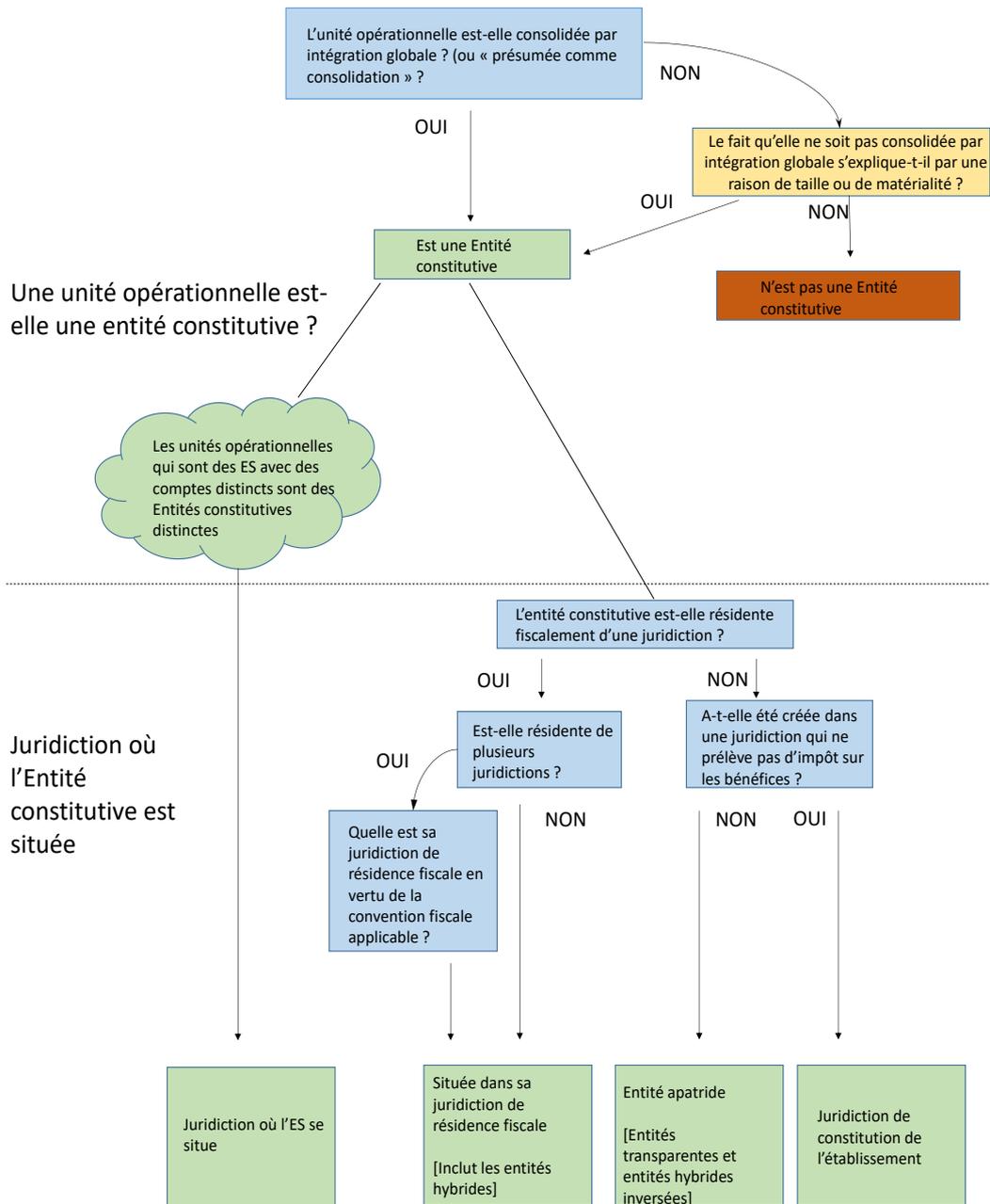


# Annexe A. Exemples

## Chapitre 2 Diagramme de flux et exemple

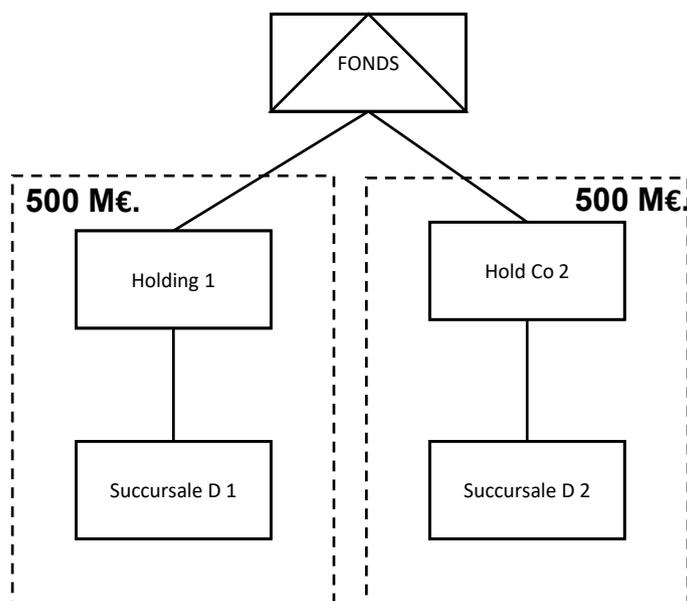
Diagramme de flux 2.2.2.



### Exemple 2.4.3. Calcul du seuil de chiffre d'affaires consolidé pour un groupe d'EMN détenu par une Entité exclue

#### Énoncé des faits

1. Le FONDS est une société d'investissement qui ne consolide pas les comptes des sociétés dans lesquelles il investit conformément à la norme IFRS 10. Le FONDS est l'actionnaire majoritaire de la Holding 1 et de la Holding 2. Ces sociétés sont les sociétés mères de deux groupes d'EMN différents réalisant chacun un chiffre d'affaires consolidé de 500 millions EUR. Des comptes consolidés séparés sont préparés pour le groupe d'EMN 1 et le groupe d'EMN 2.



#### Question

2. Le groupe d'EMN 1 et le groupe d'EMN 2 entrent-ils dans le champ des règles GloBE ?

#### Réponse

3. Les deux groupes sont exclus du champ d'application des règles GloBE.

#### Analyse

4. Le groupe d'EMN 1 et le groupe d'EMN 2 sont considérés comme des groupes séparés parce que le FONDS n'est pas tenu de consolider l'un ou l'autre par intégration proportionnelle. C'est pourquoi le chiffre d'affaires consolidé du groupe d'EMN 1 et du groupe d'EMN 2 doit être calculé séparément pour la détermination du seuil de 750 millions EUR. Le chiffre d'affaires du groupe d'EMN 1 comme celui du groupe d'EMN 2 est inférieur à 750 millions EUR.

5. Si le FONDS était une entité tenue de consolider la Holding 1, la Holding 2 et leurs filiales par intégration globale tout en étant un fonds d'investissement couvert par la définition d'une entité exclue au regard des règles GloBE, la Holding 1 et la Holding 2 seraient considérées comme des sociétés mères ultimes distinctes, de telle sorte que la détermination du seuil s'appliquerait aux groupes d'EMN ayant pour sociétés mères la Holding 1 et la Holding 2.

## Chapitre 3 – Exemples

### Exemple 3.2.5- 1A.

#### Impôts couverts – Zakat

##### Énoncé des faits

1. La zakat que doivent acquitter les sociétés établies dans le Royaume d'Arabie saoudite est un impôt basé à la fois sur les bénéfices et sur les fonds propres. La zakat est prélevée au taux de 2.5 % sur la part d'une société résidente revenant à un Saoudien (ou d'un pays membre du Conseil de coopération du Golfe) mais, comme elle s'applique à la fois au bénéfice et aux fonds propres, son taux effectif est plus élevé qu'il n'y paraît. Le taux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés sur la part d'un non-Saoudien dans une société résidente ou sur la part des bénéfices d'un établissement stable situé en Arabie saoudite qui revient à un non-résident est de 20 % et les Saoudiens travaillant dans l'industrie pétrolière et gazière sont soumis à un taux plus élevé. La zakat sur les sociétés pourrait être considérée comme un impôt se substituant à l'impôt sur les bénéfices des sociétés et assis sur une base différente.
2. Son assiette est égale à la somme des bénéfices réalisés par la société durant l'exercice en cours et des fonds propres comptables après que certains ajustements ont été pratiqués. De manière générale, ces deux éléments de la base d'imposition sont déterminés comme suit :
  - a. Le bénéfice ou la perte comptable de l'exercice est le point de départ du calcul des bénéfices qui sont la première composante de la base d'imposition. Ce bénéfice ou cette perte est ajusté de manière à tenir compte de certaines provisions ou réserves telles que les provisions pour créances douteuses.
  - b. Quant aux fonds propres qui sont la deuxième composante de la base d'imposition,
    - i. ils sont calculés selon les normes IFRS en excluant le résultat de l'exercice et les éventuelles distributions et
    - ii. en effectuant les ajustements correspondant à certaines provisions, notamment celles pour créances douteuses.

Ce montant est ensuite additionné aux dettes à long terme et minoré du coût de certains actifs déductibles de manière à obtenir le montant ajusté des fonds propres nets.

##### Question

3. La zakat remplit-elle les critères des impôts couverts par les règles GloBE ?

##### Réponse

4. La zakat fonctionne comme un impôt assis soit sur les bénéfices, soit sur les fonds propres, soit sur les deux à la fois, si bien qu'elle est considérée à juste titre comme un impôt couvert par les règles GloBE.

##### Analyse

5. Les deux composantes de la base d'imposition de la zakat remplissent les critères des impôts couverts par les règles GloBE :
  - (a) La première composante de la base d'imposition de la zakat est le bénéfice de la société, c'est-à-dire le bénéfice ou la perte ajusté(e) de l'exercice. Les ajustements pour tenir compte des provisions et réserves sont conformes (sans que ce soit une obligation) à la définition d'un impôt sur les bénéfices qui est énoncée dans les règles GloBE.

(b) Les fonds propres ajustés sont la deuxième composante de la base d'imposition. Ils sont déterminés selon les règles comptables en effectuant les ajustements nécessaires pour tenir compte de certaines provisions. Le montant ainsi obtenu fait ensuite l'objet d'un nouvel ajustement de manière à réduire les fonds propres inclus dans la base d'imposition de la zakat dans la mesure où les actifs déductibles d'une société excèdent ses dettes à long terme.

6. Quoique cet ajustement puisse avoir pour effet d'exclure une partie des fonds propres de la base d'imposition, cette caractéristique de la zakat n'empêche pas qu'elle soit considérée comme un impôt sur les fonds propres. La mesure dans laquelle les dettes d'une société sont prises en compte pour déterminer ses fonds propres selon les règles locales et comptables relève de considérations politiques de l'État quant à l'architecture de cette taxe et elle n'affecte pas les résultats visés par les règles GloBE.

7. Le montant de la zakat due par une société est calculé sur la base soit du montant total des bénéficiaires ajustés et des fonds propres ajustés, soit des seuls bénéficiaires (dans le cas où les fonds propres sont négatifs), soit des fonds propres exclusivement (dans le cas où la société a enregistré une perte d'exploitation). Par conséquent, une société bénéficiaire sera dans tous les cas passible de la zakat sur ses bénéficiaires, tandis qu'une société dont l'exercice se solde par une perte d'exploitation en sera aussi redevable, mais uniquement sur ses fonds propres ajustés.

**Exemple 3.3.6A. Modification des impôts sur les distributions avec reprise.***Énoncé des faits*

1. L'exemple ci-dessous illustre la marche à suivre pour les impôts sur les distributions. X réalise un bénéfice de 100 durant l'Année 1, de 150 durant l'Année 2 et de 200 durant l'Année 3. X distribue durant l'Année 3 une part de ses bénéfices égale à 50. Supposons que le taux d'impôt sur les distributions dans le pays de X est de 20 %, le taux de l'impôt minimum de 12 % et le délai dans lequel l'impôt sur les distributions doit impérativement être payé est de deux ans<sup>1</sup>.

*Question*

2. Quel sera le montant de l'impôt dû au titre des distributions qui fera l'objet d'une reprise durant l'Année 3 ?

*Réponse*

3. Puisque le montant de l'impôt sur les distributions payé par X durant la période prise en compte n'est que de 10, le montant de l'impôt dû sur les distributions qui fera l'objet d'une reprise durant l'Année 3 est égal à 2.

*Analyse*

4. Durant l'Année 1, X doit un impôt de 12 en vertu des règles GloBE, ce chiffre coïncidant avec l'impôt minimum sur 100 de bénéfice. Par conséquent, le TEI de X pour l'Année 1 est de 12 % et le bénéfice de X n'est pas passible de l'impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum en vertu des règles GloBE. De même, durant l'Année 2, X doit en vertu des règles GloBE un impôt de 16 sur un bénéfice de 150 et il n'est pas non plus passible de l'impôt supplémentaire. Durant l'Année 3, X doit en vertu des règles GloBE un impôt de 24 sur un bénéfice de 200 et il a payé un impôt sur les distributions de 10 durant cette même année 3. Comme le montre le tableau ci-dessous, les 10 d'impôt sur les distributions payés par X durant l'Année 3 réduisent le solde de l'impôt dû au titre de l'Année 1, qui tombe de 12 à 2. Le reste du solde (égal à 2) de l'impôt dû au titre de l'impôt minimum pour l'Année 1 est considéré comme une réduction de la charge fiscale inscrite au numérateur du TEI durant l'Année 3. Par conséquent, le TEI de X pour l'Année 3 est de 11 % ([impôt minimum dû de 24 – reprise sur l'impôt minimum dû égale à 2] / base d'imposition GloBE de 200). Le montant de l'impôt dû par X en vertu des règles GloBE pour l'Année 3 est égal à 2 ([ base d'imposition GloBE de 200 x 12 %] – charge fiscale de 22), soit un montant égal à la reprise sur l'impôt minimum dû.

	<u>Année 1</u>	<u>Année 2</u>	<u>Année 3</u>
Revenu	100	150	200
Impôt minimum (taux d'imposition de 12 %)	12	18	24
Impôt sur les distributions payé	0	0	10
Partie de l'impôt sur les distributions payé qui excède le solde de l'impôt à payer (A)	0	0	0
Impôt dû en vertu des règles GloBE (B)	12	18	24
Reprise d'impôts dus au cours de l'exercice précédent (C)	0	0	(2)
Charge fiscale totale prise en compte pour le calcul du TEI (A + B – C)	12	18	22
Impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum (impôt minimum – charge fiscale totale prise en compte pour le calcul du TEI)	0	0	2

### Exemple 3.3.6B. Modification des impôts sur les distributions avec excédent d'impôt

#### Énoncé des faits

1. Les hypothèses retenues sont les mêmes que dans l'Exemple 3.7.4A à cette différence près que X a distribué 200 durant l'Année 3.

#### Question

2. Quel sera le montant de l'impôt sur les distributions dû en vertu des règles GloBE durant l'Année 3 ?

#### Réponse

3. X ne doit que 24 d'impôt sur les distributions pour l'Année 3 en vertu des règles GloBE.

#### Analyse

4. Comme le montre le tableau ci-dessous, X devrait un impôt minimum de 14 qui, ajouté aux 10 d'impôt sur les distributions payés en trop durant l'Année 3, donnerait un TEI égal au taux de l'impôt minimum de 12 % sur le bénéfice de 200, de sorte qu'aucun impôt supplémentaire à concurrence du taux minimum ne serait dû.

5. L'impôt sur les distributions de 40 (200 x 20 %) aurait éliminé le solde de l'impôt minimum dû pour l'Année 1 (12) et l'Année 2 (18) et le surplus (10) aurait été inclus dans la charge fiscale et le numérateur du TEI pour l'Année 3. Le montant de l'impôt dû au titre du taux minimum sur le bénéfice de 200 réalisé durant l'Année 3 serait de 24.

	<u>Année 1</u>	<u>Année 2</u>	<u>Année 3</u>
Revenu	100	150	200
Impôt minimum (taux d'imposition de 12 %)	12	18	24
Impôt sur les distributions payé	0	0	40
Partie de l'impôt sur les distributions payé qui excède le solde de l'impôt à payer (A)	0	0	10
Impôt dû en vertu des règles GloBE (B)	12	18	14
Reprise d'impôts dus au cours de l'exercice précédent (C)	0	0	0
Charge fiscale totale prise en compte pour le calcul du TEI (A + B - C)	12	18	24
Impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum (impôt minimum - charge fiscale totale prise en compte pour le calcul du TEI)	0	0	0

### Exemple 3.4.2A. Agrégation par juridiction : Établissements stables – attribution des bénéfices et des impôts

#### Énoncé des faits

1. La société A (résidente dans la juridiction A) est une entité constitutive d'un groupe d'EMN dont la société mère ultime est fiscalement résidente dans la juridiction X. La société A dispose d'un établissement stable situé dans la juridiction B. La société A réalise un bénéfice avant impôt de 100 €. La juridiction A exonère d'impôt les bénéfices des établissements permanents étrangers. Selon la législation fiscale de la juridiction B, la société A est tenue de calculer la part de ses bénéfices qui revient à l'établissement stable qu'elle détient dans la juridiction B. La société A détermine que 20 € de ses bénéfices avant impôt sont imputables à cet établissement stable et acquitte en conséquence un impôt de 5 € dans la juridiction B.

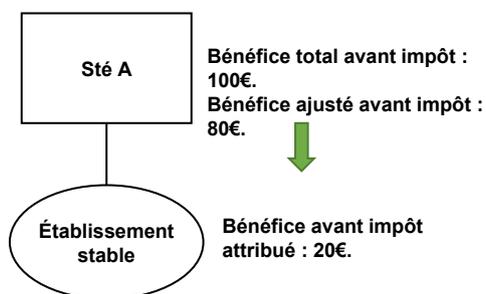
#### Question

2. À quelle juridiction les bénéfices des établissements stables et les impôts sur ces bénéfices sont-ils attribués ?

#### Réponse

3. En vertu de la règle, un bénéfice avant impôt de 20 € serait attribué à la juridiction B. Tout impôt sur ce bénéfice revient à cette même juridiction B.

#### Analyse



### **Exemple 3.4.2B. Agrégation par juridiction : attribution des retenues à la source**

#### *Énoncé des faits*

1. La société A (résidant dans la juridiction A) possède la société B (résidant dans la juridiction B) et la société C (résidant dans la juridiction C). Au cours de l'Année 1, la société B paie 100 € de redevances à la société A. La juridiction B soumet ce paiement à une retenue à la source de 10 %. Toujours au cours de l'Année 1, la société C réalise un bénéfice avant impôt de 100 €, acquitte un impôt de 20 € dans la juridiction C et paie un dividende à la société A. Conformément aux lois de la juridiction A, la société A inclut le dividende intra-groupe dans son bénéfice imposable et, après avoir pris en compte un crédit d'impôt étranger au titre des impôts payés à la juridiction C, la société A paie un impôt résiduel de 5 € à la juridiction A au titre du dividende intragroupe.

#### *Question*

2. À quelles juridictions les retenues à la source sont-elles attribuées ?

#### *Réponse*

3. D'après la règle, 10 € de retenue à la source doivent être attribués à la juridiction A et 5 € d'impôts à la juridiction C.

#### *Analyse*

4. Les bénéfices de chaque entité constitutive sont attribués à la juridiction dans laquelle elle est fiscalement résidente. La retenue à la source de 10 € payée à la juridiction B au titre des redevances reçues de la société B est attribuée à la juridiction A parce qu'elle se rapporte à un impôt payé au titre de revenus attribués à la juridiction A. Les 5 € d'impôt payés à la juridiction A pour les dividendes versés par la société C sont attribués à la juridiction C parce que cette somme concerne des revenus qui ont été attribués à la juridiction C.

### Exemple 3.4.2C. Agrégation par juridiction : Règle sur les SEC – attribution des impôts

#### Énoncé des faits

1. La société A (résidant dans le pays A) possède la totalité du capital de la société B (résidant dans la juridiction B). La société B réalise un bénéfice de 100 € avant impôt et acquitte un impôt de 5 € dans la juridiction B. En vertu des règles sur les SEC du pays A, la société A inclut dans son bénéfice imposable 100 € de bénéfices de la société B calculés conformément aux règles de la juridiction A sur les SEC et comptabilise un crédit d'impôt étranger pour les impôts payés à la juridiction B. Supposons que le résultat est que l'impôt résiduel dû au titre des règles sur les SEC est payé à la juridiction A.

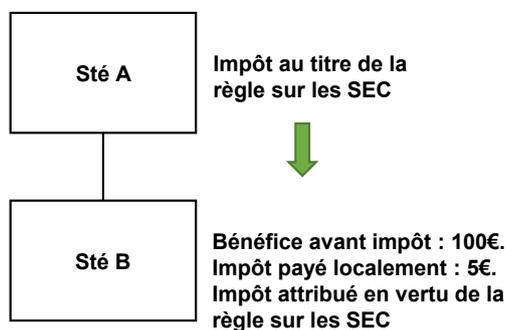
#### Question

2. À quelle juridiction le bénéfice de B au regard des règles sur les SEC et les impôts sur ce bénéfice sont-ils attribués ?

#### Réponse

3. D'après la règle, les impôts payés à la juridiction A en vertu du régime des SEC sont attribués à la juridiction B de telle sorte que les impôts soient attribués à la même juridiction que le bénéfice sous-jacent.

#### Analyse



### Exemple 3.4.2D. Agrégation par juridiction : Entité hybride – attribution des impôts

#### Énoncé des faits

1. La société A (résidant dans la juridiction A) possède la totalité du capital de l'entité hybride B (résidant dans la juridiction B). L'entité hybride B est une société résidant fiscalement dans la juridiction B mais elle est fiscalement transparente vis-à-vis de la juridiction A. L'entité hybride B réalise un bénéfice avant impôt de 100 € et acquitte 20 € d'impôt dans la juridiction B. La juridiction A n'exonère pas la part de la société A dans les bénéfices de l'entité hybride B, de telle sorte que la société A inclut les bénéfices de l'entité hybride B dans son bénéfice imposable qui est soumis à l'impôt dans la juridiction A après déduction d'un crédit d'impôt étranger pour les impôts acquittés dans la juridiction B. Supposons que le résultat est qu'un impôt résiduel de 5 € est payé par la société A dans la juridiction A.

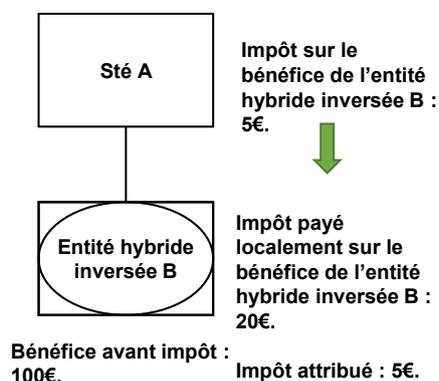
#### Question

2. À quelle juridiction le bénéfice de l'entité hybride B et les impôts sur ce bénéfice sont-ils attribués ?

#### Réponse

3. Les bénéfices de l'entité hybride B sont attribués à sa juridiction de résidence fiscale, en l'occurrence la juridiction B. Les 5 € d'impôt payés dans la juridiction A au titre des bénéfices de l'entité hybride B sont attribués à la juridiction B.

#### Analyse



### Exemple 3.4.2E. Agrégation par juridiction : Entité hybride inversée – attribution des impôts

#### Énoncé des faits

1. La société A (résidant dans la juridiction A) possède la totalité du capital de l'entité hybride inversée B (constituée dans la juridiction B). L'entité hybride inversée B est considérée comme fiscalement transparente dans la juridiction B et ne réside fiscalement dans aucune juridiction. Cependant, l'entité hybride inversée B n'est pas fiscalement transparente dans la juridiction A. L'entité hybride inversée B réalise un bénéfice avant impôt de 100 € au cours de l'Année 1. Le pays A prélève un montant d'impôt net de 5 € sur les 100 € de dividendes payés par l'entité hybride inversée B à la société A durant l'Année 1. La juridiction B n'impose pas les bénéfices de l'entité hybride inversée B ni la distribution à la société A.

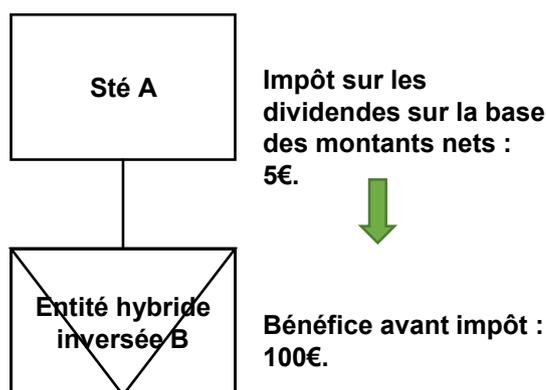
#### Question

2. À quelle juridiction le bénéfice de l'entité hybride inversée B et les impôts sur ce bénéfice sont-ils attribués ?

#### Réponse

3. Les bénéfices de l'entité hybride inversée B sont considérés comme apatrides puisque cette entité ne réside fiscalement dans aucune juridiction et la juridiction fiscale de son propriétaire ne la considère pas comme fiscalement transparente. Les 5 € d'impôt payés dans la juridiction A au titre des bénéfices sous-jacents réalisés par l'entité hybride inversée B sont considérés comme apatrides.

#### Analyse



### **Exemple 3.4.2F. Agrégation par juridiction : Entité partiellement transparente sur le plan fiscal et partiellement hybride – attribution de revenus**

#### *Énoncé des faits*

1. La société A (résidant dans la juridiction A), la société B (résidant dans la juridiction B) et la société C (résidant dans la juridiction C) sont des entités constitutives du groupe d'EMN ABC. Toutes ces sociétés détiennent à parts égales la société de personnes D. La société D est constituée dans la juridiction D et considérée comme une entité fiscalement transparente par les juridictions A, B et D. Les sociétés A et B n'ont pas d'établissement stable dans la juridiction D du fait de leur participation dans la société de personnes D ni pour aucune autre raison. Les sociétés A et B sont imposées dans leurs juridictions respectives sur leur part des bénéfices de la société de personnes D. La juridiction C ne considère pas D comme une entité fiscalement transparente et la société C n'a pas d'établissement stable dans la juridiction D. La société de personnes D réalise un bénéfice de 120 € durant l'Année 1 et n'est pas imposée dans la juridiction D.

#### *Question*

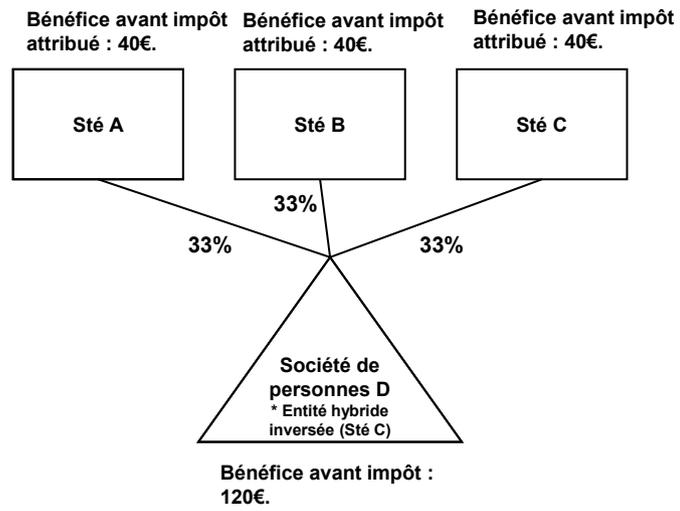
2. À quelles juridictions les bénéfices de la société de personnes D et les impôts sur ces bénéfices sont-ils attribués ?

#### *Réponse*

3. La quote-part de bénéfices de la société de personnes D revenant à la société A et à la société B est attribuée à leurs juridictions respectives. Les impôts couverts payés par la société A et la société B sur ces bénéfices sont attribués respectivement à la juridiction A et à la juridiction B. La quote-part de bénéfices de la société de personnes D revenant à la société C est considérée comme apatride.

#### *Analyse*

4. La société de personnes D est une entité apatride car elle ne réside fiscalement dans aucun pays. Cependant, les bénéfices de D sont attribués à certains de ses propriétaires conformément au contrat de société parce que les juridictions fiscales respectives de la société A et de la société B considèrent la société de personnes D comme une entité fiscalement transparente. En conséquence, il est attribué à la société A et à la société B une quote-part du bénéfice avant impôt de 40 € pour chacune. Le reliquat du bénéfice de la société de personnes D – c'est-à-dire la quote-part de 40 € revenant à la société C – est considéré comme apatride. Les sociétés A et B sont imposées dans leur pays respectif durant l'Année 1 sur la part des bénéfices de la société de personnes D qui leur revient. L'impôt payé par chaque associé sur la part des bénéfices de la société de personnes qui lui revient est attribué au pays dans lequel cet associé réside fiscalement. La société C n'est pas imposée sur la part des bénéfices de la société de personnes qui lui revient durant l'Année 1. Par conséquent, aucun impôt couvert n'est attribué à la juridiction D durant l'Année 1.



### **Exemple 3.4.2G. Agrégation par juridiction : Établissements stables des propriétaires dotés d'une transparence fiscale partielle**

#### *Énoncé des faits*

1. Les données sont les mêmes que dans l'Exemple 3.4.2F à cette différence près que la société de personnes D est gérée et contrôlée dans la juridiction D et exerce régulièrement des activités dans cette même juridiction D. La société de personnes D est considérée comme une entité fiscalement transparente par les juridictions A, B et D. En vertu de la législation de la juridiction D, la société A, la société B et la société C ont chacune un établissement stable dans la juridiction D et sont redevables dans la juridiction D de l'impôt sur les bénéfices afférent à leur part du bénéfice de la société de personnes D. En outre, les sociétés A et B sont imposées dans leurs juridictions respectives sur leur part des bénéfices de D. La juridiction C ne considère pas la société de personnes D comme fiscalement transparente. La société de personnes D réalise un bénéfice de 120 € durant l'Année 1.

#### *Question*

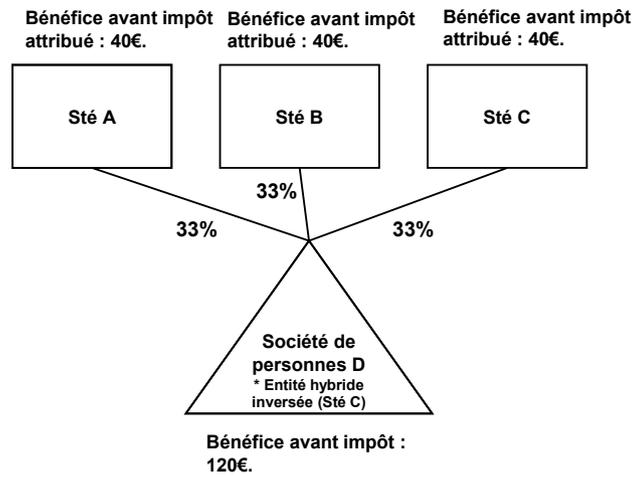
2. À quelles juridictions les bénéfices de la société de personnes D et les impôts sur ces bénéfices sont-ils attribués ?

#### *Réponse*

3. Les établissements stables des sociétés A, B et C sont considérés comme des entités constitutives (ES-Entités constitutives) du groupe d'EMN ABC. La part de chaque ES-entité constitutive dans le bénéfice de la société de personnes D est affectée à la juridiction D. Les impôts couverts payés par les ES-entités constitutives sont attribués à la juridiction D. Les impôts couverts payés par la société A et la société B sur leur part des bénéfices de la société de personnes D sont aussi attribués à la juridiction D.

#### *Analyse*

4. La société de personnes D est une entité apatride car elle ne réside fiscalement dans aucun pays. Cependant, le bénéfice de D est attribué aux entités constitutives qui sont des établissements stables de ses propriétaires en vertu de la législation de la juridiction D. La juridiction D répartit le bénéfice entre les établissements stables de la société A, de la société B et de la société C conformément aux statuts de la société de personnes. Par conséquent, la quote-part de bénéfice avant impôt attribuée à chaque ES-entité constitutive est égale à 40 €. L'impôt sur les bénéfices réalisés dans la juridiction D est attribué à la juridiction D. En outre, les sociétés A et B sont imposées dans les juridictions où elles résident fiscalement durant l'Année 1 sur la part des bénéfices de la société de personnes D qui leur revient. L'impôt payé par chaque associé sur la part des bénéfices de la société de personnes qui lui revient est attribué à la juridiction D.



## Chapitre 4 – Exemples

### Exemple 4.2.1A. Report en avant de l'impôt payé localement

#### Énoncé des faits

1. L'exemple ci-après illustre l'application de la règle sur les reports en avant de l'impôt payé localement dans le cas où l'actionnaire n'a payé aucun impôt au titre de la RIR au cours d'un exercice antérieur. Supposons que l'EMN-1 est propriétaire de la filiale A qui est imposable dans la Juridiction A et que le taux de l'impôt minimum est de 10 %. La base d'imposition de la filiale A au titre des règles GloBE est égale à 1 000 durant chacune des Années 1, 2 et 3. La filiale A paie un impôt de 140 durant l'Année 1, 80 durant l'Année 2 et 50 durant l'Année 3. L'EMN-1 n'a jamais payé d'impôt à la Juridiction A au titre de la RIR.

Filiale A	Année 1	Année 2	Année 3
Revenu	1 000	1 000	1 000
Impôt minimum (10 %)	100	100	100
Impôt payé dans le pays (Juridiction A)	140	80	50
Excédent d'impôt	40	0	0
Report d'impôt utilisé	0	20	20
Solde du report en avant de l'impôt payé localement	40	20	0
Impôt GloBE (impôt supplémentaire à concurrence de 10 %)	0	0	30

#### Question

2. Quel est le montant de l'impôt dû en vertu des règles GloBE et celui des reports en avant d'impôt en vertu des règles GloBE pour les Années 1 à 3 ?

#### Réponse

3. Le report en avant d'impôt au titre des règles GloBE est de 40 à la fin de l'Année 1, de 20 à la fin de l'Année 2 et de 0 à la fin de l'Année 3. Le montant de l'impôt dû au titre des règles GloBE est de 0 pour l'Année 1, 0 pour l'Année 2 et 30 pour l'Année 3.

#### Analyse

4. Comme on l'a vu ci-dessus, les excédents d'impôt de la filiale A se montent à 40 durant l'Année 1 et l'EMN-1 crée un report en avant de l'impôt payé localement à hauteur de ce montant au titre de l'Année 1. Pendant l'Année 2, la filiale A a payé moins que l'impôt minimum sur sa base d'imposition GloBE et elle a utilisé une partie des reports en avant de l'impôt payé localement égale à 20 de manière à porter sa charge fiscale dans la Juridiction A à hauteur du taux minimum. L'EMN-1 a réduit le report en avant de l'impôt payé localement au titre de l'Année 1 d'un montant égal à celui qu'elle a consommé durant l'Année 2. Durant l'Année 3, la filiale A a majoré sa charge fiscale dans la Juridiction A d'un montant égal au solde du report en avant de l'impôt payé localement au titre de l'Année 1 de manière à la porter à 70. Cependant, même après l'ajout du report en avant aux impôts payés durant l'Année 3, le TEI calculé pour la base d'imposition GloBE de la filiale A est inférieur au taux d'imposition minimum (impôt de 70 / base d'imposition GloBE de 1 000 = TEI de 7 %). En conséquence, l'EMN-1 est soumise à un impôt supplémentaire de 30 (impôt minimum de 100 – charge fiscale de 70) pour la Juridiction A durant l'Année 3.

### Exemple 4.2.1B. Crédit d'impôt RIR

#### Énoncé des faits

1. L'exemple suivant illustre l'application du Crédit d'impôt RIR. Supposons que l'EMN-2 est propriétaire d'une filiale, la filiale A, qui est imposable dans la Juridiction A et que le taux de l'impôt minimum convenu est de 10 %. Au début de l'Année 4, l'EMN-2 a payé pour la Juridiction A un impôt RIR égal à 100 au titre de l'Année 2 et à 20 au titre de l'année 3. La filiale A n'avait jamais eu d'excédent d'impôt avant l'Année 4. Durant l'Année 4, la filiale A a réalisé un bénéfice de 1 000 et payé un impôt de 275 dans la Juridiction A. Durant l'Année 5, la filiale A a réalisé un bénéfice de 1 000 et payé un impôt de 20 dans la Juridiction A.

Filiale A	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5
Revenu	1 000	1 000	1 000	1 000
Impôt payé dans le pays (Juridiction A)	0	80	275	20
Impôt minimum (10 %)	100	100	100	100
Impôt RIR (impôt supplémentaire à concurrence de 10 %)	100	20	0	25
Excédent d'impôt (impôt payé dans le pays – impôt minimum)	0	0	175	0
Report en avant de l'impôt payé localement (excédent d'impôt – crédit d'impôt RIR créé au titre de l'année – excédent d'impôt utilisé pour réduire le montant de l'impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum)	0	0	55	0
Crédit d'impôt utilisé au titre de la RIR	0	0	0	25
Impôt payé au titre de la RIR (total)	100	120	0	0
Crédit d'impôt RIR (total)	0	0	120	95

#### Question

2. Quel sera le Crédit d'impôt RIR de MNE-2 dans ce scénario?

#### Réponse

3. Au début de l'Année 6, l'EMN-2 dispose d'un crédit d'impôt RIR de 95 et son report en avant de l'impôt payé localement dans la Juridiction A au titre de l'Année 4 est égal à 0.

#### Analyse

4. Comme on l'a vu plus haut, l'excédent d'impôts payés par la filiale A durant l'Année 4 est de 175 par rapport au taux de l'impôt minimum. Les excédents d'impôt donnent lieu à des Crédits d'impôt RIR pour les impôts RIR payés durant les années 2 et 3. Le solde des impôts payés en trop, soit 55, donne droit à un report en avant de l'impôt payé localement.

5. Durant l'Année 5, la filiale A a payé 20 d'impôt RIR et accru le montant ajusté de ses impôts couverts à concurrence du report en avant de l'impôt payé localement, qui se monte à 55. Le TEI de la filiale A calculé par elle-même est de 7.5 % (donc inférieur au taux minimum) et son impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum est de 25. Cependant, l'EMN-2 a utilisé ses 25 de crédits d'impôt RIR de manière à abaisser le montant de l'impôt à payer à 0. Au début de l'Année 6, le report en avant de l'impôt payé localement et les crédits d'impôt RIR dont peut se prévaloir l'EMN-2 sont égaux à 0 pour le premier et 95 pour les seconds.

### Exemple 4.2.1C. Application d'un Crédit d'impôt RIR à l'impôt RIR qui est dû au titre d'une autre juridiction

#### Énoncé des faits

1. L'exemple ci-après montre comment le crédit d'impôt RIR peut être imputé sur des impôts RIR qui sont dus au titre d'une autre juridiction à cause d'un résultat faiblement imposé. Supposons que la société mère A est une société constituée et imposable dans le Pays A qui a adopté les règles GloBE et que le taux convenu de l'impôt minimum est de 10 %. La société mère est propriétaire de la filiale B dans le Pays B et de la filiale C dans le Pays C. Durant l'Année 1, la filiale B réalise un bénéfice de 1 000 et ne paie aucun impôt dans le Pays B, tandis que la filiale C réalise un bénéfice de 1 000 et paie un impôt de 100 dans le Pays C. Durant l'Année 2, la filiale B réalise un bénéfice de 400 et paie un impôt de 100 dans le Pays B et la filiale C réalise un bénéfice de 1 000 sur lequel elle paie un impôt de 20 dans le Pays C.

	Filiale B			Filiale C		
	Année 1	Année 2	Année 3	Année 1	Année 2	Année 3
Revenu	1 000	400	1 000	1 000	1 000	1 000
Impôt payé dans le pays	0	100	100	100	20	100
Impôt minimum (10 %)	100	40	100	100	100	100
Impôt RIR (impôt supplémentaire à concurrence de 10 %)	100	0	0	0	80	0
Crédit d'impôt utilisé au titre de la RIR	0	0	0	0	60	0
Impôt payé au titre de la RIR	100	0	0	0	20	0
Excédent d'impôt (impôt payé dans le pays – impôt minimum)	0	60	0	0	0	0
Report en avant de l'impôt payé localement (excédent d'impôt – Crédit d'impôt RIR créé pour l'année)	0	0	0	0	0	0
Impôt payé au titre de la RIR (total)	100	40	40	0	20	20
Crédit d'impôt RIR	0	60	0	0	0	0

#### Question

2. La société mère peut-elle utiliser un crédit d'impôt RIR naissant dans le Pays B pour réduire une dette fiscale future au titre de la RIR qui naît dans le Pays C ?

#### Réponse

3. Oui.

#### Analyse

4. Comme on l'a vu ci-dessus, la société mère paie un impôt de 100 au Pays A en vertu de la règle d'inclusion du revenu sur les bénéfices réalisés par la filiale B durant l'Année 1 parce que l'impôt payé dans le Pays B sur les bénéfices de la filiale B était inférieur au taux d'imposition minimum. Durant l'Année 2, la filiale B paie dans le Pays B un impôt supérieur de 60 à l'impôt minimum sur les bénéfices réalisés

dans le Pays B. Toujours durant l'Année 2, la société mère encourt en vertu de la règle d'inclusion du revenu une dette fiscale de 80 au titre des bénéfices réalisés par la filiale C qui ont été imposés à un taux inférieur au taux minimum.

5. À la fin de l'Année 2, la société mère crée un crédit d'impôt RIR de 60 à cause des impôts payés en trop durant l'Année 2. La société mère a le droit d'imputer le crédit d'impôt RIR de 60 sur le montant de l'impôt RIR qu'elle a à payer dans le Pays A au titre des bénéfices réalisés dans le Pays C durant cette même année. (Le crédit d'impôt RIR de 60 qui naît dans le Pays B durant l'Année 2 et est consommé dans le Pays C durant cette même année 2 est inscrit en caractères gras dans le graphique ci-dessus). Après avoir utilisé le crédit d'impôt, la société mère paie un impôt RIR de 20 au titre des bénéfices réalisés dans le Pays C durant l'Année 2. Au début de l'Année 3, la société mère a payé un impôt RIR de 40 au titre des bénéfices réalisés dans le Pays B durant l'Année 1 et elle a payé un impôt RIR de 20 durant l'Année 2 au titre du Pays C sans avoir droit à un crédit d'impôt RIR.

### **Exemple 4.2.2A. Diminution de l'impôt dû dans un pays après le dépôt de la déclaration**

#### *Énoncé des faits*

1. L'exemple ci-après décrit l'application de l'approche basée sur l'ajustement des reports en avant au traitement d'une diminution des impôts dus dans un pays après le dépôt de la déclaration.
2. Supposons que l'EMN 1 est soumise à une règle d'inclusion du revenu dans le pays où elle réside fiscalement, qu'elle possède une seule entité, la société X Corp, qui réside fiscalement dans la Juridiction X et que les reports en avant de l'impôt payé localement puissent être employés de manière à réduire le montant de l'impôt à payer sur les 10 années suivant celle au cours de laquelle ils ont été créés. Les impôts couverts de X Corp dans la Juridiction X étaient supérieurs de 100 à l'impôt minimum sur ses bénéfices durant l'Année 1 et de 80 durant l'Année 2. X Corp a donc créé un Report en avant de l'impôt payé localement égal à 100 pour l'Année 1 et à 80 pour l'Année 2.
3. Durant l'Année 3, X Corp a déposé une demande de remboursement pour 100 d'impôts payés à la Juridiction X durant l'Année 1. Durant l'Année 4, X Corp a déposé une demande de remboursement pour 30 d'impôts payés à la Juridiction X durant l'Année 2. Durant l'Année 6, X Corp et la Juridiction X ont réglé la demande de remboursement relative à l'Année 1 au moyen d'un remboursement de 60 et la Juridiction X a remboursé 30 au titre de la demande de remboursement concernant l'Année 2. Les remboursements de l'Année 6 étaient le règlement pour solde de tout compte des demandes de remboursement déposées par X Corp pour l'Année 1 et l'Année 2. Avant l'Année 6, X Corp avait consommé un montant de 10 au titre du Report en avant de l'impôt payé localement pour l'Année 1 lors du calcul de son TEI dans la Juridiction X pour une année taxable.

#### *Question*

4. Quel est le montant de l'ajustement des reports en avant dans ce scénario ?

#### *Réponse*

5. En partant du calcul du TEI de l'Année 6 pour la Juridiction X, X Corp dispose d'un Report en avant de l'impôt payé localement de 30 pour l'Année 1 et de 50 pour l'Année 2, dont il peut se servir pour augmenter le charge d'impôt couverte inscrite au numérateur du TEI afin d'atteindre le taux d'impôt minimum dans la Juridiction X.

#### *Analyse*

6. Au début de l'Année 6, les diminutions de l'impôt dû dans la Juridiction X postérieures au dépôt de la déclaration réduisent les Reports en avant de l'impôt payé localement à concurrence de 60 pour l'Année 1 et de 30 pour l'Année 2.

**Exemple 4.2.2B. Augmentation de l'impôt dû dans un pays après le dépôt de la déclaration.***Énoncé des faits*

1. L'exemple ci-après décrit l'application de l'approche basée sur l'ajustement des reports en avant au traitement d'une augmentation des impôts dus dans un pays après le dépôt de la déclaration.
2. Supposons que l'EMN 2 est soumise à une règle d'inclusion du revenu dans le pays où elle réside fiscalement et qu'elle possède une seule entité, la société Y Corp, qui réside fiscalement dans la Juridiction Y. Durant l'Année 1, l'EMN2 a payé à la Juridiction Y un impôt RIR de 80. Durant l'Année 3, la Juridiction Y a revu à la hausse pour un montant supplémentaire de 100 le montant de l'impôt dû au titre de l'Année 1 et, au cours de l'Année 5, un tribunal de la Juridiction Y a rendu un jugement définitif selon lequel Y Corp est redevable d'un impôt supplémentaire de 100 au titre de l'Année 1.

*Question*

3. Quel sera le montant du crédit d'impôt RIR et du Report en avant de l'impôt payé localement dans le cadre de ce scénario?

*Réponse*

4. Au début de l'Année 5, Y Corp crée un crédit d'impôt RIR de 80, puis un Report en avant de l'impôt payé localement pour un montant de 20 au titre de l'Année 1.

*Analyse*

5. L'EMN2 n'a pas payé d'impôt RIR à la Juridiction Y et Y Corp n'a pas payé d'impôts en trop à la Juridiction Y durant aucune des années postérieures à l'Année 1.

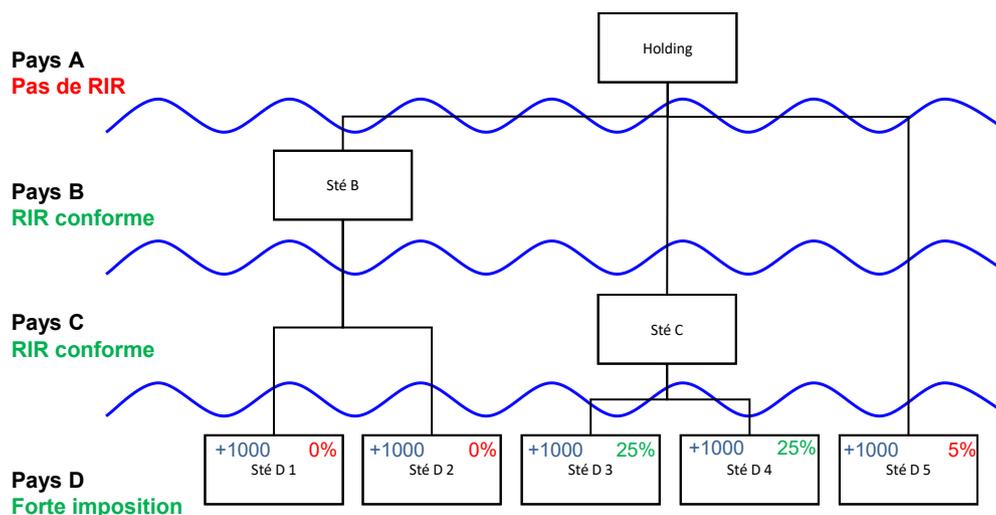
## Chapitre 6 – Exemples

### Exemple 6.1A. Calcul du TEI dans le cas où l'entité mère ultime n'applique pas la RIR – Juridiction à fiscalité élevée

#### Énoncé des faits

1. Le groupe d'EMN se compose de huit entités constitutives situées dans les juridictions A, B, C et D. La holding Hold Co réside fiscalement dans le Pays A et est l'entité mère ultime d'un groupe d'EMN soumis aux règles GloBE. Hold Co détient en direct les actions de la société B (résidant fiscalement dans le Pays B), de la société C (résidant fiscalement dans le Pays C) et de la société D 5 (résidant fiscalement dans le Pays D). La société D5 est soumise à un taux d'imposition de 5 %. La société B détient les actions de la société D 1 et de la société D2 (toutes deux résidentes fiscales dans le Pays D) qui sont soumises à un taux d'imposition de 0 %.
2. La société B détient les actions de la société D1 et de la société D2 (toutes deux résidentes fiscales dans le Pays D) qui sont soumises à un taux d'imposition de 0 %. La société C détient les actions de la société D3 et de la société D4 (toutes deux résidentes fiscales dans le Pays D) qui sont soumises à un taux d'imposition de 25 %.
3. Le Pays B et le Pays C ont adopté une règle d'inclusion du revenu. Supposons que le taux minimum est de 11 %.

#### Graphique A A.1. 1



#### Questions

4. Comment le TEI des entités constitutives situées dans le Pays D doit-il être calculé ? L'agrégation par juridiction doit-elle s'appliquer à toutes les entités constitutives du groupe d'EMN ou seulement aux entités constitutives qui sont contrôlées par les sociétés mères appliquant la règle d'inclusion du revenu ?
5. Dans ce cas, la société B et la société C sont-elles tenues d'appliquer la RIR aux bénéfices réalisés par les entités constitutives situées dans le Pays D ?

*Réponses*

6. Le TEI est calculé en prenant en compte toutes les entités constitutives du groupe d'EMN qui sont situées dans la même juridiction indépendamment du fait que les sociétés mères appliquent la RIR.

7. Dans le cas présent, la société B et la société C ne sont pas tenues d'appliquer leur règle d'inclusion du revenu parce que le Pays D est considéré comme un pays à fiscalité élevée.

*Analyse*

8. Le TEI des entités constitutives du groupe d'EMN est calculé selon la méthode de l'agrégation par juridiction. Par conséquent, un impôt sera dû en vertu des règles GloBE si le TEI d'un pays dans lequel opère le groupe d'EMN est inférieur au taux minimum convenu.

9. Dans cet exemple, la société B et la société C seront tenues d'appliquer la RIR selon la démarche descendante parce que la holding est située dans une juridiction qui n'a pas adopté les règles GloBE. Elles ne sont néanmoins pas obligées d'appliquer leur règle d'inclusion du revenu parce que leurs filiales sont situées dans un pays dont le TEI est supérieur au taux minimum.

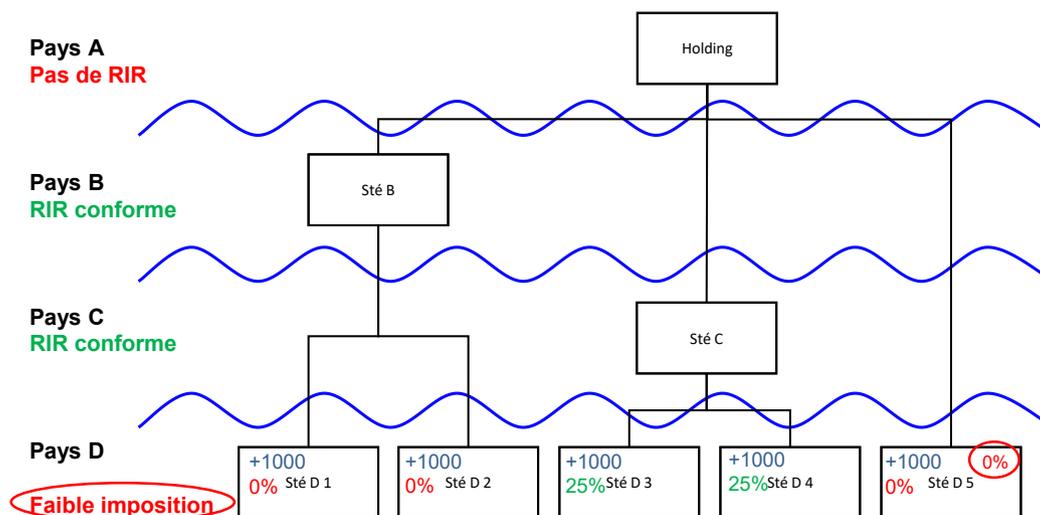
10. Dans ce cas, le TEI des entités constitutives situées dans le Pays D est égal à 11 % (55 d'impôts payés divisés par 5 000 de bénéfices). Le calcul du TEI n'est pas affecté par le fait que les différentes entités constitutives situées dans le Pays D appartiennent à des sociétés mères différentes qui sont obligées d'appliquer la règle (société B et société C). Le TEI dans le Pays D n'est donc pas inférieur au taux minimum.

11. Si l'agrégation par juridiction était calculée en fonction du fait que la société mère applique la RIR, la société B serait obligée d'appliquer la RIR parce que ses deux filiales (société D 1 et société D 2) sont soumises à un TEI inférieur au taux minimum. Cependant, l'agrégation par juridiction prend en compte toutes les entités constitutives du groupe d'EMN qui sont situées dans une même juridiction quelles que soient les entités sous le contrôle de la société mère appliquant la règle d'inclusion du revenu. Par conséquent, les entités constitutives situées dans le Pays D ne sont pas toutes soumises à un TEI inférieur au taux minimum.

### Exemple 6.1B. Calcul du TEI dans le cas où l'entité mère ultime n'applique pas la RIR – Juridiction à faible fiscalité

#### Énoncé des faits

1. Les faits sont les mêmes que dans l'Exemple 6.1.1A à cette différence près que le bénéfice de la société D 5 est exonéré d'impôt dans le Pays D.



#### Questions

2. Comment le TEI des entités constitutives situées dans le Pays D doit-il être calculé ? L'agrégation par juridiction doit-elle s'appliquer à toutes les Entités constitutives du Groupe d'EMN ou seulement aux Entités constitutives qui sont contrôlées par les Sociétés mères appliquant la RIR ?
3. Dans ce cas, la société B et la société C sont-elles tenues d'appliquer la RIR aux bénéfices réalisés par les entités constitutives situées dans le Pays D ?

#### Réponses

4. Le TEI est calculé en prenant en compte toutes les entités constitutives du groupe d'EMN qui sont situées dans la même juridiction indépendamment du fait que les sociétés mères appliquent la RIR.
5. Dans le cas présent, la société B et la société C sont tenues d'appliquer leur RIR parce que le Pays D est considéré comme un pays à faible fiscalité.

#### Analyse

6. Le Pays D est une juridiction à faible fiscalité parce que le TEI sur les bénéfices des entités constitutives qui y sont situées ( $500/5\ 000 = 10\%$ ) est inférieur au taux minimum de 11 %. Par conséquent, la société B et la société C ont la qualité de sociétés mères parce qu'elles possèdent des participations dans des entités constitutives situées dans une juridiction à faible fiscalité et ne sont pas contrôlées par une autre entité constitutive qui soit soumise à une règle d'inclusion du revenu. Le pourcentage de l'impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum est de 1 % (TEI minimum de 11 % - TEI de 10 %). Il s'ensuit que le montant de l'impôt supplémentaire affecté à chaque entité constitutive située dans le Pays D est égal à 10 (bénéfice ajusté de 1 000 x 1 %) pour un total de 50.

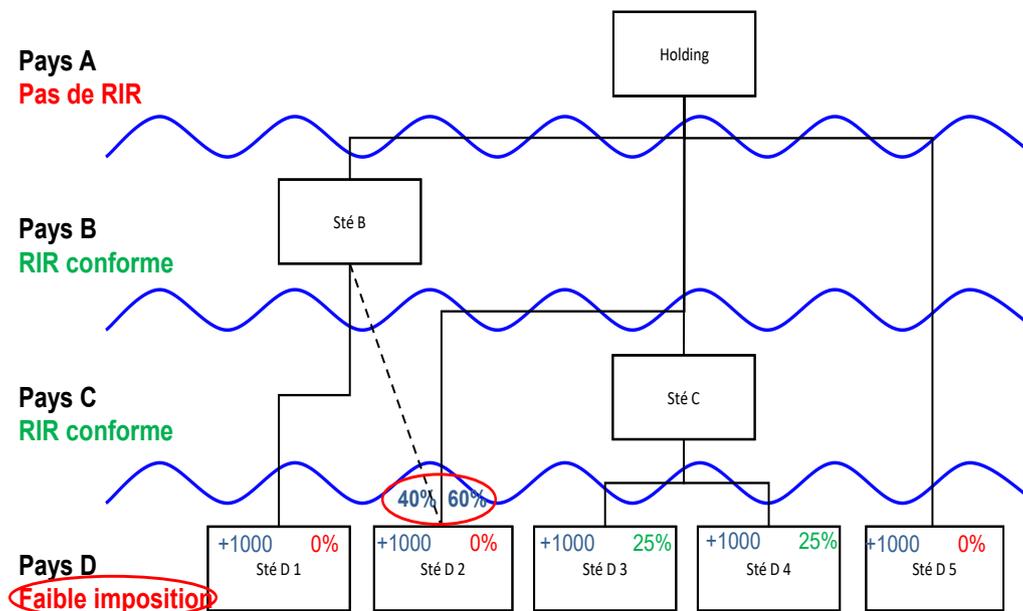
7. La société B et la société C doivent payer chacune un montant de 20. Dans les deux cas, la société mère détermine la part de l'impôt supplémentaire qui lui échoit en multipliant l'impôt supplémentaire calculé pour chaque entité constitutive par sa part dans le capital de l'entité concernée (100 % x 10).

8. La société D 5 n'est pas contrôlée par une société mère. En conséquence, les 10 d'impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum qui ont été calculés pour la Société D 5 sont répartis entre les autres entités constitutives conformément à la règle sur les paiements insuffisamment imposés.

### Exemple 6.3.1A. Fonctionnement de la RIR dans le cas d'une société mère ne détenant pas le contrôle

#### Énoncé des faits

1. Les données sont les mêmes que dans l'Exemple 6.1B à cette différence près que les actions de la société D 2 sont détenues par la holding Hold Co (60 %) et par la société B (40 %).



#### Questions

2. Les sociétés mères sont-elles obligées d'appliquer la RIR aux entités constitutives qui ne sont pas sous leur contrôle ?
3. Dans ce cas, la société B est-elle obligée d'appliquer la RIR pour les bénéfices de la société D 2 ?

#### Réponses

4. Les sociétés mères doivent appliquer la RIR aux entités ou aux entités juridiques même si elles ne les contrôlent pas dès lors qu'elles sont toutes deux des entités constitutives d'un même groupe d'EMN.
5. Dans ce cas, la société B est obligée d'appliquer la RIR à 40 % des bénéfices de la société D 2.

#### Analyse

6. Le Pays D est une juridiction à faible fiscalité parce que les entités constitutives qui y sont situées sont soumises à un critère de taux d'imposition effectif de 10 %, c'est-à-dire moins que le taux minimum de 11 %. Le taux de l'impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum est de 1 % et le montant de cet impôt supplémentaire calculé selon les règles du chapitre 4 pour chaque entité constitutive située dans le Pays D est égal à 10 (bénéfice ajusté de 1 000 x 1 %).

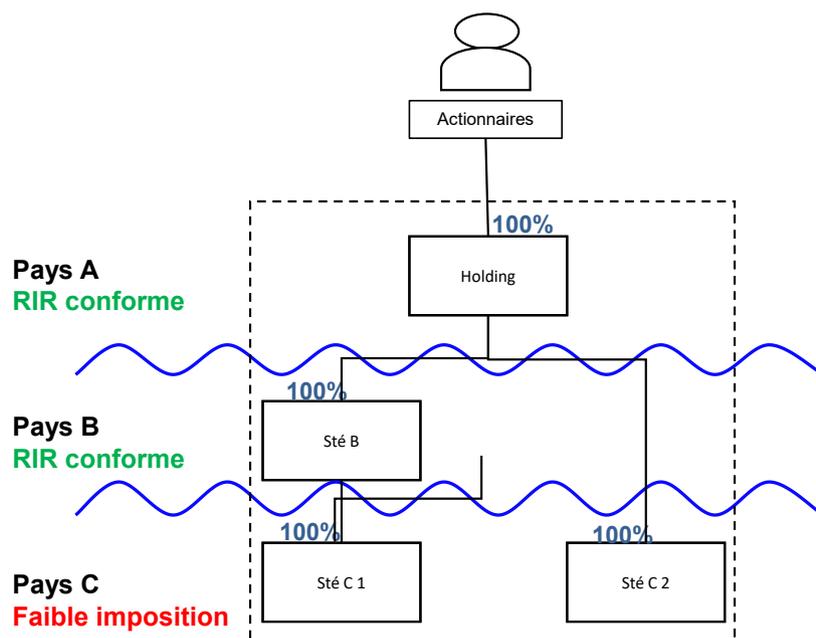
7. Le montant de l'impôt supplémentaire incombant à la société B est déterminé en fonction de la part du capital détenue par la société B. Par conséquent, la société B doit payer 14 - 10 au titre des bénéfices de la société D1 (100 % x 10) et 4 au titre de ceux de la société D2 (40 % x 10). La société B doit appliquer la RIR aux bénéfices de la société D2 parce que les deux entités sont contrôlées par l'EMU et sont des entités constitutives du groupe d'EMN. Le fait que la société B ne contrôle pas la société D2 n'a aucune importance pour l'application de la RIR proportionnellement à sa part du capital.

8. Comme dans l'Exemple 6.1B, la société C doit payer 20 sur les bénéfices des sociétés D 3 et D 4.
9. La société D 5 n'est pas contrôlée par une société mère. En conséquence, les 10 d'impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum qui ont été calculés pour la société D 5 sont répartis entre les autres entités constitutives conformément à la règle sur les paiements insuffisamment imposés. En outre, l'impôt supplémentaire de 10 calculé pour la société D 2 qui ouvre droit à un crédit d'impôt de 4 pour l'impôt supplémentaire affecté en vertu de la règle d'inclusion du revenu doit être réparti entre les autres entités constitutives conformément à la règle sur les paiements insuffisamment imposés.

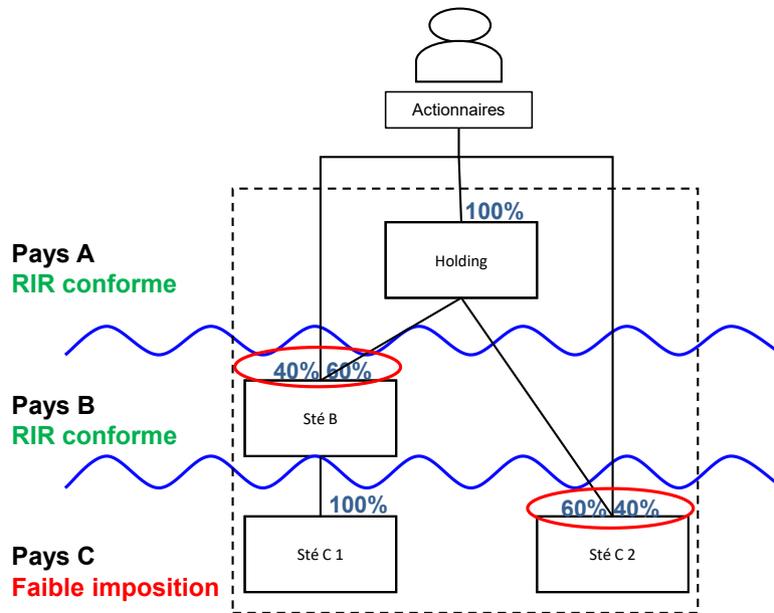
### Exemple 6.3.2A. Schéma d'optimisation fiscale faisant appel à des structures sous contrôle partagé

#### Énoncé des faits

1. La holding Hold Co est l'entité mère ultime d'un groupe d'EMN familial soumis aux règles GloBE. La holding détient la totalité des actions de la société B, entité située dans le Pays B. La société B détient la totalité des actions de la société C1, entité située dans le Pays C. La holding détient aussi la totalité des actions de la société C2, située dans le Pays C.
2. Le TEI des sociétés C 1 et C 2 est inférieur au taux minimum. Par conséquent, la holding serait obligée d'appliquer la règle d'inclusion du revenu à 100 % des bénéfices de la société C 1 et de la société C 2. Supposons que les règles en matière de structures de propriété partagée s'appliquent dans le cas où au moins 10 % du capital d'une société mère intermédiaire sous contrôle partiel sont détenus directement ou indirectement par des personnes qui ne sont pas des entités constitutives du groupe d'EMN.



3. Pour échapper aux règles GloBE, la holding Hold Co cède 40 % de ses actions dans la société B et dans la société C 2 à ses propres actionnaires. Si le critère du TEI et le montant de l'impôt dû en vertu des règles GloBE étaient fondés uniquement sur la part du capital des sociétés C1 et C2 qui est détenue par l'entité mère ultime, cette réorganisation réduirait le montant de l'impôt dû en vertu des règles GloBE de 40 %.



### Question

4. Quelle réponse les règles en matière de structures de propriété partagée apporteront-elles à ce schéma d'optimisation fiscale ?

### Réponse

5. Les règles en matière de propriété partagée ne portent que sur les sociétés mères intermédiaires sous contrôle partiel. Les entités sous contrôle partiel qui sont situées dans un pays à faible fiscalité ne font pas partie de leur champ d'application.

### Analyse

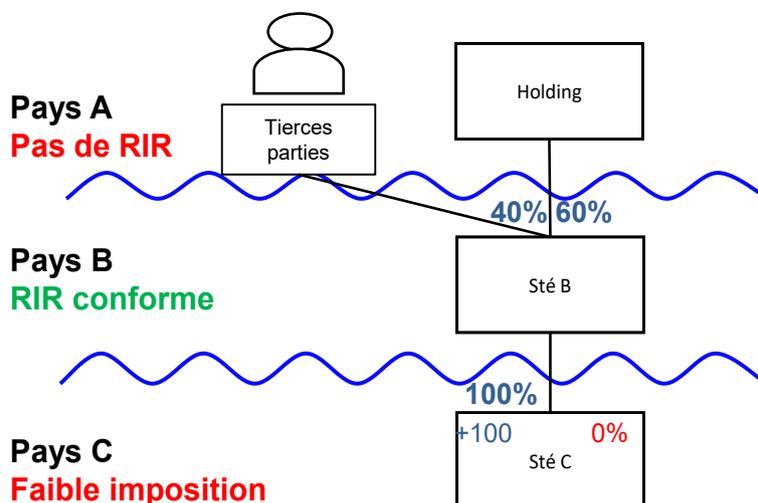
6. D'après les règles en matière de propriété partagée, la société B serait obligée d'appliquer la règle d'inclusion du revenu. Il s'ensuit que cette réorganisation n'aurait aucun effet sur le montant de l'impôt supplémentaire payé en vertu des règles GloBE au titre des bénéfices de la société C 1.

7. Néanmoins, les règles en matière de propriété partagée ne s'appliquent pas à 40 % du bénéfice de la société C 2 parce que cette dernière n'est pas une société mère intermédiaire sous contrôle partiel. Dans ce cas, l'entité faiblement imposée est l'entité constitutive sous contrôle partiel. Ce résultat demeurerait inchangé même si une entité intermédiaire était intercalée entre la holding et la société C 2 sous réserve que les actions de cette dernière appartiennent encore aux actionnaires de la holding.

### Exemple 6.3.2B. Problèmes posés en l'absence de règles en matière de propriété partagée

#### Énoncé des faits

1. Les règles GloBE n'ont pas adopté de règles en matière de propriété partagée. Le TEI et l'impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum des entités faiblement imposées sont calculés sur la base de la quote-part de bénéfices faiblement imposés qui revient à l'EMU, laquelle dépend de la part du capital détenue par cette dernière.
2. La holding Hold Co est l'EMU d'un groupe d'EMN familial soumis aux règles GloBE. Hold Co réside fiscalement dans le Pays A, lequel n'a pas adopté la règle d'inclusion du revenu. Elle détient 60 % des actions de la société B, une entité constitutive du groupe située dans le Pays B qui a adopté les règles GloBE. Les 40 % restants des actions de la société B appartiennent à des actionnaires minoritaires qui ne sont pas des entités constitutives du groupe d'EMN. La société B détient 100 % des actions de la société C, une entité constitutive située dans le Pays C. La société C a un taux effectif d'imposition de 0 %. Dans cet exemple, le taux de l'impôt minimum est de 11 %.



#### Questions

3. Comment les règles GloBE fonctionneraient-elles en l'absence de règles en matière de propriété partagée dans ce cas de figure ?
4. Quels sont les problèmes que suscite l'absence de règles en matière de propriété partagée ?

#### Réponse

5. Dans cet exemple, la société B sera tenue d'appliquer la règle d'inclusion du revenu parce que la holding est située dans un pays qui n'a pas adopté la RIR. La société B serait obligée d'appliquer la règle d'inclusion à 60 % des bénéfices de la société C, c'est-à-dire le pourcentage du capital détenu par l'EMU. Le taux d'imposition effectif de la holding serait de 36 % parce qu'elle détient 60 % de la participation de la société mère appliquant la RIR, les 24 % restants étant à la charge des actionnaires minoritaires.
6. L'EMU aurait moins d'impôts à payer en vertu de la RIR si l'impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum était payé par une société mère intermédiaire dont elle ne détient qu'une partie du capital. Les actionnaires minoritaires supporteraient une partie de l'impôt supplémentaire qui incombe à l'EMU même si la règle visait à exclure les intérêts minoritaires.

### Analyse

7. Les règles GloBE auraient pu adopter une approche dans laquelle le TEI et l'impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum sont calculés en fonction de la part du capital de l'entité faiblement imposée qui est détenue par l'EMU. Si l'EMU applique la règle d'inclusion du revenu ou si cette dernière est appliquée par une société mère intermédiaire dont la totalité du capital appartient à cette EMU, les règles fonctionnent parfaitement bien (indépendamment de l'exonération des bénéfices revenant aux actionnaires minoritaires) parce que le TEI et l'impôt supplémentaire sont calculés en fonction de la part des bénéfices faiblement imposés qui revient à l'EMU en proportion de sa part dans le capital.

8. Cependant, si une entité mère intermédiaire dont une partie seulement du capital appartient à l'EMU est obligée d'appliquer la règle, il en résultera une faille dans la règle d'inclusion du revenu parce que la charge fiscale supportée par l'EMU sera plus faible. Dans ce cas, le bénéfice revenant aux actionnaires minoritaires sera taxé même si le but de cette politique était de ne pas les pénaliser.

9. Dans cet exemple, l'impôt supplémentaire prélevé par la juridiction dont relève la société B est limité par le pourcentage du capital de la société C qui est détenu par l'entité mère ultime. En conséquence, la société B appliquera la règle d'inclusion à 60 % du bénéfice de la société C. Cela signifie qu'en réalité la holding paiera l'impôt supplémentaire sur 36 % de la part qui lui revient au titre de sa participation dans la société ( $60\% \times 60\% = 36\%$ ). Les 24 % restants réduiront indirectement le rendement des actions détenues par les actionnaires minoritaires parce qu'ils ont aussi des actions de la société B, c'est-à-dire l'entité soumise à l'impôt en vertu de la RIR.

10. Il serait possible d'éviter cet inconvénient en appliquant la règle d'inclusion du revenu proportionnellement à la part des bénéfices faiblement imposés qui revient à la société mère intermédiaire. Une telle disposition garantirait que l'entité mère ultime est soumise indirectement à la règle d'inclusion du revenu au prorata de la part des bénéfices faiblement imposés qui lui revient. Dans notre exemple, cela signifie que la société B devrait appliquer la RIR à 100 % des bénéfices de la société C. Cependant, le calcul du taux effectif d'imposition et de l'impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum varierait selon que la ou les sociétés mères appliquent ou non la RIR, ce qui causerait toute une série de problèmes.

### Approche adoptée

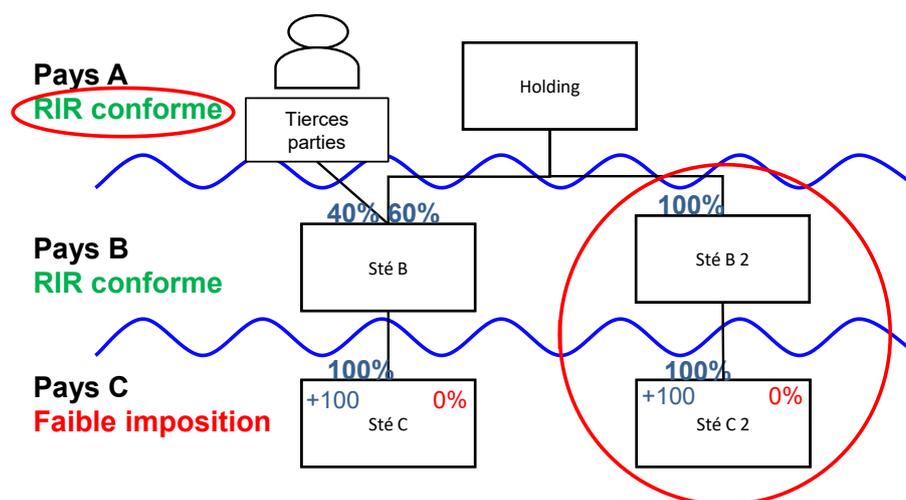
11. Dans l'approche adoptée, le pourcentage de l'impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum calculé pour le Pays C est de 11 % (taux de l'impôt minimum de 11 % – TEI de 0 %). L'impôt supplémentaire calculé pour la société C est donc égal à 11 [(bénéfice de) 100 x (pourcentage de l'impôt supplémentaire de) 11 %]. La société B calcule sa part de l'impôt supplémentaire au titre de la société C en fonction du pourcentage du capital de la société C qu'elle détient, soit 100 %, de sorte que le montant de l'impôt supplémentaire qu'elle doit payer est de 11. Par conséquent, le montant effectivement payé par la holding est égal à 6.6, le reliquat de la charge fiscale, soit 4.4, étant à la charge des actionnaires minoritaires de la société B.

12. Le pourcentage de l'impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum calculé pour le Pays C est de 11 % (taux de l'impôt minimum de 11 % – TEI de 0 %). Si l'impôt supplémentaire prévu par les règles GloBE était calculé en fonction du pourcentage du capital de la société C qui est détenu par la holding, Hold Co devrait payer un impôt supplémentaire égal à 6.6 ( $100 \times 60\% \times 11\%$ ). Mais la holding est située dans un pays qui n'a pas adopté les règles GloBE. C'est pourquoi la société B est tenue d'appliquer la règle d'inclusion du revenu en vertu de l'approche descendante. Si la société B devait payer 6.6, le montant effectivement dû par la holding serait de 3.96. La charge fiscale restante de 2.64 serait supportée par les actionnaires minoritaires.

### Exemple 6.3.2C. Coordination entre l'EMU et les sociétés mères intermédiaires sous contrôle partiel pour l'application de la RIR

#### Énoncé des faits

1. Les données sont les mêmes que dans l'Exemple 6.2.2B, à cette différence près que les règles GloBE incluent les règles en matière de contrôle partagé, que le Pays A a adopté une règle d'inclusion et que la holding détient en outre 100 % des actions de la société B 2 (située dans le Pays B), qui elle-même détient 100 % des actions de la société C 2 (située dans le Pays C). Le bénéfice de la société C 2 est soumis à un taux effectif d'imposition de 0 %. Supposons que les règles en matière de structures de propriété partagée s'appliquent dans le cas où au moins 10 % du capital d'une société mère intermédiaire sous contrôle partiel est détenu directement ou indirectement par des personnes qui ne sont pas des entités constitutives du groupe d'EMN.



#### Question

2. Comment la règle d'inclusion serait-elle appliquée dans ce cas de figure ?

#### Réponse

3. La société B serait tenue d'appliquer la RIR aux bénéfices de la société C parce qu'elle est une société mère intermédiaire sous contrôle partiel, tandis que la holding devrait exempter ces bénéfices de sa règle d'inclusion et n'appliquer cette dernière qu'aux bénéfices de la société C 2.

#### Analyse

4. Le TEI du Pays C est de 0 %, de sorte que le pourcentage de l'impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum est égal à 11 % [(taux de l'impôt minimum de 11 % – TEI de 0 %)]. L'impôt supplémentaire calculé pour la société C et la société C 2 est égal à 11 pour chacune d'entre elles [(bénéfice de) 100 x (pourcentage de l'impôt supplémentaire de) 11 %].

5. En vertu de l'approche descendante, la holding est tenue d'appliquer la règle d'inclusion du revenu. Cependant, la société B doit aussi appliquer la règle d'inclusion aux bénéfices de la société C conformément aux règles en matière de structures de propriété partagée parce qu'elle est une société mère intermédiaire sous contrôle partiel.

6. La société B doit payer un montant de 11 (100 % x 11) au titre de sa RIR.

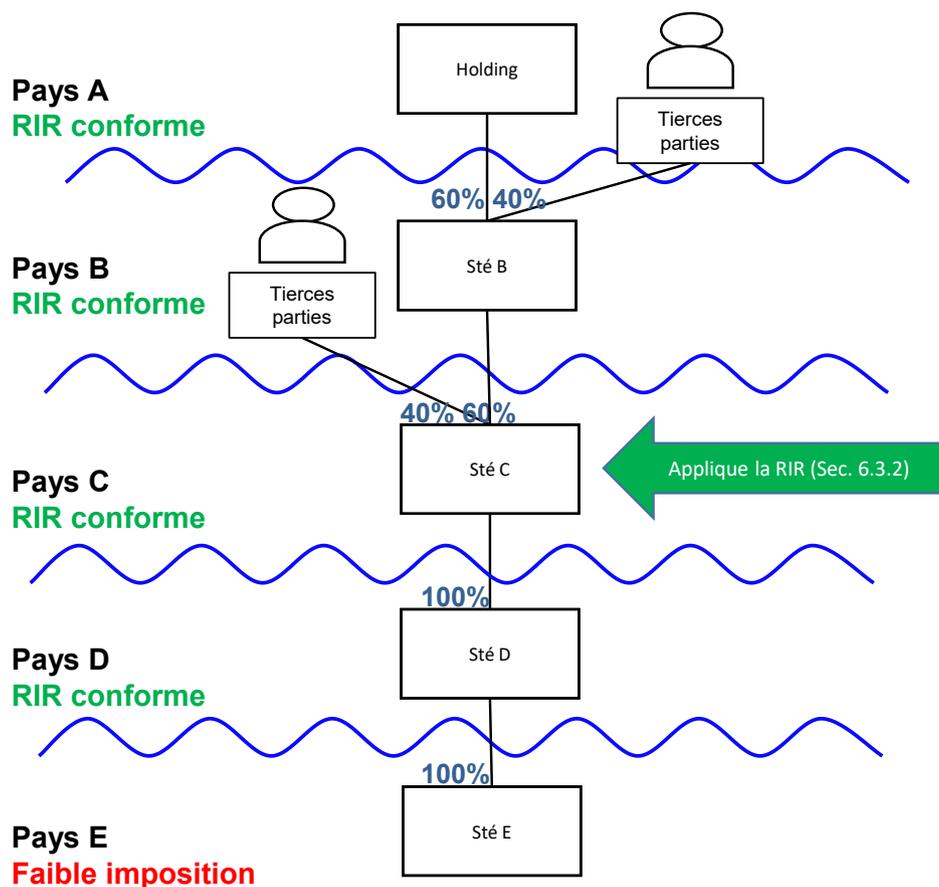
7. La holding aussi est tenue d'appliquer la règle d'inclusion. Cependant, afin d'éviter une double imposition, elle ne calculera son impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum que sur sa part des bénéfices de la société C 2, si bien qu'elle devra payer un impôt de 11 ( $100 \% \times 11$ ).

8. En l'absence de règles en matière de contrôle partagé, le montant de l'impôt supplémentaire que devrait la holding pour les entités constitutives situées dans le Pays C serait de 17.6 [ $(60 \% \times 11) + (100 \% \times 11)$ ] en lieu et place du montant total de 22 payé par le groupe d'EMN au titre de l'impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum (11 payés par la société B + 11 payés par la holding).

### Exemple 6.3.2D. Coordination entre plusieurs sociétés mères intermédiaires sous contrôle partiel

#### Énoncé des faits

- Dans cet exemple, la holding est l'entité mère ultime d'un groupe d'EMN soumis aux règles GloBE. La holding est située dans le Pays A. Elle détient 60 % des actions de la société B, entité située dans le Pays B. Les 40 % restants des actions de la société B appartiennent à des actionnaires minoritaires qui ne sont pas des entités constitutives du groupe d'EMN. La société B détient 60 % des actions de la société C, entité située dans le Pays C. Les 40 % restants des actions de la société C appartiennent à des actionnaires minoritaires qui ne sont pas des entités constitutives du groupe d'EMN.
- La société C détient 100 % des actions de la société D, entité située dans le Pays D. La société D détient 100 % des actions de la société E située dans le Pays E et dont les bénéfices sont soumis à un TEI inférieur au taux minimum. Les bénéfices de toutes les autres entités constitutives sont imposés à un taux supérieur au taux minimum. Les règles GloBE ont été adoptées par les Pays A, B, C et D. Supposons que les règles en matière de structures de propriété partagée s'appliquent dans le cas où au moins 10 % du capital d'une société mère intermédiaire sous contrôle partiel sont détenus directement ou indirectement par des personnes qui ne sont pas des entités constitutives du groupe d'EMN.



#### Question

- Lesquelles de ces entités constitutives sont des sociétés mères intermédiaires sous contrôle partiel et, parmi ces dernières, lesquelles doivent appliquer en priorité la règle d'inclusion du revenu ?

*Réponse*

4. Les sociétés B, C et D sont toutes des sociétés mères intermédiaires sous contrôle partiel parce que plus de 10 % de leur capital est détenu directement ou indirectement par des personnes qui ne sont pas des entités constitutives du groupe d'EMN (tierces parties).

5. La société C doit appliquer la RIR conformément aux règles en matière de structures de propriété partagée (section 6.3.2). La société B et la société D ne sont pas tenues d'appliquer la RIR aux bénéficiaires de la société E.

*Analyse*

6. La société B est une société mère intermédiaire sous contrôle partiel parce que plus de 10 % de son capital est détenu directement ou indirectement par des personnes qui ne sont pas des entités constitutives du groupe d'EMN (tierces parties). De même, la société C est aussi une société mère intermédiaire sous contrôle partiel parce qu'au moins 10 % de son capital est détenu directement ou indirectement par des personnes qui ne sont pas des entités constitutives (à savoir ses actionnaires minoritaires et ceux de la société B). La société D est aussi une société mère intermédiaire sous contrôle partiel parce qu'au moins 10 % de son capital est détenu directement ou indirectement par des personnes qui ne sont pas des entités constitutives du groupe d'EMN (à savoir les actionnaires minoritaires de la société C et les actionnaires minoritaires de la société B).

7. Il y a ensuite lieu de se demander laquelle de ces entités doit appliquer la règle d'inclusion du revenu. La réponse à cette question est importante, à la fois pour assurer la coordination entre les juridictions et pour éviter les doubles impositions.

8. Telles qu'elles sont définies dans l'approche descendante, les sociétés mères incluent les sociétés mères intermédiaires sous contrôle partiel. C'est pourquoi toutes les sociétés mères intermédiaires sous contrôle partiel sont aussi des « sociétés mères » au regard de l'approche descendante. Le deuxième paragraphe des règles en matière de structures de propriété partagée prévoit une exception à l'approche descendante parce qu'il stipule qu'une société mère détenant au moins une partie du capital de l'entité constitutive faiblement imposée par le truchement d'une société mère intermédiaire sous contrôle partiel ne doit pas appliquer la règle d'inclusion du revenu dans la mesure où les revenus en question ont déjà été soumis à la RIR de la société mère intermédiaire sous contrôle partiel.

9. Dans cet exemple, la société B est une société mère de la société C par le truchement de laquelle elle détient des participations dans l'entité constitutive faiblement imposée (société E). De plus, les bénéficiaires faiblement imposés sont déjà soumis à la règle d'inclusion de la société C. Par conséquent, la société B n'appliquera pas la RIR parce qu'elle est déjà soumise à celle de la société C. Le même raisonnement vaut pour la holding, qui est dispensée d'appliquer la RIR parce qu'elle est une société mère de la société C.

10. Une analyse différente est nécessaire pour déterminer laquelle des autres sociétés mères intermédiaires sous contrôle partiel doit appliquer la règle d'inclusion du revenu. Selon la deuxième phrase du premier paragraphe des règles en matière de contrôle partagé, une société mère intermédiaire sous contrôle partiel n'appliquera pas la règle d'inclusion du revenu si la totalité de son capital est détenue directement ou indirectement par des entités constitutives tenues d'appliquer la RIR.

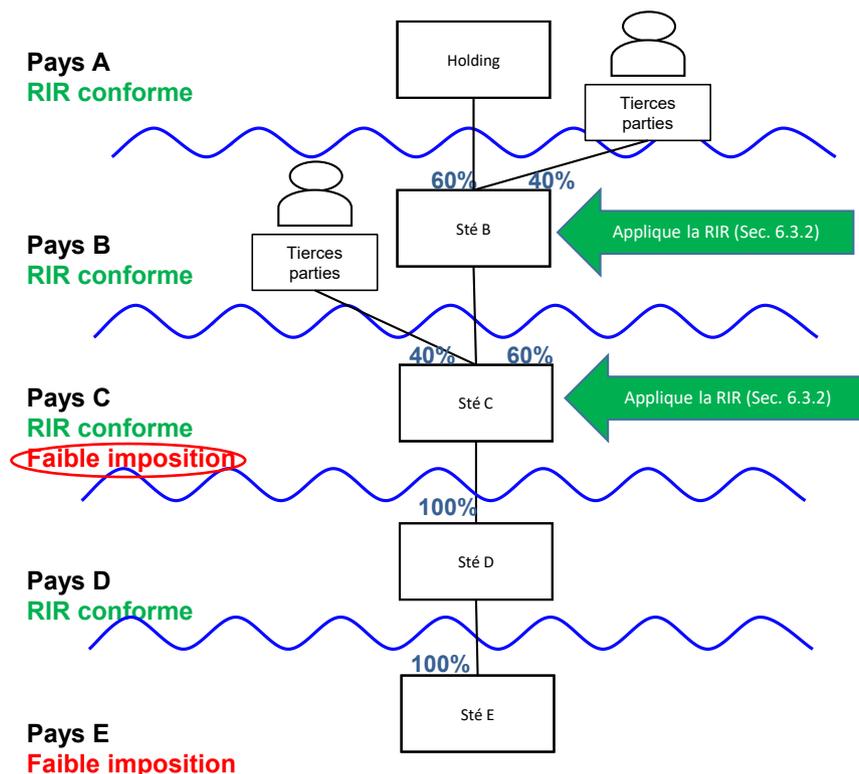
11. Dans cet exemple, la totalité du capital de la société D est détenue par la société C, entité constitutive soumise à la règle d'inclusion du revenu. La société D n'appliquera donc pas la RIR parce que la société C l'appliquerait aux bénéficiaires faiblement imposés. Ce raisonnement obéit à la logique de l'approche descendante.

12. La société C serait donc la seule société mère intermédiaire sous contrôle partiel qui soit obligée d'appliquer la règle d'inclusion du revenu puisque les sociétés B et D ne peuvent l'appliquer dans ce cas. De plus, en tant que société mère de C, la holding est également tenue d'appliquer la règle d'inclusion.

**Exemple 6.3.2E. Coordination entre plusieurs sociétés mères intermédiaires sous contrôle partiel dans le cas où l'une d'entre elles est faiblement imposée**

*Énoncé des faits*

1. Les données sont les mêmes que dans l'Exemple 4.2.3D à cette différence près que le bénéfice de la société C est également soumis à un taux effectif d'imposition inférieur au taux minimum.



*Question*

2. Lesquelles de ces entités constitutives sont des sociétés mères intermédiaires sous contrôle partiel et, parmi ces dernières, lesquelles doivent appliquer en priorité la règle d'inclusion du revenu ?

*Réponse*

3. Comme dans l'Exemple 6.3.2D, les sociétés B, C et D sont toutes des sociétés mères intermédiaires sous contrôle partiel parce qu'au moins 10 % de leur capital est détenu directement ou indirectement par des personnes qui ne sont pas des entités constitutives du groupe d'EMN (tierces parties).
4. Comme dans l'Exemple 6.3.2D, la société C est la seule société mère et société mère intermédiaire sous contrôle partiel ayant à appliquer la règle d'inclusion aux bénéfices de la société E. Cependant, la société B est une société mère intermédiaire sous contrôle partiel ayant l'obligation d'appliquer la RIR aux bénéfices faiblement imposés de la société C.

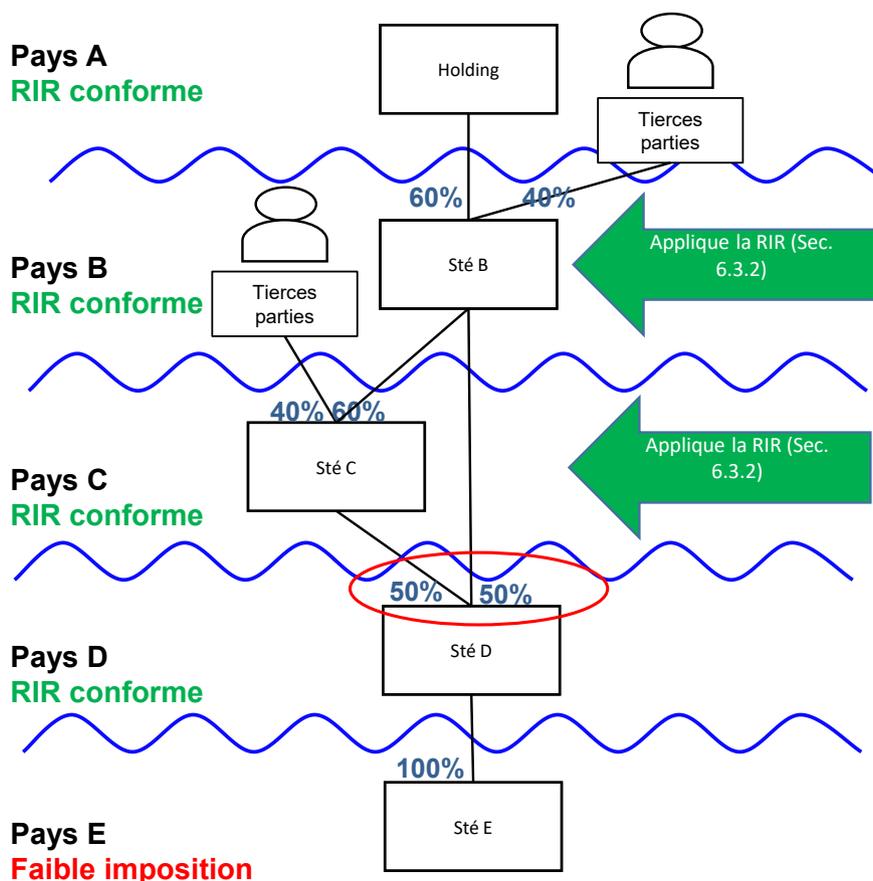
*Analyse*

5. La société C est la seule société mère et société mère intermédiaire sous contrôle partiel à devoir appliquer la RIR d'après l'analyse exposée dans l'Exemple 6.3.2D puisque les faits pertinents sont les mêmes.
6. La société B doit néanmoins appliquer la règle d'inclusion aux bénéfices de la société C parce qu'elle est une société mère intermédiaire sous contrôle partiel possédant des actions d'une entité faiblement imposée. La holding doit exclure de sa règle d'inclusion les bénéfices de la société C parce qu'ils ont déjà été soumis à la RIR de la société B.

**Exemple 6.3.2F. Coordination entre plusieurs sociétés mères intermédiaires sous contrôle partiel dans le cas où elles possèdent des participations différentes dans une entité faiblement imposée**

*Énoncé des faits*

1. Les faits sont les mêmes que dans l'Exemple 4.2.3D à cette différence près que la société C ne détient que 50 % des actions de la société D, les 50 % restants étant logés chez la société B. Par conséquent, la société B est indirectement propriétaire de 80 % des bénéfices de la société E (30 % du fait de sa participation dans C et 50 % du fait de sa participation dans D).



*Question*

2. Lesquelles de ces entités constitutives sont des sociétés mères intermédiaires sous contrôle partiel et, parmi ces dernières, lesquelles doivent appliquer en priorité la RIR ?

*Réponse*

3. Comme dans l'Exemple 6.3.2D, les sociétés B, C et D sont toutes des sociétés mères intermédiaires sous contrôle partiel parce qu'au moins 10 % de leur capital est détenu directement ou indirectement par des personnes qui ne sont pas des entités constitutives du groupe d'EMN (tierces parties).

4. Comme dans l'Exemple 6.2.3D, la société C demeure prioritaire pour l'application de la règle d'inclusion du revenu à 50 % du bénéfice de la société E. Cependant, la société B est toujours obligée d'appliquer la RIR aux 50 % restants du bénéfice faiblement imposé.

*Analyse*

5. L'analyse décrite dans l'Exemple 6.3.2D sert de point de départ pour le traitement des 50 % des bénéfices faiblement imposés afférents aux participations des sociétés B, C et D. La société B n'a pas à appliquer la RIR parce qu'elle est une société mère dont les droits à cette partie des bénéfices faiblement imposés viennent de la participation qu'elle possède par le truchement d'une société mère intermédiaire sous contrôle partiel (la société C) qui est soumise à l'obligation d'appliquer la RIR.

6. Il convient ensuite de se demander quelle société mère intermédiaire sous contrôle partiel doit appliquer la règle d'inclusion aux 50 % restants revenant aux sociétés B et D du fait de leurs participations. Dans ce cas, D ne doit pas appliquer la RIR parce qu'elle est une société mère intermédiaire sous contrôle partiel dont la totalité du capital appartient à des entités constitutives devant appliquer la RIR (en l'occurrence les sociétés B et C). En conséquence, la société B devrait appliquer la règle d'inclusion aux 50 % restants des bénéfices faiblement imposés. Cette règle obéit à la logique de l'approche descendante et évite de taxer deux fois les bénéfices revenant aux actionnaires minoritaires de la société C.

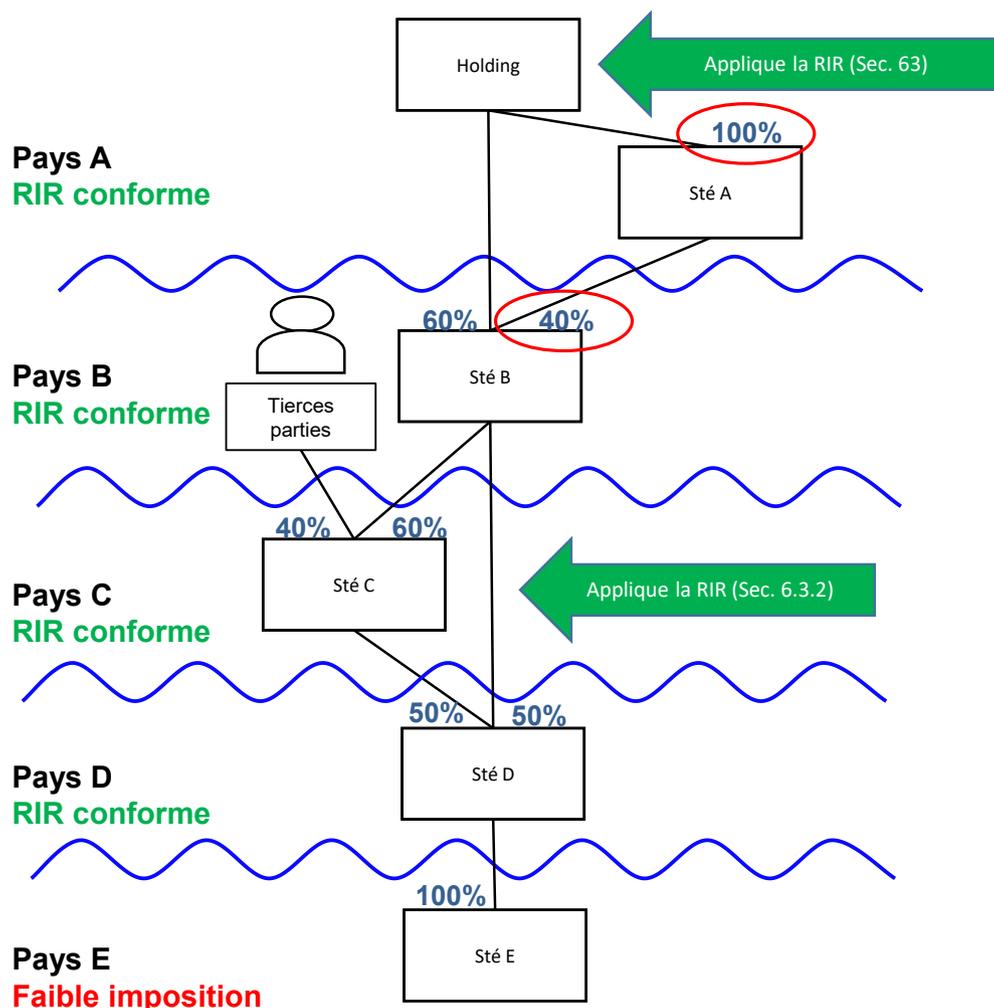
7. La holding n'a pas à appliquer la règle d'inclusion aux bénéfices de la société E parce qu'ils ont été soumis dans leur totalité à la RIR d'une société mère intermédiaire sous contrôle partiel.

8. Le fait que la société D n'est pas contrôlée par B ou C n'a aucune importance parce que toutes sont des entités constitutives d'un même groupe d'EMN puisqu'elles sont contrôlées par la holding.

**Exemple 6.3.2G. Coordination entre l'EMU et une société mère intermédiaire sous contrôle partiel dans le cas où toutes deux doivent appliquer la règle d'inclusion du revenu**

*Énoncé des faits*

1. Les faits sont les mêmes que dans l'Exemple 4.2.3D à cette différence près que 40 % des actions de la société B sont détenues par la société A, entité constitutive du groupe d'EMN dont la totalité du capital appartient à la holding.



*Question*

2. Lesquelles de ces entités constitutives sont des sociétés mères intermédiaires sous contrôle partiel et, parmi ces dernières, lesquelles doivent appliquer en priorité la règle d'inclusion du revenu ?

*Réponse*

3. Les sociétés C et D sont des sociétés mères intermédiaires sous contrôle partiel parce qu'au moins 10 % de leur capital est détenu directement ou indirectement par des personnes qui ne sont pas des entités constitutives du groupe d'EMN (tierces parties). La société B n'est pas une société mère intermédiaire sous contrôle partiel comme dans l'Exemple 6.3.2D parce que la totalité de son capital appartient directement ou indirectement à la holding.

4. Comme dans les Exemples 6.2.3D et 6.2.3F, la société C a encore la priorité pour appliquer la règle d'inclusion du revenu à 50 % des bénéfices de la société E. Cependant, la holding doit appliquer la RIR aux 50 % restants.

#### *Analyse*

5. Dans cet exemple, les sociétés C et D sont des sociétés mères intermédiaires sous contrôle partiel. La société B n'est pas une société mère intermédiaire sous contrôle partiel parce que la totalité de son capital appartient directement ou indirectement à l'EMU.

6. Comme dans l'Exemple 6.2.3F, la société C a la priorité pour appliquer la règle d'inclusion du revenu à 50 % des bénéfices de la société E.

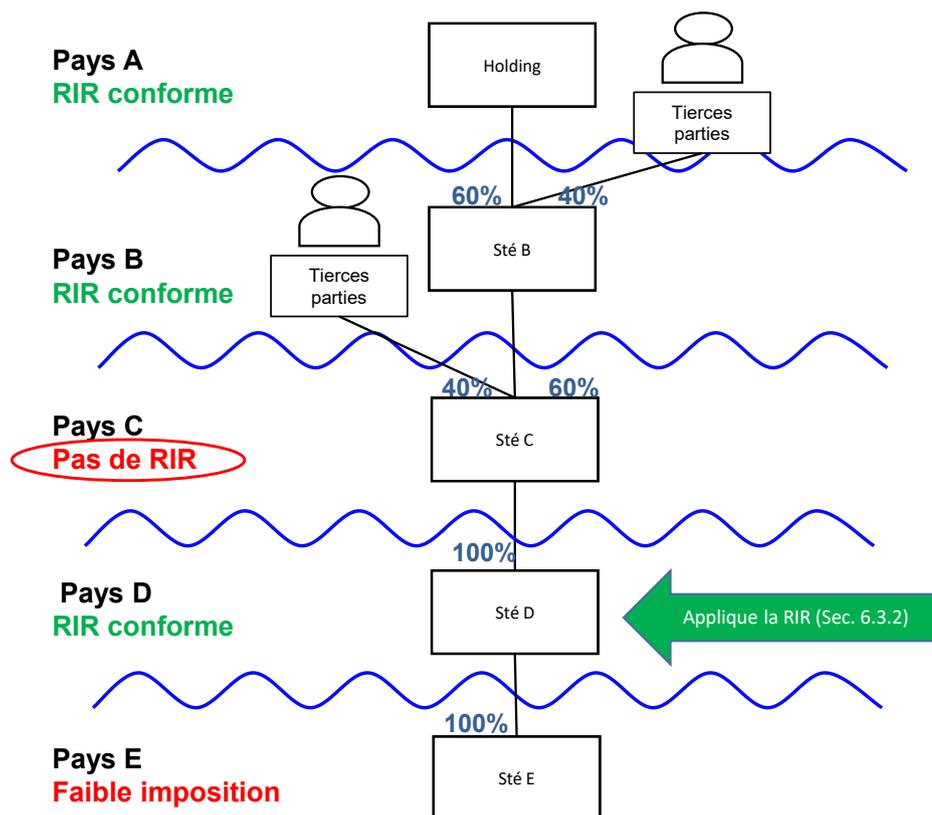
7. Cependant, contrairement à l'Exemple 6.2.3F, la holding a la priorité sur la société B pour appliquer la RIR conformément à l'approche descendante parce que B n'est pas une société mère intermédiaire sous contrôle partiel. Le Pays B doit donc désactiver sa règle d'inclusion du revenu. Cependant, la holding n'appliquerait sa règle d'inclusion qu'à 50 % des bénéfices de la société E parce que les autres 50 % sont déjà soumis à la RIR d'une société mère intermédiaire sous contrôle partiel (la société C) en vertu des règles en matière de contrôle partagé.

8. En revanche, la société D n'a pas à appliquer la règle d'inclusion parce que la totalité de son capital appartient à des entités constitutives tenues d'appliquer la RIR (en l'occurrence la holding et la société C).

**Exemple 6.3.2H. Coordination entre plusieurs sociétés mères intermédiaires sous contrôle partiel et une société mère intermédiaire située dans une juridiction qui n'a pas adopté la règle d'inclusion du revenu**

*Énoncé des faits*

1. Les faits sont les mêmes que dans l'Exemple 4.2.3D à cette différence près que le Pays C n'a pas adopté la règle d'inclusion du revenu.



*Question*

2. Lesquelles de ces entités constitutives sont des sociétés mères intermédiaires sous contrôle partiel et, parmi ces dernières, lesquelles doivent appliquer en priorité la règle d'inclusion du revenu ?

*Réponse*

3. Les sociétés B et D sont des sociétés mères intermédiaires sous contrôle partiel parce qu'au moins 10 % de leur capital est détenu directement ou indirectement par des personnes qui ne sont pas des entités constitutives du groupe d'EMN (tiers parties). La société C n'est pas une société mère intermédiaire sous contrôle partiel au regard des règles en matière de contrôle partagé.
4. La société D doit appliquer la RIR conformément aux règles en matière de structures de propriété partagée (section 6.3.2). La société B n'est pas tenue d'appliquer la RIR aux bénéfices de la société E.

*Analyse*

5. Contrairement à l'Exemple 6.3.2D, la société C n'est pas une société mère intermédiaire sous contrôle partiel parce qu'elle n'est pas située dans une juridiction qui a adopté une RIR. Il s'ensuit que soit la société B, soit la société D doit appliquer la RIR.

6. Dans ce cas, la société D n'est pas soumise à la restriction énoncée dans la deuxième phrase du premier paragraphe des règles en matière de structures de propriété partagée parce qu'une partie seulement de son capital est détenue par une entité constitutive devant appliquer la RIR. La société B ne détient (indirectement) que 60 % du capital de la société D. En conséquence, la société D doit appliquer la RIR.

7. En revanche, la société B ne peut appliquer la RIR parce qu'elle est une société mère détenant une partie du capital de l'entité constitutive faiblement imposée (en l'occurrence la société E) par le truchement d'une société mère intermédiaire sous contrôle partiel (la société D) qui a appliqué la RIR conformément au deuxième paragraphe des règles en matière de contrôle partagé. C'est pourquoi la société B est tenue d'exclure le bénéfice de la société E de la RIR.

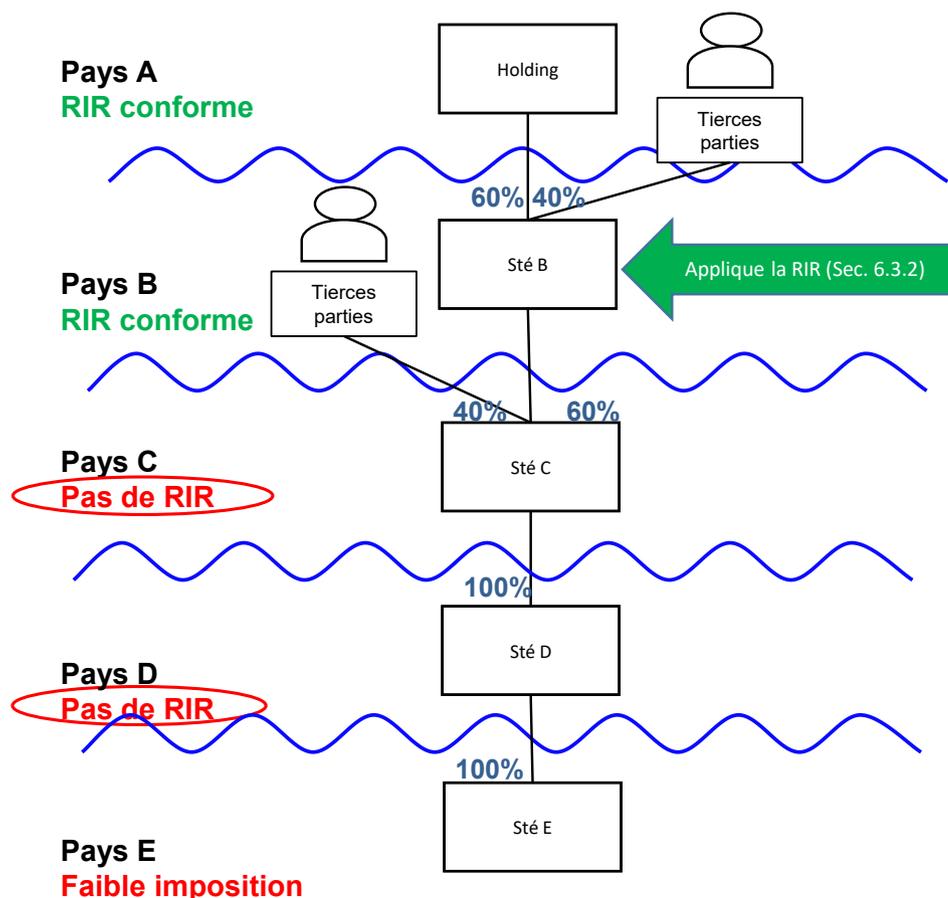
8. De même, la holding doit exclure de sa règle d'inclusion du revenu les bénéfices de la société E parce qu'ils ont déjà été soumis à la RIR d'une société mère intermédiaire sous contrôle partiel (la société D).

9. L'application des règles a pour résultat que la totalité des bénéfices faiblement imposés est soumise aux règles GloBE. Si la société B devait appliquer la règle, elle ne le ferait que pour 60 % des bénéfices faiblement imposés.

**Exemple 6.3.2I. Coordination entre une société mère intermédiaire sous contrôle partiel et deux sociétés mères intermédiaires situées dans une juridiction qui n'a pas adopté la règle d'inclusion du revenu**

*Énoncé des faits*

1. Les faits sont les mêmes que dans l'Exemple 4.2.3D à cette différence près que les Pays C et D n'ont pas adopté la règle d'inclusion du revenu.



*Question*

2. Lesquelles de ces entités constitutives sont des sociétés mères intermédiaires sous contrôle partiel et, parmi ces dernières, lesquelles doivent appliquer en priorité la RIR ?

*Réponse*

3. La société B est la seule société mère intermédiaire sous contrôle partiel et a la priorité sur la holding pour l'application de la règle d'inclusion du revenu.

*Analyse*

4. Dans cet exemple, seule la société B est une société mère intermédiaire sous contrôle partiel. Les sociétés C et D ne remplissent pas les conditions requises par la définition d'une société mère intermédiaire sous contrôle partiel parce qu'elles sont situées dans des pays qui n'ont pas adopté la règle

d'inclusion du revenu. C'est pourquoi la société B est obligée d'appliquer la RIR aux bénéfices de la société E.

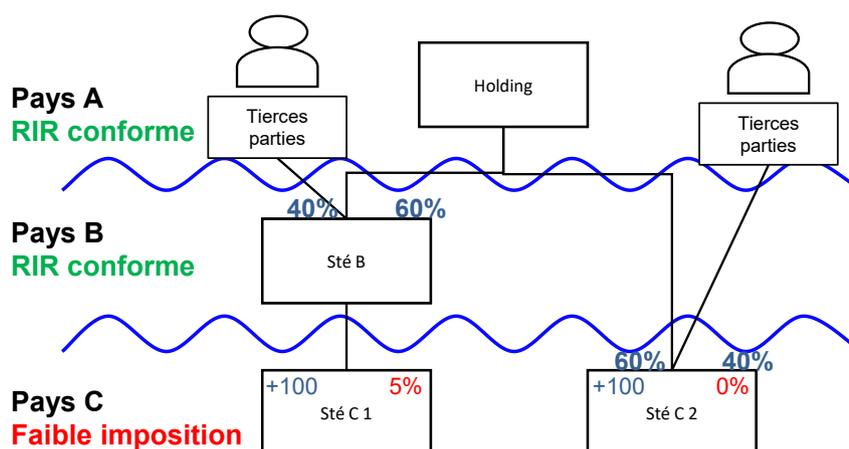
5. La société B devrait collecter 60 % de l'impôt supplémentaire relatif à la société E parce qu'elle ne détient indirectement que 60 % de son capital. Les 40 % restants ne seraient pas taxés selon les règles GloBE parce qu'ils ne sont pas soumis à une RIR et que la règle sur les paiements insuffisamment imposés ne s'appliquerait pas étant donné que la société E est contrôlée par une entité constitutive soumise à une RIR.

6. La holding doit exempter le bénéfice de la société E de sa RIR parce qu'elle est la société mère d'une société mère intermédiaire sous contrôle partiel qui applique la RIR.

### Exemple 6.3.2J. Différence entre une société mère intermédiaire sous contrôle partiel et une entité faiblement taxée sous contrôle partiel

#### Énoncé des faits

1. La holding Hold Co est l'EMU d'un groupe d'EMN soumis aux règles GloBE et elle est située dans une juridiction ayant adopté la RIR. La holding détient 60 % des actions de la société B, entité située dans le Pays B. Les 40 % restants des actions appartiennent à des actionnaires minoritaires qui ne sont pas des entités constitutives du groupe d'EMN. Le Pays B a adopté la RIR. La société B détient 100 % des actions de la société C 1, une entité constitutive située dans le Pays C.
2. La holding détient en outre 60 % des actions de la société C 2, une entité située dans le Pays C.
3. Le bénéfice de la société C 1 (100) est soumis à un impôt couvert de 5, tandis que celui de la société C 2 (100) est exonéré d'impôt. Dans cet exemple, le taux de l'impôt minimum adopté par les règles GloBE est de 10 %. Supposons que les règles en matière de structures de propriété partagée s'appliquent dans le cas où au moins 10 % du capital d'une société mère intermédiaire sous contrôle partiel est détenu directement ou indirectement par des personnes qui ne sont pas des entités constitutives du groupe d'EMN.



#### Question

4. Quel est le montant des bénéfices réalisés par les entités constitutives situées dans le Pays C qui est soumis aux règles GloBE et quel est le montant de l'impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum payé par le groupe d'EMN ?

#### Réponse

5. Le montant des bénéfices soumis aux règles GloBE est égal à 160 et celui de l'impôt supplémentaire payé par le groupe d'EMN est égal à 12.

#### Analyse

6. Le TEI de la société C 1 et de la société C 2 est de 2.5 %. Le groupe d'EMN doit donc payer un impôt de 15. L'impôt supplémentaire calculé pour la société C 1 et la société C 2 est égal à 7.5 pour chacune d'entre elles [(bénéfice de) 100 x écart avec le TEI de 7.5].

7. La holding doit appliquer la RIR en fonction du pourcentage du capital qu'elle détient selon l'approche descendante (section 6.3). La société B doit aussi appliquer la RIR selon les règles en matière de structures de propriété partagée (section 6.3.2).

8. La société B doit payer un montant de 7.5 ( $100\% \times 7.5$ ). En revanche, la holding n'applique la RIR qu'aux bénéfices de la société C 2 parce que ceux de la société C 1 ont déjà été soumis à la RIR de la société B, de telle sorte qu'elle doit payer 4.5 ( $60\% \times 7.5$ ).

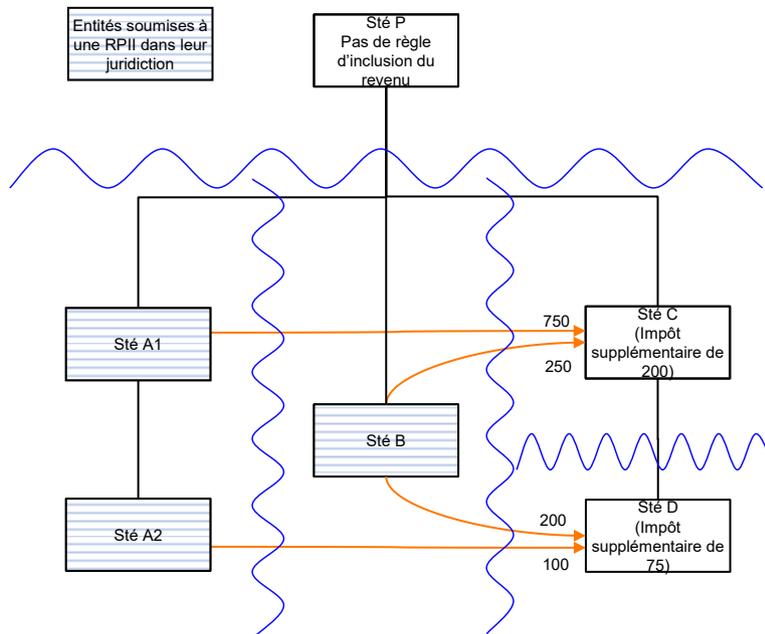
9. Le groupe d'EMN a payé un montant total de 12 au titre de l'impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum (7.5 payés par la société B + 4.5 payés par la holding). Les règles sur le structures de propriété partagée ne s'appliquent pas aux bénéfices de la société C 2 parce que l'entité faiblement imposée est l'entité sous contrôle partiel (et non la société mère intermédiaire sous contrôle partiel). Par conséquent, le reliquat d'impôt de 3 qui correspond à 40 % du bénéfice de la société C 2 ne serait pas collecté par le groupe d'EMN. Dans certains cas, une version simplifiée de la RIR pourrait s'appliquer au bénéfice de la société C 2.

## Chapitre 7 – Exemples

### **Exemple 7.4.3A. Exemple illustrant le fonctionnement de la première clé de répartition de la règle sur les paiements insuffisamment imposés (sans plafonnement)**

#### *Énoncé des faits*

1. Une EMN dont la société mère est située dans la juridiction P opère dans les juridictions A, B, C et D. On suppose en outre que le TEI de l'EMN dans la juridiction P (juridiction de l'entité mère ultime), dans la juridiction A et dans la juridiction B est supérieur au taux minimum. La société P détient en direct la totalité des actions des sociétés A1, B et C. La société A1 et la société C possèdent respectivement la totalité des actions de la société A2 et de la société D. La société A1 et la société A2 résident fiscalement dans le même pays (juridiction A). Les sociétés B, C et D résident respectivement dans la juridiction B, la juridiction C et la juridiction D sur le plan fiscal. Les juridictions A et B ont adopté la règle sur les paiements insuffisamment imposés.
2. Les TEI de cette EMN dans les juridictions C et D sont inférieurs au taux minimum. Un impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum est calculé pour les bénéfices réalisés dans ces deux juridictions. Le montant de l'impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum est de 200 pour les bénéfices réalisés dans la juridiction C et de 75 pour ceux qui ont été réalisés dans la juridiction D<sup>2</sup>. Aucune règle d'inclusion du revenu ne s'applique aux bénéfices réalisés dans les juridictions C et D parce que les juridictions P et C n'ont pas adopté la règle d'inclusion.
3. La structure des paiements directs impliquant des entités constitutives établies dans les juridictions où le TEI de l'EMN dans la juridiction est inférieur au taux minimum est la suivante :
  - La société A1 a effectué des paiements à destination de la société C pour un montant de 750.
  - La société A2 a effectué des paiements à destination de la société D pour un montant de 100.
  - La société B a effectué des paiements à destination de la société C pour un montant de 250 et de la société D pour un montant de 200.
4. Ces faits sont résumés dans le graphique suivant.



### Question

5. Comment les impôts supplémentaires calculés pour les bénéfices réalisés dans les juridictions C et D sont-ils répartis au moyen de la première clé de répartition de la RPII ?

### Réponse

6. Les montants d'impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum (200 et 75) sont répartis comme suit :

- L'impôt supplémentaire affecté à la société A1 est égal à 150 ( $75 \% \times 200$ )
- L'impôt supplémentaire affecté à la société A2 est égal à 25 ( $33.33 \% \times 75$ )
- L'impôt supplémentaire affecté à la société B est égal à 100 ( $25 \% \times 200 + 66.66 \% \times 75$ )

7. Il n'est pas tenu compte de l'incidence d'un éventuel plafonnement sur le montant affecté au moyen de la première clé de répartition aux fins de cet exemple. Si un plafond était appliqué de manière à limiter le montant des impôts supplémentaires affectés au moyen de la première clé de répartition, le solde de l'impôt supplémentaire serait affecté au moyen de la deuxième clé de répartition.

### Analyse

8. Si l'EMN a un taux effectif d'imposition inférieur au taux minimum fixé dans plusieurs pays où elle opère, la première clé de répartition serait appliquée à l'impôt supplémentaire qui est dû sur les bénéfices réalisés dans chaque pays considéré séparément. Cet exemple a pour but d'illustrer ce mécanisme. Il n'est pas tenu compte de l'incidence d'un éventuel plafonnement sur le montant affecté au moyen de la première clé de répartition aux fins de cet exemple.

#### **Affectation de l'impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum calculé pour les bénéfices de la société C**

9. L'impôt supplémentaire calculé pour les bénéfices de la société C est affecté aux contribuables soumis à la RPII qui sont établis dans les juridictions A et B proportionnellement aux paiements directs que ces entités ont effectués à destination de la société C. La répartition des paiements directs reçus par la société C est la suivante :

Contribuables soumis à la RPII	Montant des paiements directs effectués au profit de la société C	Répartition des paiements directs
Sté A1	750	$\frac{750}{1000} = 75\%$
Sté B	250	$\frac{250}{1000} = 25\%$
Total	1000	100%

10. Le montant de l'impôt supplémentaire calculé pour les bénéfices de la société C est de 200. L'impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum est affecté aux contribuables soumis à la RPII qui sont établis dans les juridictions A et B proportionnellement au montant des paiements directs calculé ci-dessus. Ce mécanisme aboutit à la répartition suivante :

Contribuables soumis à la RPII	Pourcentage des paiements directs	Impôt supplémentaire affecté
Sté A1	75%	$75\% \times 200 = 150$
Sté B	25%	$25\% \times 200 = 50$
Total	100%	200

11. Il n'est pas tenu compte de l'incidence d'un éventuel plafonnement sur le montant affecté au moyen de cette clé de répartition aux fins de cet exemple. S'il reste un impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum non affecté sur les bénéfices réalisés dans le pays C à l'issue de l'application de ce plafond, ce reliquat d'impôt sera affecté au moyen de la deuxième clé de répartition.

#### **Affectation de l'impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum calculé pour les bénéfices de la société D**

12. L'impôt supplémentaire calculé pour les bénéfices de la société D est affecté aux contribuables soumis à la RPII qui sont établis dans les juridictions A et B proportionnellement aux paiements directs que ces entités ont effectués à destination de la société D. La répartition des paiements directs reçus par la société D est la suivante :

Contribuables soumis à la RPII	Montant des paiements directs effectués au profit de la Société D	Pourcentage des paiements directs
Sté A2	100	$\frac{100}{300} = 33.33\%$
Sté B	200	$\frac{200}{300} = 66.66\%$
Total	300	100%

13. Le montant de l'impôt supplémentaire calculé pour les bénéfices de la société D est de 75. L'impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum est affecté aux contribuables soumis à la RPII qui sont établis dans les juridictions A et B proportionnellement au montant des paiements directs calculé ci-dessus. Ce mécanisme aboutit à la répartition suivante :

Contribuables soumis à la RPII	Pourcentage des paiements directs	Impôt supplémentaire affecté
Sté A2	33.33%	$33.33\% \times 75 = 25$
Sté B	66.66%	$66.66\% \times 75 = 50$
Total	100%	75

14. Il n'est pas tenu compte de l'incidence d'un éventuel plafonnement sur le montant affecté au moyen de cette clé de répartition aux fins de cet exemple. S'il reste un impôt supplémentaire non affecté sur les bénéfices réalisés dans le pays D à l'issue de l'application de ce plafond, ce reliquat d'impôt sera affecté au moyen de la deuxième clé de répartition.

**Montant total de l'impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum affecté au moyen de la première clef de répartition**

15. Le montant de l'impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum calculé pour les bénéfices réalisés dans les juridictions C et D est cumulatif. C'est pourquoi les montants d'impôt supplémentaire suivants sont affectés aux contribuables soumis à la règle sur les paiements insuffisamment imposés qui sont établis dans les juridictions A et B :

Contribuables soumis à la RPII	Affectation de l'impôt supplémentaire calculé pour les bénéfices réalisés dans la juridiction C	Affectation de l'impôt supplémentaire calculé pour les bénéfices réalisés dans la juridiction D	Montant total de l'impôt supplémentaire
Sté A1	150	n.d.	150
Sté A2	n.d.	25	25
Sté B	50	50	100
Total	200	75	275

16. Le montant de l'impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum affecté au moyen de la première clé de répartition s'établit comme suit :

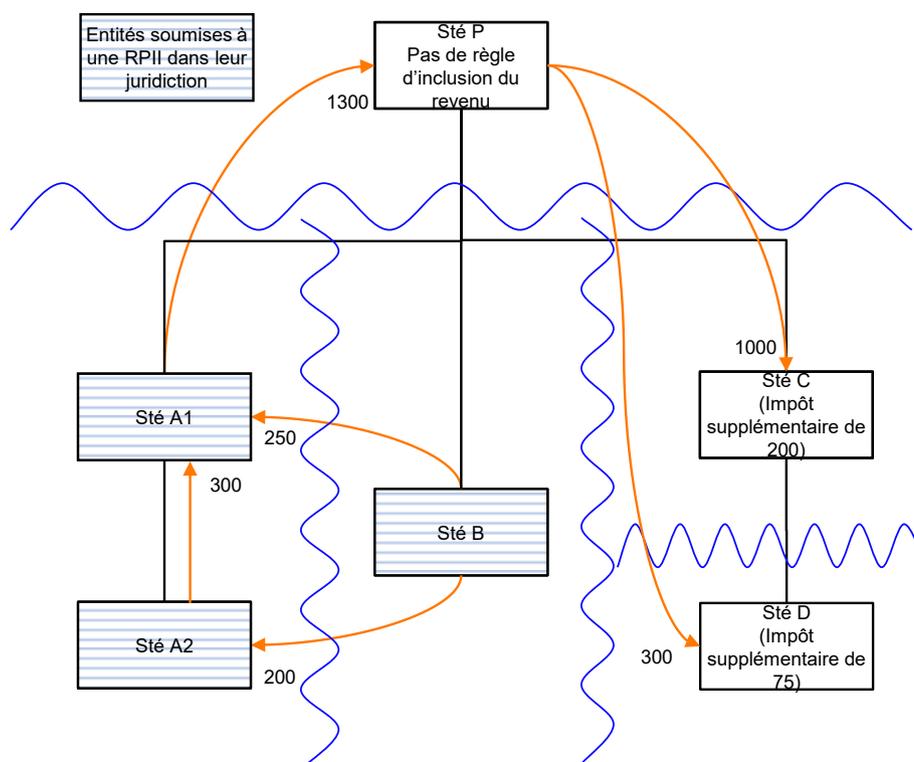
- L'impôt supplémentaire affecté à la société A1 est égal à 150
- L'impôt supplémentaire affecté à la société A2 est égal à 25
- L'impôt supplémentaire affecté à la société B est égal à 100

17. Il n'est pas tenu compte de l'incidence d'un éventuel plafonnement sur le montant affecté au moyen de cette clé de répartition aux fins de cet exemple. S'il reste un impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum non affecté sur les bénéfices réalisés dans les pays C ou D à l'issue de l'application de ce plafond, ce reliquat d'impôt sera affecté au moyen de la deuxième clé de répartition.

### Exemple 7.4.3B. Exemple illustrant le fonctionnement de la RPII dans le cas où la première clé de répartition ne s'applique pas

#### Énoncé des faits

1. Les hypothèses de cet exemple sont celles qui avaient été retenues pour l'Exemple 7.4.3A à cette différence près qu'aucun paiement direct n'est effectué par des entités soumises à une RPII au profit d'entités situées dans des juridictions où le TEI de l'EMN est inférieur au taux minimum. Par conséquent, aucun impôt supplémentaire n'est affecté au moyen de la première clé de répartition, seule la seconde s'appliquant.
2. Ces faits sont récapitulés dans le graphique suivant.



#### Question

3. Comment les impôts supplémentaires à concurrence d'un taux minimum calculés pour les bénéficiaires réalisés dans les juridictions C et D sont-ils répartis en vertu de la RPII ?

#### Réponse

4. La première clé de répartition de la RPII ne s'applique pas dans ce cas de figure. La deuxième clé s'applique au reste (c'est-à-dire, dans le cas présent, au montant total) de l'impôt supplémentaire.
5. La deuxième clé de répartition de la RPII ventile le montant total de l'impôt supplémentaire ( $200 + 75 = 275$ ) proportionnellement aux dépenses nettes intragroupe des contribuables soumis à la RPII. Les dépenses nettes intragroupe des sociétés A1, A2 et B représentent respectivement 58 %, 8 % et 34 % du total de leurs dépenses nettes intragroupe.
6. L'impôt supplémentaire est donc réparti comme suit entre ces entités :

- L'impôt supplémentaire affecté à la société A1 est égal à 159.5 (58 % x 275)
- L'impôt supplémentaire affecté à la société A2 est égal à 22 (8 % x 275)
- L'impôt supplémentaire affecté à la société B est égal à 93.5 (34 % x 275)

### Analyse

7. La première clé de répartition de la RPII ne s'applique pas dans ce cas de figure. Pour la deuxième clé de répartition, tous les soldes restants d'impôts supplémentaires (c'est-à-dire ceux qui n'ont pas été affectés au moyen de la première clé) sont agrégés de manière à former une seule masse d'impôts supplémentaires qui sera répartie entre les contribuables soumis à la RPII en fonction de leur part des dépenses nettes intragroupe.

8. Les transactions entre parties liées donnent les dépenses nettes intragroupe ci-après :

Contribuables soumis à la RPII	Produits des parties liées	Dépenses des parties liées	Montant net des dépenses intragroupe
Sté A1	300 + 250 = 550	1300	550 – 1300 = (750)
Sté A2	200	300	200 – 300 = (100)
Sté B	-	250+200 = 450	(450)

9. La répartition des dépenses nettes intragroupe peut être déterminée sur la base de ces dépenses nettes intragroupe calculées au niveau des entités.

Contribuables soumis à la RPII	Montant net des dépenses intragroupe	Répartition des dépenses nettes intragroupe
Sté A1	(750)	$\frac{750}{1300} = 58\%$
Sté A2	(100)	$\frac{100}{1300} = 8\%$
Sté B	(450)	$\frac{450}{1300} = 34\%$
Total	(1300)	100%

10. Le montant total de l'impôt supplémentaire peut ensuite être réparti entre les sociétés A1, A2 et B en fonction de leur part respective dans les dépenses nettes intragroupe.

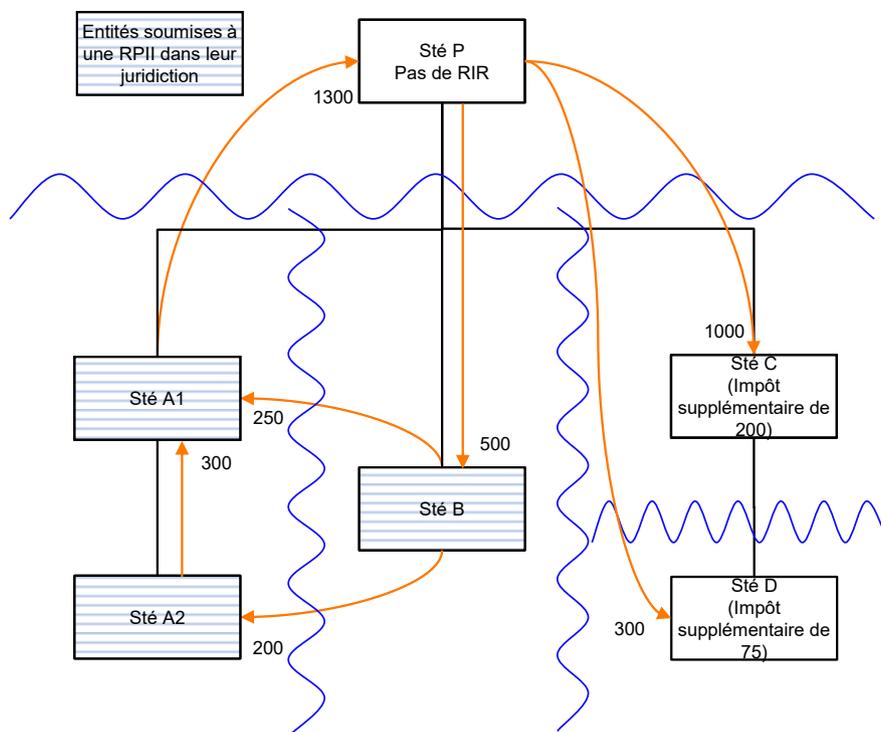
Contribuables soumis à la RPII	Répartition des dépenses nettes intragroupe	Impôt supplémentaire affecté
Sté A1	58%	<b>58% x 275 = 159.5</b>
Sté A2	8%	<b>8% x 275 = 22</b>
Sté B	34%	<b>34% x 275 = 93.5</b>
Total	100%	275

11. La différence avec l'impôt supplémentaire affecté au moyen de la deuxième clé de répartition dans l'Exemple 4.3.2A est due au fait que, pour la deuxième clé de répartition, l'impôt supplémentaire est agrégé avant d'être ventilé entre toutes les entités constitutives en fonction de leur part respective dans les dépenses nettes intragroupe.

**Exemple 7.4.3C. Exemple illustrant le fonctionnement de la RPII dans le cas où la première clé de répartition ne s'applique pas et où une entité a reçu des produits nets de parties liées aux fins de la deuxième clé de répartition**

*Énoncé des faits*

1. Les hypothèses retenues pour cet exemple sont les mêmes que dans l'Exemple 7.4.3B. On suppose en outre que la société B a reçu de la société P un autre paiement intragroupe pour un montant de 500.
2. Ces faits sont récapitulés dans le graphique suivant.



*Question*

3. Comment les impôts supplémentaires à concurrence d'un taux minimum calculés pour les bénéficiaires réalisés dans les juridictions C et D sont-ils répartis en vertu de la RPII ?

*Réponse*

4. La première clé de répartition de la RPII ne s'applique pas dans ce cas de figure. La deuxième clé s'applique au montant total de l'impôt supplémentaire.
5. La deuxième clé de répartition de la RPII ventile le montant total de l'impôt supplémentaire ( $200 + 75 = 275$ ) proportionnellement aux dépenses nettes intragroupe des contribuables soumis à la RPII. Les dépenses nettes intragroupe des sociétés A1 et A2 représentent respectivement 88 % et 12 % du total de leurs dépenses nettes intragroupe. Il n'est pas tenu compte des produits nets intragroupe de la société B pour ce calcul.
6. L'impôt supplémentaire est donc réparti comme suit entre ces entités :
  - L'impôt supplémentaire affecté à la société A1 est égal à 242 ( $88 \% \times 275$ )
  - L'impôt supplémentaire affecté à la société A2 est égal à 33 ( $12 \% \times 275$ )

## Analyse

7. La première clé de répartition de la RPII ne s'applique pas dans ce cas de figure. Pour la deuxième clé de répartition, tous les soldes restants d'impôts supplémentaires (c'est-à-dire ceux qui n'ont pas été affectés au moyen de la première clé) sont agrégés de manière à former une seule masse d'impôts supplémentaires qui sera répartie entre les contribuables soumis à la RPII en fonction de leur part des dépenses nettes intragroupe.

8. Les transactions entre parties liées donnent les dépenses nettes intragroupe ci-après :

Contribuables soumis à la RPII	Produits des parties liées	Dépenses des parties liées	Montant net des dépenses intragroupe
Sté A1	300 + 250 = 550	1300	550 – 1300 = (750)
Sté A2	200	300	200 – 300 = (100)
Sté B	500	250+200 = 450	Produits nets des parties liées

9. La répartition des dépenses nettes intragroupe peut être déterminée sur la base de ces dépenses nettes intragroupe calculées au niveau des entités. Il n'est pas tenu compte des entités ayant reçu des produits nets intragroupe pour ce calcul.

Contribuables soumis à la RPII	Montant net des dépenses intragroupe	Répartition des dépenses nettes intragroupe
Sté A1	(750)	$\frac{750}{850} = 88\%$
Sté A2	(100)	$\frac{100}{850} = 12\%$
Sté B	Produits nets des parties liées	n.d.
Total	(850)	100%

10. Le montant total de l'impôt supplémentaire peut ensuite être réparti entre les sociétés A1 et A2 en fonction de leur part respective dans les dépenses nettes intragroupe.

Contribuables soumis à la RPII	Répartition des dépenses nettes intragroupe	Impôt supplémentaire affecté
Sté A1	88%	$88\% \times 275 = 242$
Sté A2	12%	$12\% \times 275 = 33$
Total	100%	275

**Exemple 7.4.3D. Exemple illustrant le fonctionnement de la RPII dans le cas où une entité constitutive soumise à la RPII réside dans une juridiction dont le TEI applicable à l'EMN est inférieur au taux minimum**

*Énoncé des faits*

1. Les hypothèses retenues pour cet exemple sont les mêmes que dans l'Exemple 7.4.3B. On suppose en outre que la société B est établie dans une juridiction où le TEI applicable à l'EMN pour l'année en cours est inférieur au taux minimum.

*Question*

2. Comment les impôts supplémentaires à concurrence d'un taux minimum calculés pour les bénéficiaires réalisés dans les juridictions C et D sont-ils répartis en vertu de la RPII ?

*Réponse*

3. La première clé de répartition de la RPII ne s'applique pas dans ce cas de figure. La deuxième clé s'applique au montant total de l'impôt supplémentaire.

4. La deuxième clé de répartition de la RPII ventile le montant total de l'impôt supplémentaire (200 + 75 = 275) proportionnellement aux dépenses nettes intragroupe des contribuables soumis à la RPII. La société B n'a pas le droit d'appliquer la RPII parce qu'elle est établie dans une juridiction où le TEI applicable à l'EMN est inférieur au taux minimum. Il n'est donc pas tenu compte des dépenses nettes intragroupe de la société B pour ce calcul.

5. Les dépenses nettes intragroupe des sociétés A1 et A2 représentent respectivement 88 % et 12 % du total de leurs dépenses nettes intragroupe.

6. L'impôt supplémentaire est donc réparti comme suit entre ces entités :

- L'impôt supplémentaire affecté à la société A1 est égal à 242 (88 % x 275)
- L'impôt supplémentaire affecté à la société A2 est égal à 33 (12 % x 275)

*Analyse*

7. La première clé de répartition de la RPII ne s'applique pas dans ce cas de figure. Pour la deuxième clé de répartition, tous les soldes restants d'impôts supplémentaires (c'est-à-dire ceux qui n'ont pas été affectés au moyen de la première clé) sont agrégés de manière à former une seule masse d'impôts supplémentaires qui sera répartie entre les contribuables soumis à la RPII en fonction de leur part des dépenses nettes intragroupe.

8. Seules les entités constitutives qui sont éligibles pour appliquer la RPII sont prises en compte pour ce calcul. La société B n'a pas le droit d'appliquer la RPII et n'est pas un contribuable soumis à la RPII parce qu'elle est établie dans une juridiction où le TEI de l'EMN est inférieur au taux minimum. Il n'est donc pas tenu compte des dépenses nettes intragroupe de la société B pour ce calcul.

9. Les transactions entre parties liées donnent les dépenses nettes intragroupe ci-après pour les contribuables soumis à la RPII :

Contribuables soumis à la RPII	Produits des parties liées	Dépenses des parties liées	Montant net des dépenses intragroupe
Sté A1	300 + 250 = 550	1300	550 – 1300 = (750)
Sté A2	200	300	200 – 300 = (100)

10. La répartition des dépenses nettes intragroupe peut être déterminée sur la base de ces dépenses nettes intragroupe calculées au niveau des entités. Il n'est pas tenu compte des contribuables soumis à la RPII ayant reçu des produits nets intragroupe pour ce calcul.

Contribuables soumis à la RPII	Montant net des dépenses intragroupe	Répartition des dépenses nettes intragroupe
Sté A1	(750)	$\frac{750}{850} = 88\%$
Sté A2	(100)	$\frac{100}{850} = 12\%$
Total	(850)	100%

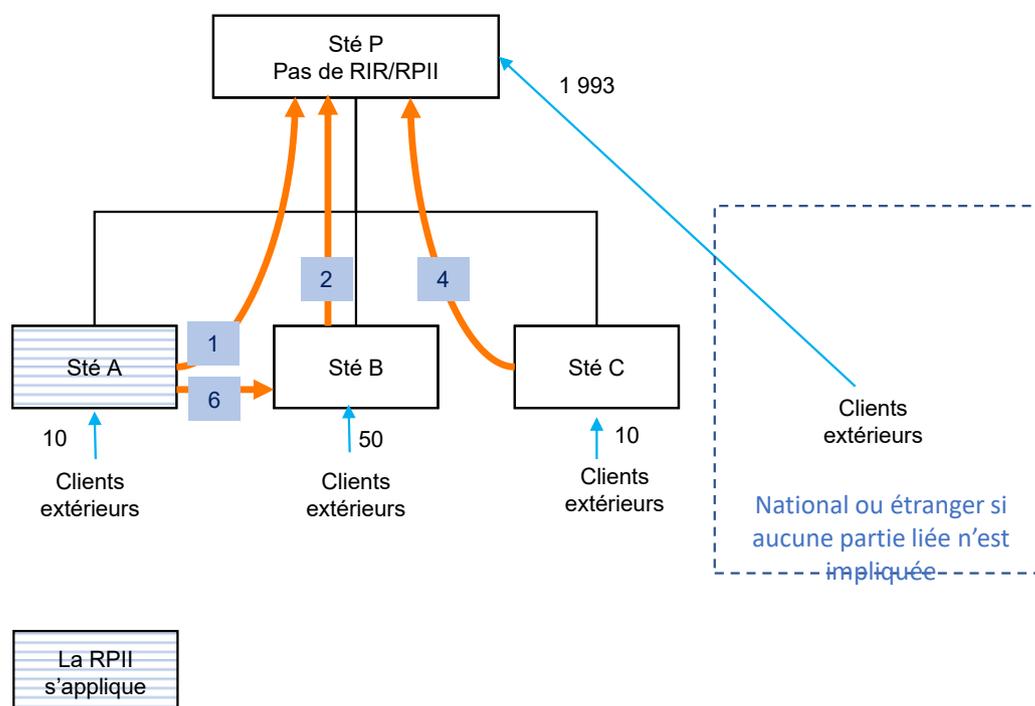
11. Le montant total de l'impôt supplémentaire peut ensuite être réparti entre les sociétés A1 et A2 en fonction de leur part respective dans les dépenses nettes intragroupe.

Contribuables soumis à la RPII	Répartition des dépenses nettes intragroupe	Impôt supplémentaire affecté
Sté A1	88%	$88\% \times 275 = 242$
Sté A2	12%	$12\% \times 275 = 33$
Total	100%	275

**Exemple 7.5.2A. Illustration de la manière dont fonctionne le plafonnement de l'impôt supplémentaire qui peut être affecté depuis la juridiction de l'EMU**

*Énoncé des faits*

1. La société P, société mère ultime d'un groupe d'EMN relevant des règles du Pilier Deux, détient directement trois filiales : les sociétés A, B et C.
2. La société P et ses filiales sont situées respectivement dans les juridictions P, A, B et C.
3. La société réalise un chiffre d'affaires total de 2 000 millions et a des charges de 1 800 millions. Le bénéfice de la société P est égal à 200 millions et son TEI dans la juridiction P est de 9 % alors que le taux minimum est de 10 %.
4. Le TEI de l'EMN dans les juridictions A, B et C est supérieur au taux minimum.
5. Seule la juridiction A a adopté la RPII. La société A est soumise à un taux d'impôt sur les sociétés de 20 % dans sa juridiction.
6. La société A a effectué un paiement de 1 million au profit de la société P et un autre paiement de 6 millions à la société B. De leur côté, les sociétés B et C ont effectué des paiements directs à destination de la société P pour des montants respectifs de 2 et 4 millions.
7. Ces hypothèses simplifiées et les montants correspondants sont récapitulés dans le graphique ci-dessous.



*Question*

12. Quel est le montant de l'impôt supplémentaire affecté à la société A en vertu de la RPII ?

*Réponse*

13. Le montant de l'impôt supplémentaire affecté à la société A après application du plafond qui peut être affecté depuis la juridiction de l'EMU est de 70 000.

*Analyse*

14. Le pourcentage de l'impôt supplémentaire est la différence entre le taux minimum (dont on suppose qu'il est de 10 %) et le TEI de l'EMN dans la juridiction à faible fiscalité (dont on suppose qu'il est de 9 %). Le pourcentage de l'impôt supplémentaire pour la Juridiction P dans ce cas de figure est de 1 %.

15. Dans ce scénario, les produits intragroupe de source étrangère n'excèdent pas le bénéfice faiblement imposé dans la juridiction à faible fiscalité.

- Les produits intragroupe de source étrangère dans la Juridiction P sont égaux à 1 million + 2 millions + 4 millions = 7 millions.
- Le bénéfice ajusté total dans la Juridiction P selon les règles GloBE est égal au bénéfice de la société P puisqu'aucune autre entité constitutive n'est établie dans cette juridiction. Ce bénéfice est égal à 200 millions.

16. Comme les produits intragroupe de source étrangère ne dépassent pas le bénéfice faiblement imposé dans la juridiction à faible fiscalité, l'impôt supplémentaire calculé ci-dessus est plafonné.

17. Le plafond est calculé en appliquant le pourcentage de l'impôt supplémentaire aux produits intragroupe de source étrangère dans la juridiction P, à savoir :

$$1 \% \times 7 \text{ millions} = 70\,000.$$

18. L'impôt supplémentaire à ventiler dans le groupe serait donc plafonné à 70 000 dans cet exemple.

19. Ce montant plafonné serait affecté en totalité à la société A en vertu de la RPII par application de la première clé de répartition puisque la société A est la seule entité du groupe soumise à la RPII et qu'elle a effectué des paiements directs à destination de la société P.

20. En supposant que cette filiale a été soumise à l'IS au taux de 20 % dans sa juridiction, le refus de déduction du paiement de 1 million aboutirait à un impôt supplémentaire de 200 000 au maximum. Ce plafond ne serait pas atteint, de sorte que la totalité de l'impôt supplémentaire de 70 000 serait affectée à la société A.

## Chapitre 9 – Exemples

### **Exemple 9.3.1A. – Lien entre le calcul du taux nominal ajusté et l'exemption prévue par les dispositions des conventions fiscales sur l'élimination de la double imposition.**

#### *Énoncé des faits*

1. Imaginons que les États R et S aient signé une convention de double imposition incluant un article sur les redevances reprenant les dispositions de l'article 12 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (OCDE, 2018<sup>[1]</sup>), mais en y ajoutant la règle d'assujettissement à l'impôt, et que l'État R ait adopté la méthode de l'exemption prévue par l'article 23 A pour l'élimination de la double imposition. Le taux légal est de 20 % dans l'État R mais, en vertu d'un régime spécial pour certains produits de redevances, 80 % de leur montant est exclu de l'assiette imposable. En l'absence de tout autre ajustement, cela signifie que 20 % de ces redevances sont imposées au taux de 20 %, d'où un taux nominal ajusté de 4 % seulement.
2. Imaginons en outre que le seuil de déclenchement convenu pour l'ajustement du taux nominal dans le cadre de la RAI est de 7.5 % et que toutes les autres conditions requises pour son application sont remplies. SCO, résidant dans l'État S, effectue un paiement de redevances couvert à destination de RCO, qui réside dans l'État R.

#### *Question*

3. Comment la règle d'assujettissement à l'impôt serait-elle appliquée dans ce cas de figure ?

#### *Réponse*

4. La prise en compte de l'exemption prévue par la convention fiscale aurait pour effet de faire tomber le taux nominal ajusté à 0 % et de porter l'impôt supplémentaire qui peut être appliqué dans l'État S à 7.5 %, privant ainsi l'État R de son droit d'imposition de 4 % et réaffectant un droit d'imposition exclusif à l'État S (dans la limite du taux minimum convenu).

#### *Analyse*

5. À première vue, étant donné que le taux nominal ajusté appliqué au paiement des redevances avant prise en compte de l'obligation pour l'État R d'accorder une exemption en vertu de l'article 23A est inférieur au taux de 7.5 % fixé comme seuil de déclenchement, l'État S a le droit d'appliquer un impôt supplémentaire de 3.5 % en vertu de la RAI. L'État R est seulement obligé d'accorder une exemption en vertu de l'article 23A dans le cas où l'État S a la possibilité de taxer en vertu de la convention fiscale. L'État S ne peut taxer ces redevances en vertu de la convention que dans la mesure où la RAI s'applique. Dans ce cas, l'État R est obligé d'exonérer les redevances conformément à l'article 23 A. La prise en compte de l'obligation prévue par cette convention a pour effet de ramener le taux nominal ajusté à 0 % et de porter le taux de l'impôt supplémentaire au même niveau que le seuil de déclenchement, soit 7.5 %.

**Exemple 9.3.3A – Lien entre l’application de la règle d’assujettissement à l’impôt et les dispositions des conventions fiscales relatives à l’élimination de la double imposition (exemption)**

*Énoncé des faits*

1. Les données sont les mêmes que dans l'exemple 9.3.1A. à cette différence près qu'on ne tient pas compte de l'obligation pour l'État R d'appliquer la méthode de l'exemption prévue par l'article 23 A du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (OCDE, 2018<sup>[1]</sup>) dans le calcul du taux nominal ajusté aux fins de la RAI.

*Question*

2. Comment la règle d’assujettissement à l’impôt serait-elle appliquée dans ce cas de figure ?

*Réponse*

3. La conséquence de l’absence de prise en considération de l’exemption prévue par la convention dans le calcul du taux nominal ajusté est que ce taux ajusté est de 4 % dans l’État R. Ce résultat est dû au fait que le droit interne exclut de la base d’imposition 80 % des redevances. Par conséquent, le taux de l’impôt supplémentaire que peut appliquer l’État S est de 3.5 %.

*Analyse*

4. Le taux légal est de 20 % dans l’État R mais, en vertu d’un régime spécial pour certains produits de redevances, 80 % de leur montant est exclu de l’assiette imposable. Cela signifie que 20 % de ces redevances sont imposées au taux de 20 %, d’où un taux nominal ajusté de 4 % seulement. On suppose que le taux nominal ajusté à partir duquel se déclenche la RAI est égal à 7.5 % et que toutes les conditions requises pour son application sont réunies. SCO, résidant dans l’État S, effectue un paiement de redevances couvert à destination de RCO, qui réside dans l’État R. Comme le taux nominal ajusté de l’impôt appliqué au paiement des redevances est inférieur au seuil de déclenchement de 7.5 %, l’État S a le droit d’appliquer un impôt supplémentaire de 3.5 % en vertu de la RAI. L’État R est alors tenu d’exempter les redevances conformément à l’article 23 A.

**Exemple 9.3.3B. – Lien entre l'application de la règle d'assujettissement à l'impôt et les dispositions des conventions fiscales relatives à l'élimination de la double imposition (méthode de l'imputation)**

*Énoncé des faits*

1. Les données sont les mêmes que dans l'exemple 9.3.3A. à cette différence près que l'État R applique la méthode de l'imputation au lieu de celle de l'exemption.

*Question*

2. Comment la règle d'assujettissement à l'impôt serait-elle appliquée dans ce cas de figure ?

*Réponse*

3. Comme dans l'exemple 9.3.3A, le taux nominal ajusté dans l'État R sera de 4 % et le taux de l'impôt supplémentaire qui peut être appliqué dans l'État S est de 3.5 %. Par conséquent, le paiement est taxé à hauteur de 4 % (qui se décomposent en un taux de 0.5 % net de la déduction au titre du crédit dans l'État R et un taux de 3.5 % dans l'État S).

*Analyse*

4. L'État R appliquerait à présent un impôt de 4 % et accorderait un crédit imputable sur cet impôt pour l'impôt de 3.5 % prélevé par l'État S. L'État S appliquerait un impôt supplémentaire de 3.5 %.

**Exemple 9.3.3C. – Effets de la désactivation des dispositions des conventions fiscales sur l'élimination de la double imposition dans le cas où la règle d'assujettissement à l'impôt s'applique**

*Énoncé des faits*

1. Les données sont les mêmes que dans les exemples 9.3.3A et 9.3.3B ci-dessus.

*Question*

2. Quels sont les effets de la désactivation des dispositions des conventions fiscales sur l'élimination de la double imposition dans le cas où la règle d'assujettissement à l'impôt s'applique ?

*Réponse*

3. Que la méthode de l'exemption ou celle de l'imputation soit adoptée, la suspension des dispositions sur l'élimination de la double imposition aurait pour conséquence que l'État R taxerait le produit des redevances au taux de 4 % sans accorder aucune exemption ni aucun crédit en vertu de l'article 23 A ou B et que l'État S appliquerait un impôt supplémentaire au taux de 3.5 %. Aucun droit d'imposition ne serait réaffecté au détriment de la juridiction de résidence.

*Analyse*

4. Pour obtenir ces résultats, l'obligation pour la juridiction de résidence d'accorder une exemption ou un crédit d'impôt en vertu des dispositions d'une convention fiscale sur l'élimination de la double imposition pourrait ne pas s'appliquer si la juridiction de la source se borne à exercer un droit d'imposition reconnu par la convention fiscale parce qu'elle applique un impôt supplémentaire en vertu de la RAI.

**Exemple 9.3.3D. – Effets des dispositions d'une convention fiscale sur l'élimination de la double imposition dans le cas où les conditions d'application de la RAI sont remplies mais où il est permis à la juridiction de la source d'appliquer sans restriction un taux plus élevé que celui de l'impôt supplémentaire en vertu de la convention**

*Énoncé des faits*

1. Imaginons qu'une convention fiscale autorise la juridiction de la source à taxer les redevances au taux de 5 % et qu'elle inclut la règle d'assujettissement à l'impôt. Conformément à l'approche basée sur l'ordre d'application des règles qui est décrite dans le paragraphe XX du rapport, la juridiction de la source peut appliquer le plus élevé du taux stipulé par la convention et du taux de l'impôt supplémentaire. Si nous reprenons les données de l'exemple 9.3.3C, la juridiction de la source a le droit d'appliquer un taux de 5 % parce que ce dernier est supérieur au taux de 3.5 % retenu dans cet exemple pour l'impôt supplémentaire.

*Question*

2. Comment la RAI serait-elle appliquée dans ce cas de figure ?

*Réponse*

3. Dans ce scénario, la RAI est déclenchée (parce que toutes les conditions sont réunies pour son application) mais n'est pas appliquée parce que la juridiction de la source exerce un droit d'imposition existant qui ne dépend pas de ces conditions et qui aboutit à un taux d'imposition plus élevé dans la juridiction de la source). Par conséquent, l'impôt prélevé par l'État S est conforme à la convention, pas seulement parce que la règle d'assujettissement à l'impôt joue, et l'État R est tenu d'éliminer la double imposition au moyen d'une exemption ou d'une imputation.

*Analyse*

4. Si l'obligation pour la juridiction de résidence d'exempter le revenu ou d'accorder un crédit d'impôt en vertu des dispositions de la convention sur l'élimination de la double imposition n'était pas soumise à des restrictions dans ce scénario, l'État de résidence accorderait une exemption ou un crédit d'impôt à hauteur de l'impôt prélevé dans la juridiction de la source (dans la limite du montant de l'impôt prélevé sur le même revenu par la juridiction de résidence). L'application de la méthode de l'exemption aboutit à un impôt nul dans la juridiction de résidence et un impôt de 5 % dans celle de la source, de sorte que l'impôt total est de 5 %. La méthode de l'imputation donnera le même résultat, la juridiction de résidence accordant un crédit d'impôt déductible chez elle-même au titre de l'impôt prélevé sur ce revenu dans la juridiction de la source. Ce crédit d'impôt couvrira intégralement l'impôt de 4 % en vigueur dans la juridiction de résidence, si bien que le montant net de l'impôt payé dans ce pays sera nul tandis que la juridiction de la source prélèvera un impôt de 5 %. Dans un cas comme dans l'autre, le montant total de l'impôt dû dans la juridiction de résidence et dans celle de la source est de 5 %, c'est-à-dire moins que le taux minimum (dont on suppose qu'il est de 7.5 %).

**Exemple 9.3.3E. – Effets des dispositions d’une convention fiscale sur l’élimination de la double imposition dans le cas où les conditions d’application de la RAI sont remplies mais où il est permis à la juridiction de la source d’appliquer un taux plus élevé que celui de l’impôt supplémentaire (limitation proportionnelle)**

*Énoncé des faits*

1. Les données sont les mêmes que dans l'exemple 9.3.3D.

*Question*

2. Comment pourrait-on éviter l'effet de seuil illustré ci-dessus ?

*Réponse*

3. Quoique le résultat illustré dans l'exemple 9.9.3D. ne change pas la situation qui prévalait avant que la RAI soit envisagée, il montre que la combinaison de l'imposition dans les juridictions de résidence et de la source d'un paiement couvert remplissant toutes les conditions requises pour que la RAI s'applique donnera un prélèvement plus faible que si la règle s'était appliquée de manière à produire un impôt supplémentaire. Pour éviter ce résultat sans priver la juridiction de la source du droit qui lui est reconnu par la convention fiscale bilatérale d'imposer le revenu à un taux supérieur à celui de l'impôt supplémentaire, l'obligation pour la juridiction de résidence d'accorder un dégrèvement par la méthode de l'exemption ou de l'imputation pourrait être limitée proportionnellement. Le taux combiné dans les juridictions de résidence et de la source serait ainsi porté au niveau du taux minimum prévu pour la RAI (dont on suppose qu'il est égal à 7.5 %).

*Analyse*

4. L'application des dispositions d'une convention fiscale relatives à l'élimination de la double imposition assortie d'une limitation proportionnelle aurait les effets ci-après :
  - Avec la méthode de l'exemption, la juridiction de résidence exonérerait 37.5 % du revenu pour lequel cette juridiction dispose d'un droit d'imposition avant application des clauses de la convention sur l'élimination de la double imposition, de telle sorte que son taux d'imposition tomberait de 4 % à 2.5 % (pour atteindre le taux cible de 2.5 %, la proportion du revenu taxable à 4 % dans la juridiction de résidence devra être ramenée à  $2.5/4 \times 100 = 62.5$  %, si bien que 37.5 % de ce revenu devra être exonéré).
  - Avec la méthode de l'imputation, la juridiction de résidence accorderait un crédit d'impôt plafonné à 1.5 % pour l'impôt de 5 % prélevé par la juridiction de la source (au lieu du taux plein de 4 %), si bien que la juridiction de résidence appliquerait un impôt au taux de  $4\% - 1.5\% = 2.5\%$ .

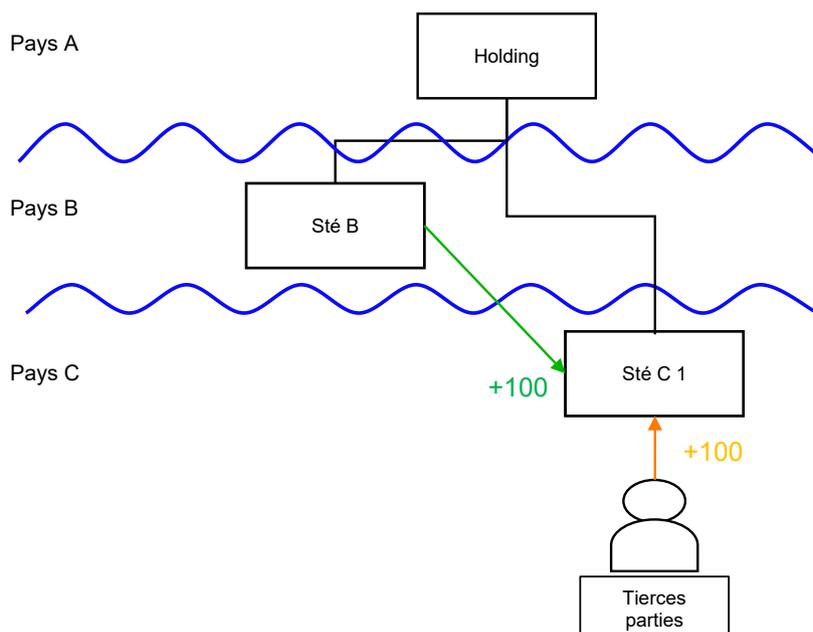
Dans les deux cas, l'impôt combiné des juridictions de résidence et de la source serait alors égal au taux minimum fixé pour la RAI (supposé égal à 7.5 %).

## Chapitre 10 – Exemples

### Exemple 10.2.1A. – Lien entre la RAI et la règle d'inclusion du revenu

#### Énoncé des faits

1. Le groupe d'EMN se compose de quatre entités constitutives situées dans les juridictions A, B et C. La holding Hold Co réside fiscalement dans le Pays A et est l'entité mère ultime d'un groupe d'EMN soumis aux règles GloBE. Hold Co détient en direct les actions de la société B (résidant fiscalement dans le Pays B) et de la société C 1 (résidant fiscalement dans le Pays C).
2. La société C 1 détient des immobilisations incorporelles du groupe ayant une grande valeur et en concède la licence à la société B, laquelle a effectué un paiement de 100 à destination de la société C 1. Le Pays C impose les bénéfices au taux de 25 % et dispose d'un régime préférentiel exonérant 80 % du produit des redevances. La société C 1 reçoit en outre d'autres paiements de source étrangère en provenance de tiers pour un montant de 100 qui ne sont pas imposables dans le Pays C. On suppose que la holding et la société B n'ont pas de bénéfice.
3. La holding est soumise à une règle d'inclusion du revenu dans le Pays A.
4. Les Pays B et C ont conclu une convention fiscale conforme au Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (OCDE, 2018<sup>[1]</sup>) et incorporant une règle d'assujettissement à l'impôt.
5. On suppose que le seuil minimum de déclenchement pour l'ajustement du taux nominal dans le cadre de la RAI est de 7.5 % et que le taux minimum résultant des règles GloBE est de 10 %.
6. Ces hypothèses simplifiées et les montants correspondants sont récapitulés dans le graphique ci-dessous.



#### Question

7. Comment les règles d'assujettissement à l'impôt (RAI) et d'inclusion du revenu (RIR) s'influencent-elles mutuellement selon ces hypothèses ?

*Réponse*

8. L'impôt supplémentaire dû en vertu de la RAI est de 2.5 % et il est prélevé dans le Pays B, tandis que l'impôt supplémentaire dû en vertu de la RIR après prise en compte de l'impôt prélevé en vertu de la RAI est de 12.5 % et il est prélevé dans le Pays A.

*Analyse*

9. La RAI s'applique avant la RIR. Le paiement reçu par la société C 1 est soumis à un taux nominal ajusté de 5 %, lequel est obtenu en réduisant de 80 % le taux nominal de l'IS de 25 % en raison de l'exonération de 80 % du produit des redevances.

10. Comme le taux nominal est inférieur à 7.5 % et le paiement est un paiement couvert au regard de la RAI, la RAI s'applique dans le Pays B. La société B doit appliquer une retenue à la source au taux de l'impôt supplémentaire, soit 2.5 %, c'est-à-dire la différence entre le taux minimum (7.5 %) et le taux nominal ajusté (5 %).

11. La holding est soumise à une RIR dans le Pays A. La RIR fonctionne comme une règle applicable aux SEC puisqu'elle oblige une société mère à prendre en compte et à imposer les bénéfices d'une filiale qui sont soumis à un taux effectif d'imposition inférieur au taux minimum.

12. Le taux effectif d'imposition est calculé en divisant le montant des impôts couverts par celui des bénéfices. Les impôts couverts incluent les retenues à la source prélevées par les juridictions de la source. Le taux effectif d'imposition de la société C 1 se calcule comme suit :

- Impôts couverts :  $2.5 (2.5 \% \text{ de retenue à la source en vertu de la RAI} \times 100) + 5 \text{ (IS prélevé dans le pays C)} = 7.5$
- Base d'imposition (supposée égale au montant du produit pour les besoins de cet exemple) :  $100+100 = 200$ .
- $\text{TEI} = \text{Impôt couvert} / \text{Base d'imposition} = 3.75 \%$

13. Le TEI de la société C 1 est inférieur au taux minimum. Par conséquent, la holding est obligée d'appliquer la RIR aux bénéfices de la société C 1. Le taux de l'impôt supplémentaire est de 10 % - 3.75 % = 6.25 %. Le taux de l'impôt supplémentaire au titre de la RIR est égal à  $6.25 \% \times 200 = 12.5$ .

### **Exemple 10.2.1B. – Lien entre la RAI et la règle sur les paiements insuffisamment imposés**

#### *Énoncé des faits*

1. Les données sont les mêmes que dans l'Exemple 6.2.1A à cette différence près que le Pays A ne s'est pas doté de la RIR tandis que le Pays B a intégré une règle sur les paiements insuffisamment imposés.
2. On suppose en outre que le taux de l'IS en vigueur dans le Pays B est de 20 %.

#### *Question*

3. Comment la règle d'assujettissement à l'impôt (RAI) et la règle sur les paiements insuffisamment imposés (RPII) s'influencent-elles mutuellement selon ces hypothèses ?

#### *Réponse*

4. L'impôt supplémentaire prélevé en vertu de la RAI est de 2.5 et il est prélevé dans le Pays B tandis que l'impôt supplémentaire prélevé en vertu de la RPII après prise en compte de l'impôt prélevé en vertu de la RAI est de 12.5, également prélevé dans le Pays B.

#### *Analyse*

5. La RAI s'applique avant la RPII. Le paiement reçu par la société C 1 est soumis à un taux nominal ajusté de 5 %, lequel est obtenu en réduisant de 80 % le taux nominal de l'IS de 25 % en raison de l'exonération de 80 % du produit des redevances.
6. Comme le taux nominal est inférieur à 7.5 % et le paiement est un paiement couvert au regard de la RAI, la RAI s'applique dans le Pays B. La société B doit appliquer une retenue à la source au taux de l'impôt supplémentaire, soit 2.5 %, c'est-à-dire la différence entre le taux minimum (7.5 %) et le taux nominal ajusté (5 %).
7. La holding n'est soumise à aucune RIR dans le Pays A. La règle sur les paiements insuffisamment imposés sert de dispositif de sécurité complétant la règle d'inclusion du revenu parce qu'elle permet aux autres filiales d'un groupe d'EMN d'ajuster les paiements intragroupe et de collecter l'impôt supplémentaire qui n'avait pas été prélevé au stade de la RIR.
8. Dans la RPII, le taux effectif d'imposition est déterminé selon le même mécanisme que dans la RIR, c'est-à-dire en divisant le montant des impôts couverts par celui des bénéficiaires. Les impôts couverts incluent les retenues à la source prélevées par les juridictions de la source. Le taux effectif d'imposition de la société C 1 se calcule comme suit :
  - Impôts couverts :  $2.5$  (2.5 % de retenue à la source en vertu de la RAI<sup>4</sup> x 100) + 5 (IS prélevé dans le pays C) = 7.5
  - Base d'imposition (supposée égale au montant du produit pour les besoins de cet exemple) :  $100+100 = 200$ .
  - TEI = Impôt couvert / Base d'imposition = 3.75 %
9. Le TEI de la société C 1 est inférieur au taux minimum. Par conséquent, la société B est obligée d'acquiescer un impôt supplémentaire au titre des bénéficiaires de la société C 1. Le taux de l'impôt supplémentaire est de  $10\% - 3.75\% = 6.25\%$ . Le montant de l'impôt supplémentaire au titre de la RIR est égal à  $6.25\% \times 200 = 12.5$ . Le montant de la déduction à refuser est obtenu en divisant le montant de l'impôt supplémentaire affecté au contribuable soumis à la RPII par le taux de l'IS auquel cette entité est soumise. La société B est passible de l'IS au taux de 20 %, si bien que le Pays B est en droit de refuser la déduction de  $12.5/20\% = 62.5$ .

## Références

OCDE (2018), *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2017*, OECD Publishing, Paris, [https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-fr](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-fr). [1]

## Notes

<sup>1</sup> Le délai de deux ans applicable aux distributions que nous avons retenu dans cet exemple n'a qu'un but illustratif. Le délai qui sera retenu par les règles GloBE n'a pas encore été fixé par le Cadre inclusif.

<sup>2</sup> Ces montants d'impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum sont des hypothèses

<sup>3</sup> La date de comptabilisation de la retenue à la source est la même que celle du produit sous réserve que le paiement soit effectué au plus tard durant l'exercice suivant celui au cours duquel ce produit a été enregistré en comptabilité. C'est pourquoi, même si le produit des redevances avait été comptabilisé en produit à recevoir durant l'exercice précédant celui au cours duquel le paiement a effectivement eu lieu (et durant lequel la retenue à la source a été payée), la retenue à la source serait considérée comme un impôt couvert rattaché au même exercice.

<sup>4</sup> La date de comptabilisation de la retenue à la source est la même que celle du produit sous réserve que le paiement soit effectué au plus tard durant l'exercice suivant celui au cours duquel ce produit a été enregistré en comptabilité. C'est pourquoi, même si le produit des redevances avait été comptabilisé en produit à recevoir durant l'exercice précédant celui au cours duquel le paiement a effectivement eu lieu (et durant lequel la retenue à la source a été payée), la retenue à la source serait considérée comme un impôt couvert rattaché au même exercice.



Extrait de :

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

Accéder à cette publication :

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

### Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2020), « Exemples », dans *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint : Inclusive Framework on BEPS*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/2006819d-fr>

Ce document, ainsi que les données et cartes qu'il peut comprendre, sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région. Des extraits de publications sont susceptibles de faire l'objet d'avertissements supplémentaires, qui sont inclus dans la version complète de la publication, disponible sous le lien fourni à cet effet.

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

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