

Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – La règle d'assujettissement à l'impôt (Pilier Deux)

CADRE INCLUSIF SUR LE BEPS

Ce document est diffusé par le Secrétariat de l'OCDE afin de faciliter la compréhension des dispositions types de la règle d'assujettissement à l'impôt (RAI). Il n'a pas été approuvé par le Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS et ne doit pas être utilisé pour interpréter les dispositions types de la RAI.

La règle d'assujettissement à l'impôt en bref

Présentation générale

La règle d'assujettissement à l'impôt (RAI) fait partie intégrante du consensus obtenu sur le Pilier Deux et revêt une importance particulière pour les pays en développement membres du Cadre inclusif. Le Pilier Deux comprend deux règles nationales interdépendantes — la RIR et la RPII (collectivement dénommées les règles globales de lutte contre l'érosion de la base d'imposition ou « Règles GloBE ») — et une règle conventionnelle, la RAI. Les règles GloBE accordent aux juridictions le droit de « récupérer l'impôt », à concurrence du taux minimum convenu, lorsque d'autres juridictions n'ont pas exercé leurs droits d'imposition ou lorsque le bénéficiaire serait sans cela soumis à de faibles taux d'imposition. La RAI vient compléter ces règles et adapte les principes et mécanismes sous-jacents au cadre conventionnel. La RAI permet aux juridictions de la source de « récupérer l'impôt » lorsque certaines catégories de revenu visé intragroupe sont soumises à des taux nominaux d'imposition des bénéficiaires des sociétés inférieurs au taux minimum de la RAI et que les droits d'imposition nationaux sur le bénéfice en question ont été cédés en vertu d'une convention. La RAI prévaut sur les Règles GloBE (l'impôt dû au titre de la RAI peut être imputé en vertu de ces règles) et est conçue pour aider les pays en développement membres du Cadre inclusif à protéger leur base d'imposition.

La RAI est une disposition conventionnelle type qui permet aux juridictions de prélever un impôt supplémentaire limité sur certains paiements transfrontières entre sociétés liées lorsque le bénéficiaire est soumis à un taux nominal d'imposition des bénéficiaires des sociétés inférieur à 9 %. La RAI s'applique aux intérêts, aux redevances et à une liste définie d'autres paiements (le « revenu visé ») incluant tous les paiements au titre de services intragroupes. Lorsque la RAI s'applique, la juridiction du payeur peut prélever un impôt supplémentaire sur le montant brut du revenu visé à concurrence de 9 % de ce dernier. Ce chiffre de 9 % est minoré (a) du taux nominal d'imposition en vigueur dans la juridiction du bénéficiaire et (b) de tout droit d'imposition existant dans la juridiction du payeur en vertu de la convention fiscale applicable¹.

La RAI ne crée pas d'obligation fiscale, mais permet aux juridictions de prélever un impôt dans les cas où les autres dispositions de la convention y feraient obstacle. En l'absence de convention bilatérale applicable sur l'impôt des sociétés, les juridictions de la source ont déjà la possibilité d'imposer ces paiements et la RAI n'entre pas en jeu. De même, la RAI ne s'applique pas à une catégorie de revenu visé (par exemple, les intérêts ou les redevances) lorsqu'une autre disposition de la convention

¹ Par exemple, si la juridiction du payeur peut appliquer une retenue à la source de 5 % sur un paiement de revenu visé et que le bénéficiaire est soumis à un taux nominal d'imposition de 1 %, la juridiction du payeur conserve le droit de pratiquer une retenue à la source de 5 %, mais peut prélever un impôt supplémentaire en vertu de la RAI égal à 3 % du montant du revenu visé (9 % — 5 % — 1 % = 3 %).

Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – La règle d'assujettissement à l'impôt (Pilier Deux)

CADRE INCLUSIF SUR LE BEPS

autorise déjà l'État de la source à appliquer à la catégorie concernée un montant d'impôt supérieur au taux de la RAI de 9 %.

Les membres du Cadre inclusif qui appliquent des taux nominaux d'impôt sur les sociétés inférieurs à 9 % à une catégorie de revenu visé se sont engagés à mettre en œuvre la RAI dans le cadre des conventions bilatérales qu'ils ont conclues avec des membres du Cadre inclusif considérés comme des pays en développement si ceux-ci le leur demandent.

Champ d'application

La RAI couvre les paiements entre personnes liées. Deux entités sont liées si elles sont toutes deux contrôlées par la (ou les) même(s) personne(s), soit *de jure* (détention directe ou indirecte de plus de 50 % des participations dans les parties), soit *de facto*. Toutefois, la RAI ne s'appliquera pas lorsque le bénéficiaire est :

- une personne physique ;
- une organisation à but non lucratif ;
- un État ou une entité étatique ;
- une organisation internationale ;
- un fonds d'investissement qui remplit certaines conditions (y compris les fonds de pension) ;
ou
- un véhicule de détention détenu en totalité ou en quasi-totalité par un bénéficiaire exclu.

Une « règle anti-évasion ciblée » empêche le recours à des intermédiaires dans le but de contourner la RAI.

Revenu visé

La RAI ne s'applique qu'aux « revenus visés » suivants :

- i. intérêts ;
- ii. redevances ;
- iii. paiements au titre des droits de distribution d'un produit ou d'un service ;
- iv. primes d'assurance ou de réassurance ;
- v. paiements au titre de l'octroi d'une garantie ou autres commissions financières ;
- vi. loyers d'équipements industriels, commerciaux ou scientifiques ; et
- vii. paiements au titre de services.

Taux nominal d'imposition

La RAI repose généralement sur le taux nominal d'imposition (plutôt que sur le taux effectif utilisé dans le cadre des Règles GloBE). Il s'agit généralement du taux légal d'imposition applicable à la catégorie de revenu concernée. Toutefois, le taux nominal d'imposition est abaissé si le taux légal fait l'objet d'un « ajustement préférentiel ». Un ajustement préférentiel est un ajustement qui :

- entraîne une réduction permanente du montant de l'impôt dû ;

Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – La règle d'assujettissement à l'impôt (Pilier Deux)

CADRE INCLUSIF SUR LE BEPS

- est accordé au titre d'une exonération ou d'une exclusion du revenu, d'une déduction calculée sur la base du revenu sans paiement correspondant, ou d'un crédit d'impôt calculé sur la base du montant du revenu (à l'exclusion des crédits d'impôt étrangers) ; et
- est directement lié au revenu visé, ou résulte d'un régime qui accorde un traitement fiscal préférentiel aux revenus provenant d'activités géographiquement mobiles (celles qui satisfont aux exigences finales du Rapport final sur l'Action 5 du BEPS).

D'autres dispositions permettent par ailleurs de déterminer le taux nominal d'imposition applicable aux impôts calculés sur une base autre que le bénéfice net et les impôts appliqués lors de la distribution effective ou présumée des bénéfices.

Autres aspects essentiels de la règle

Seuil de marge bénéficiaire : la RAI s'applique uniquement au revenu visé (hors intérêts et redevances) lorsque son montant est supérieur aux coûts engagés pour générer ce revenu majoré d'une marge de 8.5 %. Dans certaines circonstances, certains paiements au profit de parties liées peuvent ne pas être pris en compte dans le calcul des coûts pertinents pour l'application de cette règle.

Seuil de matérialité : la RAI s'applique uniquement si la somme totale des revenus visés versés au cours d'un exercice dépasse 1 million EUR (ou 250 000 EUR dans le cas des juridictions dont le PIB est inférieur à 40 milliards EUR).

Impôts dus au titre de la RAI : ils sont prélevés après la clôture de l'exercice fiscal au cours duquel ils sont dus (prélèvement annualisé calculé a posteriori).

Élimination de la double imposition : la convention applicable est modifiée afin de préserver la position qui se serait appliquée avant l'application de la RAI. La juridiction bénéficiaire n'est pas tenue d'exonérer le revenu visé ni d'accorder un crédit d'impôt en raison de l'impôt dû au titre de la RAI.

Mise en œuvre

Un instrument multilatéral facilitera la mise en œuvre de la RAI. Il modifiera toutes les conventions fiscales qu'il couvre et inclura la RAI. À défaut, la RAI peut être transposée dans les conventions fiscales concernées au travers de négociations bilatérales. En outre, un processus a été mis en place pour aider les pays en développement membres du Cadre inclusif à transposer la RAI dans les conventions fiscales qu'ils ont conclues.