt minimum (15 % x résultat net)	(6)		(6)	
Excédent d'impôt (= impôt exigible – impôt minimum)			10	
Impôt au titre de la règle d'inclusion	(6)		0	
Crédit autorisé (montant le moins élevé des taux montants suivants : report et excédent d'impôt)	0		6	
Solde du report de l'impôt au titre de la règle d'inclusion	(6)		0	

3. **Exemple 3 – Résultat imposable accéléré.** A Co., résident fiscal du Pays A, détient B Co., résident fiscal du Pays B. À des fins fiscales dans le Pays B, B Co. enregistre 100 de recettes l'année 1 et déduit 20 de dépenses. Néanmoins, à des fins de comptabilité financière, B Co. enregistre 50 de recettes et déduit 10 de dépenses chacune des années 1 et 2. On suppose que le taux d'imposition dans le Pays B est de 20 % et que le taux minimum d'imposition est de 15 %. L'année 1, B Co. paie 16 d'impôt sur 80 de résultat imposable. La charge fiscale de B Co. dans le Pays B sur 40 de résultat financier est de seulement 8 (40 x 20 %). B Co. crée un actif d'impôt différé de 8 (40 x 20 %) parce que le résultat imposable supplémentaire de 40 sera inclus dans le résultat financier lors d'un exercice ultérieur. À des fins de comptabilité financière, la charge d'impôt est égale à l'impôt exigible dans le Pays B (16) minoré de l'augmentation de l'actif d'impôt différé (8), soit 8. Le taux effectif d'imposition de B Co. l'année 1 est de 20 % (charge d'impôt de 8 / base d'imposition GloBE de 40). L'année 2, le résultat imposable et l'impôt exigible sont nuls, mais le résultat comptable est de 40. L'actif d'impôt différé est minoré de 8 et la charge d'impôt courante est majorée de 8. Cela rapproche le 8 d'impôt exigible l'année 1 au 40 de résultat comptable reporté à l'année 2, ce qui aboutit là encore à un taux effectif d'imposition de 20 % l'année 2.

Exemple 3	ANNÉE 1		ANNÉE 2	
	Règle d'inclusion (comptable)	Pays B (fiscal)	Règle d'inclusion (comptable)	Pays B (fiscal)
Recettes	50	100	50	0
Dépenses	(10)	(20)	(10)	0
Résultat net	40	80	40	0
Impôt exigible	(16)	(16)	0	0
Actif d'impôt différé	8		(8)	0
Charge d'impôt	(8)		(8)	
Impôt minimum (15 % x résultat net)	(6)		(6)	
Impôt payé au titre de la règle d'inclusion	n.a.		n.a.	

4. **Exemple 4 – Déductions pour amortissement fiscal accéléré.** A Co., résident fiscal du Pays A, détient B Co., résident fiscal du Pays B. À des fins fiscales dans le Pays B, B Co. enregistre 80 de

recettes comptables et fiscales l'année 1 et l'année 2. B Co. achète un actif pour 80 l'année 1 dont le prix est déductible l'année 1 selon le droit fiscal du Pays B. B Co. amortit l'actif selon la méthode de l'amortissement linéaire sur deux ans à des fins de comptabilité financière. On suppose que le taux d'imposition dans le Pays B est de 20 % et que le taux minimum d'imposition est de 15 %. L'année 1, B Co. paie 0 d'impôt sur 0 de résultat imposable. La charge d'impôt de B Co. dans le Pays B sur 40 de résultat financier est de 8 (40 x 20 %). B Co. crée un passif d'impôt différé de 8 (40 x 20 %) parce que le résultat imposable de 40 sera inclus dans le résultat financier lors d'un exercice ultérieur. La charge d'impôt à des fins de comptabilité financière est égale à l'impôt exigible dans le Pays B (0) majoré de l'augmentation du passif d'impôt différé (8), soit 8. Cela rapproche la charge d'impôt du résultat correspondant, même si l'impôt n'est pas encore exigible. Le taux effectif d'imposition de B Co. l'année 1 est de 20 % (charge d'impôt de 8 / base d'imposition GloBE de 40). L'année 2, le résultat imposable est de 80 et l'impôt exigible est de 16, mais le résultat comptable est de 40. Le passif d'impôt différé est minoré de 8 et la charge d'impôt courante est également minorée de 8, ce qui aboutit à un taux effectif d'imposition de 20 % l'année 2.

Exemple 4	ANNÉE 1		ANNÉE 2	
	Règle d'inclusion (comptable)	Pays B (fiscal)	Règle d'inclusion (comptable)	Pays B (fiscal)
Recettes	80	80	80	80
Dépenses	(40)	(80)	(40)	(0)
Résultat net	40	0	40	80
Impôt exigible	0	0	(16)	(16)
Passif d'impôt différé	8		(8)	
Charge d'impôt	(8)		(8)	
Impôt minimum (15 % x résultat net)	(6)		(6)	
Impôt payé au titre de la règle d'inclusion	n.a.		n.a.	

5. **Exemple 5 – Déduction pour report de perte.** A Co., résident fiscal du Pays A, détient B Co., résident fiscal du Pays B. L'année 1, B Co. enregistre 50 de recettes et 65 de dépenses à des fins comptables et fiscales. L'année 2, B Co. enregistre 50 de recettes et 30 de dépenses à des fins comptables et fiscales. B Co. est autorisé à reporter la perte et à l'imputer à un résultat imposable futur. À la fin de l'année 1, B Co. s'attend à réaliser un résultat imposable de 20 dans un proche avenir.

Exemple 5	ANNÉE 1		ANNÉE 2	
	Règle d'inclusion (comptable)	Pays B (fiscal)	Règle d'inclusion (comptable)	Pays B (fiscal)
Recettes	50	50	50	50
Dépenses	(65)	(65)	(30)	(30)
Résultat d'exploitation	(15)	(15)	20	20
Perte reportée			-	(15)
Résultat net	0	0	20	5
Impôt exigible	0	0	(1)	(1)
Actif d'impôt différé	3	0	(3)	0
Charge d'impôt	3		(4)	
Impôt minimum (15 % x résultat net)	0		(3)	
Impôt payé au titre de la règle d'inclusion	n.a.		n.a.	

# Annexe B. Programme de travail sur le Pilier 2

Cette annexe est la reproduction du Programme de travail, en particulier des paragraphes 50 à 78. Pour les besoins de cette annexe, la numérotation des paragraphes commence à 1 et la numérotation des encadrés a été éliminée.

## Chapitre III – Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (Pilier 2)

1. Dans le cadre du Pilier 2, les membres du Cadre inclusif ont décidé d'étudier une approche qui laisserait les juridictions libres de déterminer leur propre système fiscal – elles auraient ainsi le choix de mettre en place un impôt sur les bénéfices des sociétés et d'en définir les taux<sup>1</sup>, tout en envisageant le droit d'autres juridictions d'appliquer les règles analysées ci-dessous lorsque les revenus sont taxés à un taux effectif inférieur à un taux minimum. Dans ce contexte et sans préjuger d'une approbation ultérieure, les membres du Cadre inclusif se sont entendus sur un programme de travail qui étudie une règle d'inclusion, une règle de substitution, une règle relative aux paiements insuffisamment imposés et une règle d'assujettissement à l'impôt. Ils ont également décidé d'analyser, dans le cadre de ce programme de travail, les questions relatives à la coordination des règles, à leur simplification, aux seuils, à leur compatibilité avec les obligations internationales ainsi que d'autres problématiques susceptibles d'être soulevées au cours des travaux.
2. Conformément à la Note de politique intitulée *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, approuvée le 23 janvier 2019, les membres du Cadre inclusif conviennent que toute règle qui serait élaborée au titre de ce Pilier ne devrait pas conduire à une imposition en l'absence de bénéfice économique, ni faire naître une double imposition.
3. Cette section présente la proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (GloBE) qui cherche à répondre aux risques de BEPS qui subsistent en matière de transfert de bénéfices vers des entités soumises à une imposition nulle ou très faible. Dans un premier temps, elle décrit le contexte général, en ce compris les justifications qui sous-tendraient cette proposition, avant de résumer le fonctionnement des règles envisagées et de faire la synthèse des questions qui seront traitées dans le cadre du programme de travail.
4. Si les mesures issues du paquet BEPS ont permis de mieux aligner la fiscalité sur la création de valeur et de colmater les brèches qui, dans l'architecture fiscale internationale, sont à l'origine de cas de double non-imposition, certains membres du Cadre inclusif estiment que ces mesures n'offrent pas encore de solution complète face aux risques que continuent de faire peser les structures qui transfèrent leurs bénéfices à des entités situées dans des juridictions à fiscalité nulle ou très faible. Ces membres sont d'avis que le transfert de bénéfices concerne particulièrement élevé les bénéfices en lien avec des actifs incorporels, prédominants dans l'économie numérique, mais également, dans un contexte plus général, dès lors par exemple que des entités de groupe financées par fonds propres dégagent des bénéfices, à partir d'activités de prêts intra-groupe ou d'autres activités similaires, bénéfices qui sont peu ou pas imposés dans les juridictions où elles sont établies<sup>2</sup>.

5. La proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition s'inscrit dans ce contexte. Elle a pour prémisse que l'absence d'action multilatérale présente le risque d'actions unilatérales non concertées, dans le double objectif d'attirer une base fiscale supplémentaire tout en consolidant celle existante, ce qui serait préjudiciable à l'ensemble des pays, petits ou grands, développés ou en développement, ainsi qu'aux contribuables. Elle part du postulat qu'une action globale est nécessaire pour mettre un terme à une course néfaste au « moins disant » fiscal, ce qui, faute de mesures, exposerait au risque de déplacer l'imposition destinée à financer les biens publics vers des bases moins mobiles comme le travail ou la consommation, sapant par là même la souveraineté fiscale des nations et de leurs législateurs élus. Elle affirme que les pays en développement, en particulier ceux dont les marchés sont plus petits, pourraient sortir perdants d'une telle course. Au cours des dernières décennies, les incitations fiscales se sont répandues dans les pays en développement qui tentent par ce moyen d'attirer et de conserver l'investissement direct étranger<sup>3</sup>. Certaines études ont révélé que dans certains pays en développement, les incitations fiscales peuvent s'avérer superflues pour attirer des investissements<sup>4</sup>. Les pertes de recettes imputables aux incitations fiscales peuvent en outre réduire les possibilités d'affecter des ressources publiques à des investissements indispensables dans les infrastructures, les services publics ou la protection sociale, et entraver les efforts des pays en développement pour mobiliser leurs ressources intérieures. Des éléments montrent que, dans les pays en développement, des incitations fiscales sont fréquemment accordées dans des circonstances où les pouvoirs publics subissent des pressions de la part des entreprises pour les obtenir<sup>5</sup>. En fonction de sa conception définitive, la proposition GloBE pourrait avoir pour effet de protéger les pays en développement des pressions qu'ils subissent pour octroyer des incitations inefficaces et ainsi les aider à mieux mobiliser leurs ressources intérieures en leur donnant les moyens d'imposer effectivement le rendement des investissements réalisés sur leur territoire. Aussi, cette proposition va dans le sens de l'instauration d'un cadre multilatéral, en vue de parvenir à un résultat équilibré qui limite les distorsions induites par les impôts directs sur les décisions d'investissement et d'implantation d'entreprise. La proposition est également conçue pour agir comme filet de sécurité pour le Pilier 1 dans les situations où les bénéficiaires concernés seraient comptabilisés dans une juridiction où le taux d'imposition est inférieure au taux minimum

6. Étant donné, comme indiqué dans le Rapport sur l'Action 1, qu'il serait difficile, pour ne pas dire impossible, d'isoler l'économie numérique du reste de l'économie à des fins fiscales, il a été convenu que la portée de cette proposition de lutte contre l'érosion de la base d'imposition ne se limiterait pas aux seules entreprises à forte composante numérique. Centrée sur les problématiques de BEPS en suspens, elle présente une solution pour que les entreprises qui exercent leurs activités à l'international paient un impôt minimum de manière systématique. Ce faisant, elle contribue à apporter une réponse aux problématiques de BEPS qui subsistent, liées à la numérisation de l'économie, dès lors que les entreprises du numérique sont souvent particulièrement bien placées pour recourir à de structures d'optimisation via un transfert de bénéfices du fait de l'importance relative des actifs incorporels dans la génération de bénéfices.

## Proposition GloBE

7. Cette proposition vise à apporter une solution aux problématiques de BEPS en suspens moyennant l'élaboration de deux règles interconnectées :

- 1) une **règle d'inclusion du revenu** visant à imposer le revenu des succursales étrangères ou des entités contrôlées, dès lors que celui-ci a été soumis à l'impôt à un taux effectif inférieur à un taux minimum ; et
- 2) un **impôt sur les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition** qui consisterait à refuser une déduction ou à prélever une imposition de source (y compris la retenue à la source), conjointement avec toute modification nécessaire des conventions

de double imposition, au titre de certains paiements, à moins que ces paiements n'aient été soumis à l'impôt à un taux égal ou supérieur au taux minimum.

8. La mise en œuvre de ces règles supposerait de modifier la législation interne des pays ainsi que les conventions de double imposition, et serait assortie d'un mécanisme visant à coordonner les règles ou à en définir l'ordre d'application, afin d'éviter le risque de double imposition économique qui pourrait autrement survenir dans l'hypothèse où plusieurs juridictions tenteraient de les appliquer à la même structure ou aux mêmes montages.

9. Ces règles combinées ont pour but d'influer sur le comportement des contribuables comme sur celui des juridictions, ce qui devrait limiter l'incidence des règles sur les recettes des juridictions. Au contraire, l'ordre de priorité des règles devra être déterminé en se référant aux principes gouvernant la conception de bonnes règles, en ce incluant l'efficacité, la simplicité et la transparence.

### Règle d'inclusion du revenu

10. La règle d'inclusion du revenu fonctionnerait comme un impôt minimum, en exigeant des actionnaires qui détiennent une participation dans une société de comptabiliser une part appropriée des bénéfices réalisés par cette société dès lors que ces bénéfices n'ont pas été soumis à un taux effectif d'imposition supérieur à un taux minimum. Cette règle pourrait compléter les règles relatives aux SEC en vigueur dans une juridiction.

11. Les bénéfices du groupe d'EMN considéré seraient ainsi, en vertu de la règle d'inclusion du revenu, imposés à un taux minimum, ce qui réduirait l'incitation à attribuer des bénéfices à des entités faiblement imposées à des fins fiscales. Cette règle aurait pour effet de protéger la base d'imposition de la juridiction de la société mère ainsi que d'autres juridictions dans lesquelles le groupe considéré exerce ses activités, tout en diminuant l'incitation à mettre en place des mécanismes de financement intra-groupe, comme une surcapitalisation, ou d'autres structures d'optimisation fiscale qui transfèrent des bénéfices vers les entités du groupe qui sont imposées à un taux effectif inférieur au taux minimum.

### ***Application d'un impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum***

12. Le programme de travail étudierait une règle d'inclusion qui imposerait un taux d'imposition minimum. Cette approche est conforme à la politique consistant à établir un plancher sur les taux d'imposition en veillant à ce qu'une entreprise multinationale (EMN) soit assujettie à l'impôt sur son revenu global au taux minimum quel que soit l'emplacement de son siège social. Une exception à ce principe pourrait être envisagée dans le cas des revenus imposés à un taux inférieur au taux minimum et bénéficiant d'un régime préférentiel dommageable. Ces revenus seraient alors imposés au taux le plus élevé entre le taux minimum et le taux interne de droit commun.

13. D'un point de vue général, il est envisagé que cette règle s'appliquerait lorsque le revenu n'est pas imposé au moins au niveau minimum, c'est-à-dire qu'il servirait de complément pour atteindre le taux minimum d'imposition<sup>6</sup>. Un complément à concurrence d'un taux minimum augmente la probabilité que la proposition aboutisse à une norme mondiale transparente et simple qui fixe un plancher pour la concurrence fiscale et facilite l'élaboration de règles cohérentes et coordonnées. Elle augmenterait encore la probabilité de parvenir à des conditions de concurrence équitables tant pour les juridictions que pour les entreprises multinationales et réduirait l'incitation aux stratégies d'optimisation via la délocalisation de siège et d'autres restructurations destinées à tirer avantage de taux d'imposition effectifs inférieurs au seuil.

14. Un impôt minimum lié au taux d'impôt sur les sociétés de droit commun de chaque pays donnerait lieu à un cadre international plus complexe et opaque étant donné les écarts importants entre les taux d'impôt sur les sociétés des membres du Cadre inclusif. Pour les juridictions où les taux d'impôt sur les

sociétés sont élevés, une telle règle créerait un effet cliquet pour le revenu ayant été assujéti à l'impôt à un taux d'imposition avoisinant le seuil du taux d'imposition minimum.

### **Utilisation d'un pourcentage fixe**

15. Le programme de travail étudierait une approche utilisant un pourcentage fixe plutôt qu'un pourcentage du taux d'impôt sur les sociétés de la juridiction mère ou une fourchette ou un corridor de taux d'impôt sur les sociétés.

16. Bien qu'il existe un précédent dans le contexte des règles SEC consistant à se référer à un pourcentage du taux d'imposition de la juridiction où est établie la société mère, une telle approche donnerait lieu à des variations importantes des taux utilisés en vertu de la règle d'inclusion, et aboutirait à concevoir règle qui ne serait pas conforme aux objectifs visés par la proposition GloBE concernant les risques associés à une imposition à taux faible. Elle n'aboutirait pas à des conditions de concurrence équitables et rendrait difficile la coordination d'une telle règle avec la règle relative aux paiements insuffisamment imposés, ce qui augmenterait considérablement le risque de double imposition.

17. Une autre approche possible consisterait à utiliser une fourchette ou un corridor de taux minimaux en fonction d'autres éléments de la règle d'inclusion qui ont une incidence sur le taux d'imposition effectif. Toutefois, il serait difficile pour les juridictions de quantifier l'incidence des différentes caractéristiques conceptuelles et de déterminer comment cela se traduirait par un taux approprié, ce qui occasionnerait des résultats potentiellement arbitraires et moins transparents. Ceci rendrait la coordination des règles plus difficile pour les juridictions, augmentant ainsi les coûts de conformité et d'administration, et entraînerait un risque accru de double imposition.

18. Une approche fondée sur un taux d'imposition fixe est l'option la plus simple du point de vue de la conception de la règle. Il offre une plus grande transparence et facilite la coordination des règles, réduisant ainsi les coûts d'administration et de conformité. Elle aide également à maintenir des règles du jeu équitables pour les juridictions et les contribuables, et réduit l'incitation aux délocalisations de siège et autres restructurations pour des raisons fiscales.

### **Exploration de mesures de simplification**

19. Le programme de travail part du postulat qu'en principe, la base imposable serait déterminée par référence aux règles que les juridictions utilisent déjà pour calculer le revenu d'une filiale étrangère en vertu de leurs règles sur les SEC ou, en l'absence de règles sur les SEC, pour les fins de l'impôt sur les sociétés au niveau national. Une telle approche signifie toutefois que chaque filiale d'une multinationale devrait recalculer son bénéfice conformément aux règles de calculs de la base imposable dans la juridiction mère. Il peut en résulter des coûts de conformité significatifs et des situations où des différences techniques et structurelles entre le calcul de la base imposable dans la juridiction mère et dans la juridiction filiale pourraient aboutir à ce qu'une filiale par ailleurs très imposée soit traitée comme ayant un taux d'imposition effectif faible pour des raisons sans rapport avec les orientations politiques sous-jacentes à la proposition GloBE.

20. Par exemple, les différences entre pays dans le traitement des pertes reportables et le moment de la comptabilisation des produits et des charges pourraient avoir une incidence sur le calcul du taux effectif d'imposition dans les différentes juridictions. Des différences structurelles dans la conception des bases imposables des différentes juridictions pourraient entraîner l'application de la règle dans des cas n'ayant pas donné lieu aux préoccupations qui ont vocation à être couvertes par la règle d'inclusion du revenu.

21. Afin d'améliorer la conformité et la faisabilité administrative pour les contribuables et les administrations fiscales, et de neutraliser l'impact des différences structurelles dans le calcul de la base imposable, le programme de travail étudiera des simplifications. Des simplifications pourraient également

contribuer à rendre les règles plus transparentes et à faciliter la coordination dans l'application de ces règles.

22. Une simplification pourrait consister à partir des règles comptables financières pertinentes, sous réserve de tout ajustement qui serait convenu comme nécessaire. Le point de départ d'une telle approche pourrait être les comptes financiers établis en vertu des lois et des normes comptables pertinentes du pays de constitution ou d'établissement, qui seraient soumis à des ajustements convenus pour tenir compte des différences temporelles et permanentes entre les règles fiscales et financières. D'autres mesures de simplification pourraient également être étudiées dans le cadre du programme de travail.

### Règle d'inclusion

Le programme de travail analyserait les questions et options associées à la conception de la règle d'inclusion du revenu. Ces questions et options devraient inclure :

1. Une règle fonctionnant comme un complément d'impôt à concurrence d'un taux minimum, mais avec une inclusion au taux de droit commun (taux plein) pour les revenus imposés à un taux inférieur au taux minimum et bénéficiant d'un régime préférentiel dommageable.
2. Un test permettant de déterminer si un revenu a été soumis à un taux minimum effectif d'imposition, dans le cadre duquel :
  - a. le taux d'imposition serait basé sur un pourcentage fixe,
  - b. la base d'imposition serait en principe déterminée par référence aux règles applicables dans la juridiction de l'actionnaire, mais
  - c. des simplifications seraient envisagées en vue d'alléger les coûts de conformité et d'éviter les conséquences fortuites, en réfléchissant à l'utilisation possible de règles de comptabilité financière pour déterminer le revenu net (en procédant aux ajustements appropriés, y compris pour les pertes et le moment de la comptabilisation du revenu et des dépenses).
3. L'utilisation d'exclusions et leur effet possible, y compris pour :
  - a. les régimes conformes aux standards de l'Action 5 du BEPS sur les pratiques fiscales dommageables, et d'autres exceptions fondées sur des critères de substance, en observant toutefois que ces exceptions affaibliraient l'objectif et l'efficacité de la proposition ;
  - b. un rendement sur les actifs corporels ;
  - c. les sociétés contrôlées qui réalisent des transactions avec des parties liées inférieures en deçà d'un certain seuil ;
4. Différentes options d'agrégation<sup>(1)</sup>, allant d'une agrégation des revenus au niveau de l'entité à une agrégation au niveau du groupe mondial, en se focalisant particulièrement sur l'agrégation au niveau de la juridiction par rapport à celle au niveau mondial ; et
5. Toutes les autres questions d'ordre conceptuel et technique pertinentes, y compris :
  - a. la coordination avec d'autres règles fiscales internationales, comme les règles en matière de retenue d'impôt et d'autres règles d'imposition dans l'État de la source, les règles relatives aux prix de transfert et les ajustements correspondants, les règles relatives aux SEC et d'autres règles d'inclusion du revenu ;
  - b. la coordination entre les règles d'inclusion du revenu lorsque, par exemple, plusieurs juridictions sont susceptibles d'appliquer la règle dans le cadre d'une chaîne de participation ;
  - c. les seuils de participation ;
  - d. les règles de répartition du revenu et de calcul de l'impôt payé sur ce revenu ; et
  - e. les règles de calcul de l'impôt dû par l'investisseur.

<sup>(1)</sup> L'agrégation des revenus désigne la capacité des contribuables à agréger des revenus fortement imposés et des revenus faiblement imposés pour parvenir à un taux d'imposition agrégé qui soit supérieur au taux minimum.

23. Il est nécessaire de s'assurer que la règle d'inclusion du revenu s'applique aux succursales étrangères ainsi qu'aux filiales étrangères. Par exemple, dans le cas de bénéfices attribuables à des succursales étrangères exonérées d'impôt, ou qui proviennent d'actifs immobiliers étrangers exonérés d'impôt, la règle d'inclusion du revenu pourrait prendre la forme d'une règle de substitution qui supprimerait

le bénéfice d'une pour les revenus d'une succursale ou pour les revenus provenant de biens immobiliers étrangers accordé en vertu d'une convention fiscale, et appliquerait à la place la méthode d'imputation dès lors que ce revenu a été soumis à un faible taux effectif d'imposition dans la juridiction étrangère.

### Règle de substitution

Le programme de travail analyserait les questions et options associées à la conception de la règle de substitution. Ces questions et options devraient inclure :

1. La conception d'une règle de substitution pour les conventions fiscales qui permettrait, à l'État de résidence d'appliquer la méthode d'imputation plutôt que la méthode d'exemption lorsque les bénéfices attribuables à un établissement stable (ES) ou générés par des actifs immobiliers (qui ne sont pas attribués à un ES) sont imposés à un taux effectif inférieur au taux minimum ; et
2. Une règle qui soit, dans toute la mesure du possible, simple à mettre en œuvre et à administrer.

### Impôt sur les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition

24. L'introduction d'un impôt sur les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition constitue le second élément clé de cette proposition. Cette règle complète la règle d'inclusion du revenu en permettant à la juridiction considérée de se prémunir contre les paiements entraînant une érosion de l'assiette fiscale. Plus précisément, cette composante de la proposition analyserait les deux volets suivants :

- une *règle relative aux paiements insuffisamment imposés*, qui consisterait à refuser une déduction ou à prélever un impôt à la source (en ce incluant une retenue à la source)<sup>7</sup> au titre d'un paiement réalisé au profit d'une partie liée lorsque ce paiement n'a pas été imposé à un taux minimum ; et
- une *règle d'assujettissement à l'impôt* qui déclinerait le droit à une déduction ou un montant proportionnel de toute déduction à moins que ces paiements ne soient sujets à imposition à un taux minimum.

25. Le principe de la règle relative aux paiements insuffisamment imposés refuse les déductions ou le montant proportionnel de toute déduction au titre de certains paiements à une partie liée à moins que ces paiements aient été soumis à un taux effectif d'imposition minimum.

### Règle relative aux paiements insuffisamment imposés

Le programme de travail analyserait les questions et options associées à la conception de la règle relative aux paiements insuffisamment imposés. Ces questions et options devraient inclure :

1. Une règle qui aboutirait à un équilibre entre plusieurs principes conceptuels, incluant la capacité à réaliser efficacement l'objectif affiché, la compatibilité et la coordination avec d'autres règles, la prévention des risques de double imposition et d'imposition au-delà du bénéfice économique, et la limitation des coûts de conformité et des coûts administratifs ; et
2. Un ensemble d'options de conception différentes, ce qui implique d'examiner :
  - a. les types de paiements à des parties liées couverts par la règle (y compris des mesures visant à traiter les paiements transitant par des sociétés relais et les paiements indirects) ;
  - b. le test permettant de déterminer si un paiement est « insuffisamment imposé », en tenant compte des situations de pertes ;
  - c. la nature, la portée et le mode opératoire de l'ajustement à opérer en vertu de la règle (y compris la question de savoir s'il doit être appliqué au montant brut du paiement ou seulement au revenu net) ; et
  - d. l'utilisation potentielle et les effets des exclusions, y compris celles qui sont mentionnées dans l'Encadré 2.1 ci-dessous.

26. La proposition comporte également une règle d'assujettissement à l'impôt qui pourrait compléter la règle relative aux paiements insuffisamment imposés en soumettant un paiement à une retenue à la source ou à d'autres prélèvements à la source et en refusant les avantages prévus par les conventions à certains éléments de revenu lorsque le paiement n'est pas imposé à un taux d'imposition minimum. Cette règle envisage d'apporter certaines modifications au périmètre ou au mode opératoire des avantages conventionnels suivants, en donnant la priorité aux intérêts et aux redevances :

- a. la limitation du droit d'imposer les bénéfices d'un non-résident, sauf s'ils peuvent être attribués à un établissement stable (article 7 du Modèle de Convention de l'OCDE)
- b. l'obligation de procéder à un ajustement corrélatif en cas d'ajustement à la hausse des prix de transfert effectué par l'autre État contractant (article 9 du Modèle de Convention de l'OCDE)
- c. la limitation du droit d'imposition les dividendes dans l'État de la source (article 10 du Modèle de Convention de l'OCDE)
- d. les limitations du droit d'imposer les intérêts, redevances et plus-values dans l'État de la source (articles 11-13 du Modèle de Convention de l'OCDE)
- e. l'attribution exclusive des droits d'imposition des autres revenus à l'État de résidence (article 21 du Modèle de Convention de l'OCDE)

27. Il existe un certain nombre de questions de portée plus large qui pourraient être étudiées concernant la règle d'assujettissement à l'impôt, y compris les avantages d'une approche fondée sur une retenue à la source plutôt que sur le refus de déduction, le degré de recoupement avec la règle relative aux paiements insuffisamment imposés et des questions temporelles, en tenant compte également du principe général selon lequel toute règle devrait inclure des mesures visant à éviter la double imposition.

28. La proposition envisage également d'étudier l'application d'une règle d'assujettissement à l'impôt à des parties indépendantes en ce qui concerne les articles 11 et 12 du Modèle de Convention de l'OCDE. Le programme de travail analyserait les zones à risque qui pourraient justifier d'étendre la règle aux entités

indépendantes ou à d'autres avantages conventionnels au-delà des intérêts et des redevances. Par exemple, la question serait d'identifier s'il existe certains montages avec des dispositifs structurés mais faisant par ailleurs intervenir des entités indépendantes qui pourraient aboutir à des résultats fiscaux incompatibles avec ceux visés par la proposition GloBE.

### Règle d'assujettissement à l'impôt

Le programme de travail analyserait les questions et options associées à la conception de la règle d'assujettissement à l'impôt. Ces questions et options devraient inclure :

1. Des questions de plus large portée, et notamment :
  - a) la nécessité de modifier les conventions fiscales bilatérales et d'autres aspects tenant au rapport coûts/avantages d'une règle d'assujettissement à l'impôt en complément à la règle relative aux paiements insuffisamment imposés ;
  - b) la conception d'un test d'assujettissement à l'impôt et le degré de recoupement avec le test de faible imposition prévu par la règle relative aux paiements insuffisamment imposés ;
  - c) l'application d'une retenue à la source éventuelle, notamment lorsque le taux effectif d'imposition du paiement n'est pas connu au moment où le paiement est effectué, en tenant compte de la nécessité de traiter les risques de double imposition ;
  - d) l'identification de risques éventuels justifiant d'étendre l'application de la règle d'assujettissement à l'impôt aux paiements entre parties indépendantes ; et
2. Différentes conceptions de la règle, en tenant compte des particularités de l'avantage conventionnel considéré, des enseignements tirés des travaux portant sur la règle relative aux paiements insuffisamment imposés limitée aux intérêts et aux redevances, mais aussi en identifiant les risques qui mériteraient d'étendre le champ d'application à d'autres types de paiements.

### Coordination et simplification des règles, seuils et compatibilité avec les obligations internationales

29. D'autres travaux seront nécessaires concernant la coordination des règles, des mesures de simplification, la définition de seuils et d'exclusions pour faire en sorte que la proposition ne crée pas un risque de double imposition et réduise les coûts de conformité et la charge administrative, et que les règles adoptées soient ciblées et proportionnées. Ces travaux porteront sur l'ordre de priorité pour l'application des règles et sur leurs interactions avec d'autres règles prévues par le cadre international. Dans ce contexte, il est important d'analyser l'interaction entre cette proposition et les autres actions de BEPS. Les travaux étudieront également la compatibilité avec les obligations internationales (telles que la non-discrimination), y compris, pour les membres de l'UE, les libertés fondamentales de l'UE, et dans quelle mesure la conception des détails de la règle pourrait affecter sur cette compatibilité.

### Coordination, simplification, seuils et compatibilité avec les obligations internationales

Le programme de travail analyserait les options et questions associées à la conception de mesures de coordination, de simplification et de seuil, incluant l'interaction avec les actions du projet BEPS.

Ces options et questions devraient inclure :

1. La coordination entre la règle relative aux paiements insuffisamment imposés, la règle d'assujettissement à l'impôt et la règle d'inclusion du revenu afin de minimiser le risque de double imposition, ainsi que des mesures de simplification visant à réduire davantage les coûts de conformité ; et
2. Des seuils et des exclusions permettant de restreindre le champ d'application des règles visées par la proposition GLOBE, à savoir :
  - a. des seuils basés sur le chiffre d'affaires ou sur d'autres indicateurs de la taille du groupe ;
  - b. des seuils *de minimis* permettant d'exclure les transactions ou entités dont le bénéficiaire est faible ou dont les transactions entre parties liées sont en deçà d'un certain seuil ; et
  - c. le caractère approprié des exclusions applicables à des secteurs ou branches d'activité spécifiques.
3. La compatibilité avec les obligations internationales (et, le cas échéant, les libertés fondamentales de l'UE).

### Notes

<sup>1</sup> Des études précédentes de l'OCDE, telle que OECD (2008), "*Taxation and Economic Growth*", Working Paper No. 620, ont suggéré qu'il pourrait y avoir des avantages en matière d'efficacité en améliorant la conception de l'impôt sur le revenu des sociétés et en réduisant son poids relatif dans le système fiscal d'un pays. Cependant, ces études, qui ont été publiées avant que le projet BEPS fût lancé, ne tenaient pas compte des propositions qui sont en cours de discussions au titre du Pilier 2. Les propositions actuelles doivent être conçues de manière à préserver la capacité des pays à déterminer eux-mêmes la structure de leurs systèmes fiscaux.

<sup>2</sup> D'autres membres sont d'avis que les règles examinées dans le cadre de ce Pilier peuvent avoir une incidence sur la souveraineté des juridictions qui, pour diverses raisons, n'ont pas ou peu d'impôt sur les sociétés, en particulier lorsqu'elles visent le revenu provenant d'activités réelles.

<sup>3</sup> Voir, par exemple, FMI, OCDE, Nations Unies et Banque mondiale (2015), « Options pour une utilisation efficace et efficiente des incitations fiscales à l'investissement dans les pays à faible revenu », au Groupe de travail du G20 sur le développement, pages 8-9.

<sup>4</sup> Ibid., pp. 11-12.

<sup>5</sup> Ibid., pp. 35-36.

<sup>6</sup> Bien entendu, les pays demeureraient libres d'imposer les revenus d'une filiale (ou d'imposer des catégories particulières de revenu) à un taux supérieur au taux minimum, comme ils le font déjà en vertu de leurs règles sur les SEC.

<sup>7</sup> Pour les aspects liés aux conventions fiscales, voir la règle d'assujettissement à l'impôt.