

Projet pour commentaires

# **ACTION 2 - BEPS DISPOSITIFS HYBRIDES IMPLIQUANT UNE SUCCURSALE**

22 août 2016



## TABLE DES MATIÈRES

1. Introduction .....	5
1.1 Rapport sur l'Action 2.....	5
1.2 Asymétries impliquant une succursale .....	5
1.3 Document pour discussion publique.....	6
2. Structures faisant intervenir une succursale recevant un paiement et qui donnent lieu à un effet de déduction/non-inclusion.....	8
2.1 Structure de succursale non prise en compte.....	8
2.2 Paiement à une succursale mais non attribué à cette succursale.....	10
2.3 Règles préconisées.....	11
3. Paiements réputés avoir été effectués par une succursale.....	17
3.1 Règle recommandée pour les dispositifs hybrides impliquant une succursale.....	18
4. Paiements d'une succursale donnant lieu à double déduction .....	27
4.1 Application de la Recommandation 6 aux paiements d'une succursale donnant lieu à double déduction .....	27
4.2 Orientations supplémentaires sur l'application de la Recommandation 6 aux effets de double déduction causés par des dispositifs impliquant une succursale .....	31
5. Asymétries importées impliquant une succursale.....	33
5.1 La règle relative aux asymétries importées doit s'appliquer aux asymétries impliquant une succursale .....	33
5.2 Application à un dispositif structuré et aux membres d'un même groupe .....	34
ANNEXE - RÉCAPITULATIF DES QUESTIONS SOUMISES À CONSULTATION PUBLIQUE.....	35

22 août 2016

## **ACTION 2 DU PROJET BEPS – DOCUMENT DE TRAVAIL SUR LES DISPOSITIFS HYBRIDES IMPLIQUANT UNE SUCCURSALE**

Le Rapport sur la neutralisation des effets des dispositifs hybrides (Action 2)<sup>1</sup> formule des recommandations en vue d'adopter des règles nationales visant à remédier aux asymétries des résultats fiscaux concernant des paiements effectués au titre d'un dispositif hybride. Les préconisations des chapitres 3 à 8 de ce rapport définissent des règles ciblant les paiements effectués par des entités hybrides ou à leur profit et qui donnent lieu à l'une des trois catégories d'asymétries mentionnées ci-dessous :

- (a) *effet de déduction / non-inclusion*, c'est-à-dire que le paiement est déductible selon les règles en vigueur dans la juridiction du payeur sans entrer dans le calcul du revenu ordinaire du bénéficiaire ;
- (b) *effet de double déduction*, c'est-à-dire que le paiement ouvre droit à deux déductions distinctes ; et
- (c) *effet indirect de déduction / non-inclusion*, c'est-à-dire que le bénéficiaire du paiement impute au revenu généré par ce paiement une dépense engagée dans le cadre d'un autre dispositif hybride.

Le rapport formule des recommandations spécifiques visant à améliorer les législations nationales de manière à réduire la fréquence de ces asymétries, ainsi que des règles ciblées sur les dispositifs hybrides qui en corrigent les effets fiscaux dans la juridiction soit du payeur, soit du bénéficiaire afin de neutraliser l'asymétrie sur laquelle ils reposent sans fausser pour le reste les conséquences fiscales, économiques ou réglementaires.

Ce document de travail identifie et analyse les asymétries qui peuvent résulter de l'emploi de dispositifs faisant appel à des succursales et formule des recommandations préliminaires en vue d'établir des règles nationales en se fondant sur celles énoncées dans le Rapport sur l'Action 2 du projet BEPS, ce qui permettrait de neutraliser les asymétries des résultats fiscaux résultant de l'emploi de ces structures.

Le CAF invite les parties intéressées à commenter les recommandations préliminaires énoncées dans le présent document et à faire part de leurs observations sur les « questions soumises à consultation » figurant à la fin de chaque section afin de faciliter l'analyse des sujets traités par le document de travail. Les réponses doivent être envoyées par courrier électronique à [aggressivetaxplanning@oecd.org](mailto:aggressivetaxplanning@oecd.org) au format Word, au plus tard le **19 septembre 2016**. Elles doivent être adressées à la Division de la coopération internationale et de l'administration fiscale (OCDE/CTPA).

Veillez noter que toutes les réponses à ce document de consultation seront publiées. Les commentaires soumis pour le compte de « groupements collectifs » ou de « coalitions » ou par toute autre personne agissant pour le compte d'une autre personne ou d'un groupe de personnes, doivent identifier toutes les entreprises ou personnes qui en sont membres, ou les personnes pour le compte desquelles ils sont soumis.

---

<sup>1</sup> OCDE (2015), *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides, Action 2 – 2015, Rapport final*, Projet BEPS mené par l'OCDE et le G20, Éditions OCDE, Paris (Rapport sur l'Action 2).

*Les positions et propositions contenues dans ce projet de rapport ne reflètent pas une position de consensus qui se serait dégagée au sein du Comité des affaires fiscales ou de ses organes subsidiaires, mais sont destinées à fournir aux parties prenantes des propositions concrètes pouvant être analysées et commentées. Les commentaires des parties prenantes représentent une contribution essentielle au bon déroulement des travaux.*

## DISPOSITIFS HYBRIDES IMPLIQUANT UNE SUCCURSALE

### DOCUMENT DE TRAVAIL

#### 1. Introduction

##### 1.1 *Rapport sur l'Action 2*

1. Le Rapport sur la neutralisation des effets des dispositifs hybrides (Action 2)<sup>2</sup> formule des recommandations en vue d'adopter des règles nationales visant à remédier aux asymétries des résultats fiscaux concernant des paiements effectués au titre d'un dispositif hybride. Les préconisations des chapitres 3 à 8 de ce rapport définissent des règles ciblant les paiements effectués par des entités hybrides ou à leur profit et qui donnent lieu à l'une des trois catégories d'asymétries mentionnées ci-dessous :

- (a) *effet de déduction / non-inclusion*, c'est-à-dire que le paiement est déductible selon les règles en vigueur dans la juridiction du payeur sans entrer dans le calcul du revenu ordinaire du bénéficiaire ;
- (b) *effet de double déduction*, c'est-à-dire que le paiement ouvre droit à deux déductions distinctes ;  
et
- (c) *effet indirect de déduction / non-inclusion*, c'est-à-dire que le bénéficiaire du paiement impute au revenu généré par ce paiement une dépense engagée dans le cadre d'un autre dispositif hybride.

2. Le rapport formule des recommandations spécifiques visant à améliorer les législations nationales de manière à réduire la fréquence de ces asymétries, ainsi que des règles ciblées sur les dispositifs hybrides qui en corrigent les effets fiscaux dans la juridiction soit du payeur, soit du bénéficiaire afin de neutraliser l'asymétrie sur laquelle ils reposent sans fausser pour le reste les conséquences fiscales, économiques ou réglementaires.

##### 1.2 *Asymétries impliquant une succursale*

3. Ce document de travail identifie et analyse les asymétries qui peuvent résulter de l'emploi de dispositifs faisant appel à des succursales. De telles asymétries surviennent lorsque la juridiction de résidence et la juridiction de la succursale (celles où sont situés le siège social et la succursale) adoptent un point de vue différent sur la répartition des produits et des charges entre la succursale et le siège ; elles incluent notamment les configurations dans lesquelles la juridiction de la succursale ne considère pas que le contribuable y a une présence imposable. Les dispositifs hybrides impliquant une succursale peuvent servir à obtenir des asymétries identiques à celles visées par les recommandations du Rapport sur l'Action 2. Par exemple :

- (a) un paiement déductible effectué en faveur d'une succursale peut ne pas entrer dans le calcul du revenu soit dans la juridiction de cette succursale, soit dans celle de résidence (d'où un effet de déduction/non-inclusion analogue à celui qui est décrit dans les chapitres 4 et 5 du Rapport sur l'Action 2) ;

---

<sup>2</sup> OCDE (2015), *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides, Action 2 – 2015, Rapport final*, Projet EPS mené par l'OCDE et le G20, Éditions OCDE, Paris (Rapport sur l'Action 2).

- (b) une succursale peut effectuer (ou être réputée effectuer) un paiement déductible en faveur du siège social qui n'est pas pris en compte dans le calcul du bénéfice net du siège selon la législation de la juridiction de résidence (d'où un effet de déduction/non-inclusion analogue à celui qui est décrit dans le chapitre 3 du Rapport sur l'Action 2) ;
- (c) une même dépense peut être considérée comme déductible selon la législation de la juridiction de résidence et de celle de la succursale (d'où un effet de double déduction analogue à celui qui est décrit dans les chapitres 6 et 7 du Rapport sur l'Action 2) ; ou
- (d) une dépense engagée dans le cadre d'un dispositif asymétrique impliquant une succursale peut venir s'imputer au revenu provenant d'un paiement (effet de déduction/non-inclusion analogue à celui qui est décrit dans le chapitre 8 du Rapport sur l'Action 2).

4. Les dispositifs impliquant une succursale ne sont pas « hybrides » à proprement parler en ce sens qu'ils ne sont pas dus à des différences de traitement fiscal ou de qualification d'un instrument ou d'une entité. Ils sont néanmoins très proches des dispositifs faisant appel à une entité hybride qui sont décrits dans les chapitres 3 à 8 du Rapport sur l'Action 2 dans la mesure où ils sont causés par des disparités dans la manière dont les juridictions de résidence et de la succursale traitent les paiements effectués par ou pour la succursale ou le siège. Au vu de la similarité de leur structure et de leurs conséquences fiscales, le Groupe de travail n° 11 s'est penché sur l'opportunité d'établir des règles relatives aux dispositifs hybrides impliquant une succursale qui harmoniseraient le traitement de ces dispositifs avec les recommandations du Rapport sur l'Action 2.

### **1.3 Document pour discussion publique**

5. Les asymétries impliquant une succursale surviennent lorsque les règles comptables ordinaires qui régissent la répartition des produits et des charges entre la succursale et le siège social ont pour effet qu'une fraction du bénéfice net du contribuable échappe à l'impôt à la fois dans la juridiction de la succursale et dans celle de résidence. Le document de travail distingue entre cinq sortes de dispositifs asymétriques impliquant une succursale :

- (a) **Les structures de succursale non prises en compte**, dans lesquelles la succursale ne donne pas lieu à un établissement stable (ES) ou à toute autre présence imposable dans la juridiction où elle est implantée ;
- (b) **Les paiements à une succursale mais non attribués à cette succursale**, dans lesquels la juridiction où la succursale est implantée reconnaît l'existence de cette dernière, mais considère que le paiement qu'elle a reçu doit être attribué au siège, alors que la juridiction de résidence exonère ce paiement d'impôt au motif qu'il a été effectué au profit de la succursale ;
- (c) **Les paiements réputés avoir été effectués par une succursale**, dans lesquels la succursale est considérée comme effectuant au profit du siège un paiement notionnel qui aboutit à une asymétrie des résultats fiscaux selon les législations des juridictions de résidence et de la succursale ;
- (d) **Les paiements d'une succursale donnant lieu à double déduction**, dans lesquels une même dépense est déductible en vertu de la législation de la juridiction de résidence comme de celle de la succursale ; et
- (e) **Les asymétries importées impliquant une succursale**, par lesquelles le bénéficiaire impute au revenu provenant d'un paiement déductible une dépense générée par un montage hybride impliquant une succursale.

6. Les sections 2 à 5 ci-dessous décrivent plus en détail ces dispositifs hybrides impliquant une succursale et formulent des recommandations préliminaires sur des règles nationales permettant de neutraliser les asymétries des résultats fiscaux qui résultent de l'emploi de telles structures. Bien que le champ d'application et le fonctionnement de ces règles sur les asymétries impliquant des succursales suivent la même démarche générale que celle qui est décrite dans le Rapport sur l'Action 2, le mécanisme déclenchant l'application de ces règles est différent. Les recommandations du Rapport sur l'Action 2 visent les asymétries imputables aux différences de qualification juridique d'instruments et d'entités. Les asymétries impliquant des succursales ne reposent généralement pas sur les divergences d'interprétation par les juridictions de résidence et de la succursale de la structure juridique choisie par un contribuable, mais exploitent plutôt les disparités dans la manière dont le siège et la succursale comptabilisent les paiements effectués dans le cadre de cette structure. Étant donné que les asymétries impliquant une succursale reposent sur les disparités de traitement fiscal plutôt que sur les différences de qualification juridique, la même structure de base fondée sur une succursale peut nécessiter l'application de règles qui diffèrent en fonction du traitement comptable adopté respectivement par le siège et la succursale. Cependant, de même que pour les recommandations du Rapport sur l'Action 2, le but de ces règles est de neutraliser complètement les asymétries des résultats fiscaux résultant de l'emploi de dispositifs faisant appel à une succursale (quel que soit le traitement comptable appliqué par la succursale ou par le siège) tout en évitant le risque d'une double imposition économique et en veillant à ne pas fausser les autres résultats fiscaux, réglementaires ou économiques.

7. Les recommandations contenues dans ce projet de rapport ne reflètent pas nécessairement une position de consensus qui se serait dégagée au sein du Comité des affaires fiscales ou du Groupe de travail n° 11 quant au traitement approprié des asymétries impliquant des succursales. Le public est invité à faire part des réflexions que lui inspirent les recommandations préliminaires énoncées dans le présent document et en particulier de commenter les « Questions soumises à consultation » figurant à la fin de chaque section. Tous les commentaires soumis avant le 19 septembre 2016 seront publiés sur le site Internet de l'OCDE et pris en considération par le Groupe de travail n° 11 au cours de sa réunion d'octobre.

## **2. Structures faisant intervenir une succursale recevant un paiement et qui donnent lieu à un effet de déduction/non-inclusion**

8. Le premier type d'asymétrie envisagé dans ce rapport concerne les effets de déduction/non-inclusion qui se produisent lorsque la juridiction de résidence considère qu'un paiement déductible est reçu par une succursale étrangère (et donc exonère ce paiement ou l'exclut du calcul du revenu ordinaire) alors que la juridiction de la succursale n'impose pas le bénéficiaire du paiement parce que :

- (a) dans le cas d'une structure de succursale non prise en compte, le bénéficiaire du paiement n'a pas une présence suffisante dans la juridiction de la succursale pour être imposable sur ce paiement ;  
ou
- (b) dans le cas d'un paiement à une succursale mais non attribué à cette succursale, la juridiction de la succursale exonère le paiement ou l'exclut du revenu imposable au motif qu'il est réputé avoir été effectué au profit du siège.

Ces deux structures sont examinées ci-dessous de manière plus détaillée.

### **2.1 *Structure de succursale non prise en compte***

9. Dans une structure de succursale non prise en compte, l'asymétrie découle du fait qu'un paiement déductible reçu par un contribuable est considéré par la législation du pays de résidence comme étant effectué au profit d'une succursale étrangère (et peut donc être exonéré d'impôt sur les bénéfices), tandis que la juridiction de la succursale ne reconnaît pas l'existence de la succursale et donc ne soumet pas le paiement à l'impôt. Le graphique ci-dessous illustre une telle structure.





pas soumis à l'impôt dans le Pays B en vertu des dispositions correspondantes de cette convention (et ce alors même que la législation nationale du Pays A permet à A Co de comptabiliser ce paiement comme un revenu d'une succursale étrangère qui, de ce fait, est exonéré d'impôt dans le Pays A).

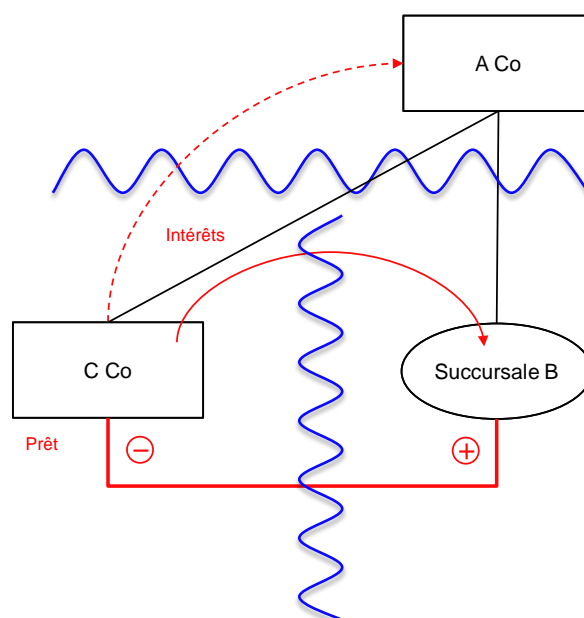
L'emploi d'une structure de succursale non prise en compte repose sur une mécanique et génère des résultats fiscaux qui sont similaires à ceux d'une entité hybride inversée décrite dans les chapitres 4 et 5 du Rapport sur l'Action 2, en ce sens que la juridiction de la succursale comme celle de résidence exonèrent le paiement ou ne l'incluent pas dans le revenu imposable au motif qu'il doit être considéré comme reçu (et donc dûment soumis à l'impôt) dans l'autre juridiction.

## 2.2 Paiement à une succursale mais non attribué à cette succursale

12. Un paiement à une succursale mais non attribué à cette succursale obéit au même schéma et produit les mêmes résultats qu'un paiement à une succursale non prise en compte, à cette différence près que l'asymétrie est due non pas à un conflit relatif à la qualification de la succursale, mais à une disparité des règles entre la juridiction de résidence et celle de la succursale concernant l'attribution des paiements à la succursale. Le graphique ci-dessous illustre un paiement à une succursale mais non attribué à cette succursale. Cet exemple est le même que celui décrit à la section 2.1 ci-dessus, à ceci près que la juridiction de la succursale et celle de la résidence reconnaissent toutes les deux l'existence de la succursale. L'asymétrie naît du fait que la succursale considère que les intérêts ont été payés directement au siège social dans le Pays A alors que, pour sa part, le siège continue de considérer que le paiement a été effectué au profit de la succursale. En conséquence, ce paiement n'est soumis à l'impôt dans aucune des deux juridictions (d'où un effet de déduction/non-inclusion).

### Graphique 2

#### Paiement à une succursale mais non attribué à cette succursale



13. Cette asymétrie de traitement fiscal peut s'expliquer par des disparités entre les règles d'attribution des revenus à la succursale qui sont appliquées par les Pays A et B (ou par une différence

d'interprétation ou d'application de ces règles), ou encore par des règles propres au Pays B qui exonèrent d'impôt ce type de revenu ou l'excluent de la base d'imposition au niveau de la succursale parce que le paiement est effectué au profit d'un non-résident. À l'instar d'une structure de succursale non prise en compte, le mécanisme grâce auquel l'asymétrie fiscale survient est similaire à celui d'une entité hybride inversée en ceci que les juridictions de résidence et de la succursale exonèrent le paiement ou l'excluent du calcul de l'impôt parce qu'elles considèrent qu'il est reçu par l'autre juridiction.

### **2.3 Règles préconisées**

#### *Limiter le champ de l'exonération dont bénéficie la succursale*

14. Le moyen le plus simple d'empêcher la survenue d'un effet de déduction/non-inclusion dans le cadre d'une structure faisant appel à une succursale recevant un paiement consiste, pour la juridiction de résidence, à restreindre l'étendue de l'exonération dont jouit la succursale de telle manière qu'elle ne s'applique pas aux paiements qui n'entrent pas dans le calcul de son bénéfice imposable. C'est pourquoi, conformément à la Recommandation 5.1 du Rapport sur l'Action 2, ce document de travail préconise que la juridiction de résidence réfléchisse aux améliorations à apporter au fonctionnement de l'exonération des succursales afin que les paiements qui ne sont pas pris en compte, qui sont exonérés ou exemptés d'impôt en vertu des lois de la juridiction de la succursale soient traités de la même manière que s'ils avaient été perçus directement par le siège social (et donc n'entrent pas dans le champ de l'exonération applicable aux revenus des succursales).

15. Si une telle limitation de la portée de l'exonération des succursales est de nature à réduire le nombre d'asymétries survenant au titre de paiements réalisés au moyen de ce type de structures impliquant des succursales, cette recommandation ne vise pas particulièrement à neutraliser les asymétries impliquant une succursale et elle s'appliquerait dans tous les cas de figure, que le payeur puisse prétendre à une déduction au titre du paiement ou que ce dernier ait été effectué dans le cadre d'un dispositif structuré ou dans le périmètre d'un groupe sous contrôle commun. Obliger un contribuable à prendre en compte un paiement dans la juridiction de résidence à des fins fiscales si ce paiement n'est pas inclus dans son revenu ordinaire par la succursale ne créera pas automatiquement de charge fiscale supplémentaire. À titre d'illustration, en vertu de cette règle, un paiement tel qu'un dividende qui n'a pas été imposé au niveau de la succursale (et qui devait donc être constaté à des fins fiscales par le siège social) demeure éligible à une exonération fiscale ou à tout autre type d'allègement dans la juridiction de résidence qui est prévu par sa législation nationale pour les paiements de cette nature (par exemple un privilège d'affiliation applicable aux dividendes de source étrangère).

16. Comme la Recommandation 5.1 du Rapport sur l'Action 2, cette recommandation vise à garantir que l'exonération des succursales respecte le cadre fiscal établi par la juridiction de résidence pour l'imposition du revenu mondial, tout en laissant les États libres de déterminer l'étendue de leur pouvoir d'imposition conformément au régime fiscal qui leur est propre. On remarquera aussi que, dans certains cas, la juridiction de résidence peut être empêchée de restreindre la portée de l'exonération des succursales si la convention fiscale qui la lie à la juridiction de la succursale contient une disposition équivalente à l'article 23A du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> Comme le paragraphe 444 du Rapport sur l'Action 2 l'explique, tout pays est libre d'envisager de résoudre les problèmes de non-imposition résultant d'une utilisation abusive de la méthode d'exemption prévue par l'article 23A en ne prévoyant pas l'article relatif à l'exemption dans ses conventions.

### Question soumise à consultation

1. Des difficultés pratiques pourraient-elles survenir en cas de refus d'exonérer une succursale pour un paiement qui n'est pas pris en compte, qui est exonéré ou exempté d'impôt en vertu de la législation de la juridiction de la succursale ?

#### *Règle relative aux asymétries impliquant une succursale recevant un paiement*

17. Les structures faisant intervenir une succursale recevant un paiement tels que celles décrites dans les sections 2.1 et 2.2 ci-dessus ne rentrent pas dans le champ de la règle sur les entités hybrides inversées telle qu'elle est énoncée dans le chapitre 4 du Rapport sur l'Action 2. Cette règle ne s'applique au bénéficiaire d'un paiement que s'il est *transparent* au regard du droit de la juridiction d'établissement<sup>5</sup>. À cet effet, le bénéficiaire d'un paiement est considéré comme transparent si le droit de la juridiction d'établissement autorise ou oblige cette personne à attribuer son revenu ordinaire à son ou ses investisseurs<sup>6</sup>. Dans les structures faisant appel à une succursale recevant un paiement, le destinataire de ce paiement n'est pas considéré comme transparent (que ce soit au regard du droit de la juridiction de la succursale ou de celle de résidence) et le revenu n'est pas attribué à un investisseur établi dans la juridiction du bénéficiaire du paiement, mais à une autre juridiction où ce bénéficiaire est soumis à l'impôt.

18. Au vu de la similarité entre les structures impliquant une succursale recevant un paiement et les entités hybrides inversées, le présent document recommande que la juridiction du payeur se dote d'une règle contre les asymétries impliquant une succursale recevant un paiement qui soit conforme aux recommandations du chapitre 4 du Rapport sur l'Action 2 et qui refuserait la déduction pour tout paiement à une succursale mais non attribué à cette succursale ou pour tout paiement en faveur d'une succursale non prise en compte si la structure en question aboutit à une asymétrie des résultats fiscaux. Les caractéristiques de cette règle et ses liens avec celle relative aux entités hybrides inversées énoncée au Chapitre 4 du Rapport sur l'Action 2 sont décrits plus en détail ci-dessous. L'introduction d'une règle sur les succursales recevant un paiement dont la portée et le fonctionnement sont similaires à celle relative aux entités hybrides inversées garantira que toutes deux opèrent de façon coordonnée et cohérente et empêchera les contribuables de réagir à l'instauration de la règle sur les entités hybrides inversées en se rabattant sur des dispositifs hybrides impliquant une succursale recevant un paiement pour obtenir les mêmes avantages fiscaux.

### Question soumise à consultation

2. Existe-t-il des différences pratiques entre, d'une part, les entités hybrides inversées et, de l'autre, les structures de succursale non prises en compte et les structures impliquant des paiements à une succursale mais non attribués à cette succursale, qui pourraient justifier une approche différente de celle décrite dans les chapitres 4 et 5 du Rapport sur l'Action 2 ?

(a) La règle sur les asymétries impliquant des succursales recevant un paiement ne doit s'appliquer qu'aux paiements réalisés dans le cadre d'un dispositif structuré ou entre membres d'un même groupe

19. La règle sur les asymétries impliquant des succursales recevant un paiement ne doit s'appliquer qu'aux paiements réalisés dans le cadre d'un dispositif structuré ou entre membres d'un même groupe. Par souci de cohérence, les critères appliqués aux dispositifs structurés et aux groupes sous contrôle commun doivent être identiques à ceux qui sont énoncés dans le Rapport sur l'Action 2. Il s'ensuit qu'un

<sup>5</sup> Rapport sur les dispositifs hybrides, OCDE (2015), Recommandation 4.2.

<sup>6</sup> Rapport sur les dispositifs hybrides, OCDE, (2015), paragraphe 160.

contribuable n'aurait à opérer un ajustement en vertu de la règle sur les asymétries impliquant une succursale recevant un paiement que si ce paiement a été effectué au profit d'une personne appartenant au même groupe sous contrôle commun ou si le payeur était partie à un dispositif structuré conçu pour créer une asymétrie impliquant la succursale. Comme l'indique le Rapport sur l'Action 2 :<sup>7</sup>

« Une personne sera partie à un dispositif structuré si elle s'est suffisamment impliquée dans ce dispositif pour comprendre comment il est structuré et quels peuvent en être les effets fiscaux. Toutefois, un contribuable ne sera pas considéré comme partie à un dispositif structuré si ce contribuable ou un membre du même groupe sous contrôle commun n'était pas informé de l'asymétrie des résultats fiscaux ou n'a pas bénéficié de l'avantage fiscal généré par cette asymétrie ».

20. L'exemple 4.1 du Rapport sur l'Action 2 illustre l'application de la règle relative aux entités hybrides inversées à un paiement d'intérêts effectué par une partie non liée. L'exemple relève que dans ce cas l'emploi d'une entité hybride inversée en tant qu'entité à but unique pour l'octroi du prêt pourrait indiquer que le mécanisme liant l'investisseur et l'entité à but unique a été conçu dans le but de produire une asymétrie des résultats fiscaux. Cependant, dans cet exemple, le payeur ne doit pas être considéré comme partie à ce dispositif structuré parce qu'il verse le taux d'intérêt du marché au titre du prêt et qu'il n'était pas tenu, dans le cadre des procédures de diligence raisonnable habituelles, de prendre en considération la situation fiscale de la contrepartie lorsqu'il a pris la décision d'emprunter. Le raisonnement et les résultats qui s'appliquent à la structure d'entité hybride inversée décrite dans l'exemple 4.1 doivent aussi s'appliquer à tout cas similaire impliquant un paiement à une succursale mais non attribué à cette succursale ou un paiement à une succursale non prise en compte.

---

<sup>7</sup> Rapport sur l'Action 2, OCDE (2015) paragraphe 342.

### Questions soumises à consultation

3. La règle sur les asymétries impliquant des succursales recevant un paiement doit-elle s'appliquer exclusivement aux paiements réalisés dans le cadre d'un dispositif structuré ou entre membres d'un groupe sous contrôle commun ?
4. Existe-t-il des différences pratiques entre les entités hybrides inversées, les succursales présumées et les paiements à une succursale mais non attribués à cette succursale qui pourraient justifier de modifier la portée de la règle ou les orientations sur l'application de la règle relative aux dispositifs structurés à ce type d'asymétries ?

(b) La règle sur les asymétries impliquant des succursales recevant un paiement ne doit s'appliquer que s'il existe une asymétrie au regard des règles habituelles d'attribution des revenus d'une succursale

21. Même si la règle sur les asymétries faisant appel à une succursale recevant un paiement est celle qui s'applique en priorité (et, de fait, exclusivement) pour neutraliser ce type d'asymétries impliquant une succursale, elle ne sera déclenchée dans la juridiction du payeur que si le paiement produit effectivement un effet de déduction/non-inclusion. Comme on l'indique le paragraphe 149 du Rapport sur l'Action 2 à propos des entités hybrides inversées : « Un paiement qui est pris en compte comme un revenu ordinaire dans au moins une juridiction ne génère aucune asymétrie justifiant l'application de la règle ».

22. En conséquence, de même que pour la règle sur les entités hybrides inversées, les règles sur les succursales non prises en compte ou sur les paiements à une succursale mais non attribués à cette succursale ne doivent pas être déclenchées si, après que les règles d'attribution du revenu dans les juridictions de résidence et de la succursale ont été dûment appliquées, il s'avère que le paiement a été intégralement comptabilisé comme un revenu ordinaire selon la législation d'au moins une juridiction. Tel sera le cas si l'asymétrie a été neutralisée par une règle de la juridiction du siège ou de la succursale qui garantit que le paiement qui n'est pas pris en compte dans l'une de ces juridictions le sera dans l'autre. Cette condition vaut pour toute règle qui, conformément à la recommandation spécifique énoncée à la section 2.3 ci-dessus, limite le champ d'application de l'exemption de la succursale dans la juridiction de résidence aux paiements qui avaient été inclus dans le revenu de cette succursale.

23. Le paragraphe 150 du Rapport sur l'Action 2 précise qu'un paiement qui a été attribué en totalité à la société mère ultime du groupe en vertu d'un régime applicable aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) et qui a été soumis à une imposition à taux plein devrait être considéré comme ayant été inclus dans le revenu ordinaire aux fins de la règle relative aux entités hybrides inversées. En considérant que l'asymétrie est neutralisée par l'inclusion dans le revenu ordinaire dans la juridiction de la maison mère dans le cadre d'un régime applicable aux SEC, le Rapport sur l'Action 2 évite tout conflit entre les Recommandations 4.1 et 5.1 et élimine le risque de double imposition qui, à défaut, pourrait résulter de l'application simultanée d'une règle relative aux SEC et d'une règle relative aux entités hybrides inversées dans les juridictions de l'investisseur et du payeur.

24. Il peut ne pas être opportun, au regard de l'application de la règle sur les asymétries impliquant une succursale recevant un paiement, de mettre l'accent sur les effets éventuels des règles sur les SEC visées dans le Rapport sur l'Action 2 si les modifications du droit interne préconisées à la section 2.3 ci-dessus n'appellent aucune extension du camp des règles sur les SEC dans la juridiction de résidence. Toutefois, le risque de double imposition n'est pas totalement écarté dans le cas où un paiement à une succursale mais qui n'est pas attribué à cette succursale ou un paiement à un ES non pris en compte est inclus dans le revenu en vertu du régime sur les SEC en vigueur dans la juridiction d'un investisseur direct ou indirect dans le contribuable. C'est pourquoi le Groupe de travail n° 11 étudiera plus avant l'opportunité

d'établir des orientations sur les effets possibles d'une inclusion en vertu du régime sur les SEC sur l'application de la règle relative aux asymétries impliquant une succursale recevant un paiement.

### Questions soumises à consultation

5. Les paragraphes ci-dessus donnent-ils une explication claire des interactions voulues entre les règles relatives aux asymétries impliquant une succursale recevant un paiement et les règles ordinaires d'attribution d'un revenu à une succursale (y compris les règles cohérentes avec celles qui sont décrites à la section 2.3 et qui limitent la portée de l'exemption des succursales) ?
6. Un paiement à une succursale doit-il être considéré comme inclus dans le revenu au regard des règles relatives aux succursales non prises en compte ou aux paiements à une succursale mais qui ne sont pas attribués à cette succursale si ce paiement est pris en compte en vertu des règles sur les SEC dans la juridiction de la société mère ?

#### (c) La règle ne doit s'appliquer que si l'asymétrie est imputable à des disparités de traitement fiscal de la succursale résultant des lois des deux juridictions

25. La règle sur les dispositifs hybrides impliquant une succursale a pour objet de neutraliser les asymétries causées par des différences d'attribution de revenus entre le siège social et la succursale en vertu des lois des juridictions de résidence et de la succursale. Comme pour la règle sur les entités hybrides inversées, cette règle doit s'appliquer uniquement si le paiement aurait été inclus dans le revenu ordinaire s'il avait été versé directement au siège social. L'exemple 4.1 du Rapport sur l'Action 2 illustre ce principe dans le cas du paiement d'intérêts à une entité hybride inversée. Il conclut que la règle sur les entités hybrides inversées ne s'applique pas si l'investisseur est une entité exonérée d'impôt qui n'aurait pas été soumise à l'impôt même si le paiement avait été versé directement à l'investisseur. L'analyse et les résultats présentés dans cet exemple seraient identiques dans le cas d'un paiement à une succursale mais qui n'est pas attribué à cette succursale ou d'un paiement à une succursale non prise en compte si le contribuable était exonéré d'impôt au regard du droit de la juridiction de résidence. Le chapitre 5 du Rapport sur l'Action 2 décrit une analyse contrefactuelle qui permet de déterminer si un paiement produit une asymétrie hybride au regard de la règle sur les entités hybrides inversées. Le Rapport sur l'Action 2 considère qu'un paiement générant un effet de déduction/non-inclusion constitue une asymétrie hybride si ce même paiement aurait été inclus dans le revenu ordinaire s'il avait été versé directement à l'investisseur<sup>8</sup>. Il faudrait adapter cette analyse contrefactuelle au contexte des dispositifs hybrides impliquant une succursale dans le cas où l'asymétrie se produit non pas en raison d'un conflit portant sur l'identification de la personne recevant le paiement, mais dans la juridiction dans laquelle le paiement est considéré comme reçu.

26. À l'instar de la règle sur les entités hybrides inversées, cette règle sur les asymétries impliquant une succursale ne devrait néanmoins pas être utilisée pour contourner l'application de la règle sur les instruments financiers hybrides et elle devrait continuer à s'appliquer dans la mesure où un paiement direct aurait fait l'objet d'un ajustement en vertu de la Recommandation 1 du Rapport sur l'Action 2<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> Voir le Rapport sur l'Action 2, paragraphe 166.

<sup>9</sup> Voir le Rapport sur l'Action 2 (OCDE 2015), paragraphe 167 et exemple 4.4.

### **Questions soumises à consultation**

7. Les paragraphes ci-dessus donnent-ils une explication claire des cas où un paiement à une succursale mais qui n'est pas attribué à cette succursale et un paiement à une succursale non prise en compte sont considérés comme ayant produit une asymétrie des résultats fiscaux ?
8. Quel est le critère juridique approprié pour déterminer si un paiement réalisé dans le cadre d'un dispositif faisant appel à une succursale recevant un paiement a donné lieu à une asymétrie impliquant une succursale ?
9. Quelles autres orientations sont nécessaires, le cas échéant, pour expliquer la portée souhaitée pour la règle sur les asymétries impliquant une succursale recevant un paiement ?



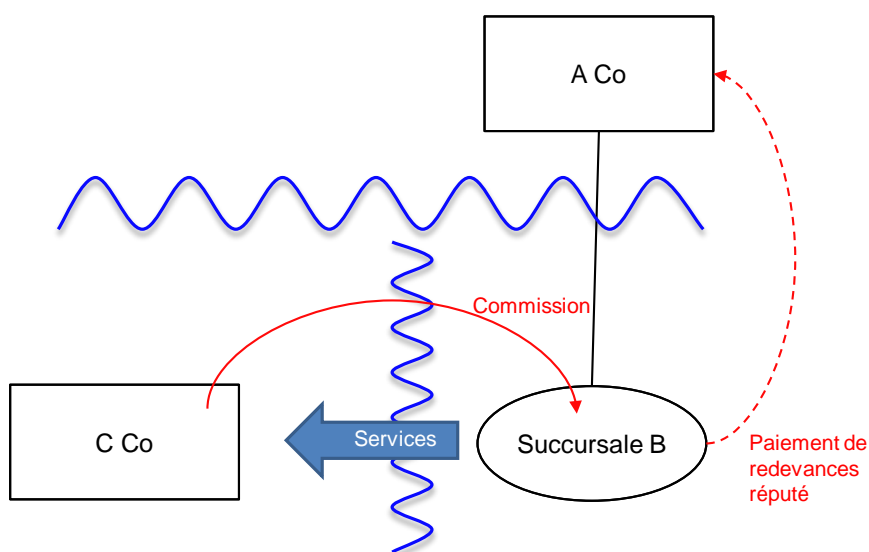
### 3. Paiements réputés avoir été effectués par une succursale

27. S'agissant des paiements à une succursale mais qui ne sont pas attribués à cette succursale ou qui ne sont pas pris en compte abordés ci-dessus, l'asymétrie survient si un paiement déductible effectué par une tierce partie n'est pas inclus dans le revenu, ni dans la juridiction de résidence, ni dans celle de la succursale. Néanmoins, il est également possible de générer une asymétrie interne entre la succursale et le siège en exploitant les règles qui permettent au contribuable de comptabiliser un paiement présumé entre la succursale et le siège dans des circonstances où aucun ajustement correspondant n'est appliqué au bénéfice net dans la juridiction du bénéficiaire du paiement pour prendre en compte l'effet de ce paiement présumé.

28. Le graphique ci-dessous présente une structure illustrant un paiement réputé avoir été effectué par une succursale. Dans cet exemple, A Co fournit des services à une société liée (C Co) par l'intermédiaire d'une succursale située dans le Pays B. Les prestations fournies par la succursale font appel à des actifs incorporels sous-jacents qui appartiennent à A Co. Le Pays B attribue la propriété de ces actifs incorporels au siège social et considère que la succursale effectue un paiement de pleine concurrence afin de rémunérer A Co pour l'utilisation de ces actifs. Ce paiement réputé est déductible en vertu de la législation du Pays B mais n'est pas reconnu par celle du Pays A (parce que ce dernier attribue la propriété des actifs incorporels à la succursale). Parallèlement, les revenus générés par les prestations reçues par la succursale sont exonérés d'impôt au regard des lois du Pays A en vertu d'une exonération ou d'une exclusion applicable aux revenus des succursales dans le Pays A.

**Graphique 3**

**Paiement réputé avoir été effectué par une succursale**



29. Le paiement réputé générera une asymétrie intragroupe (c'est-à-dire un effet de déduction/non-inclusion) dans la mesure où la déduction est imputée au revenu de la succursale qui est exonéré d'impôt dans le Pays A (revenu non soumis à double inclusion). Dans une variante de ce schéma, le paiement réputé pourrait donner lieu à une perte dans la succursale qui est imputée au revenu d'une autre société du groupe située dans le Pays B (dans le cadre d'un régime de groupe d'intégration fiscale, par exemple). La structure décrite ci-dessus implique un paiement réputé de redevances, mais les principes fiscaux ou comptables et l'application des principes en matière de prix de transfert dans la juridiction de la

succursale peuvent aussi donner lieu à d'autres paiements réputés (sous forme d'intérêts par exemple) dont les conséquences fiscales sont similaires.

30. Cette asymétrie est analogue à celle qui se produit dans le cadre d'un paiement hybride non pris en compte décrit dans le chapitre 3 du Rapport sur l'Action 2. Dans ce cas, un payeur hybride (c'est-à-dire une personne considérée comme une entité distincte selon les lois de la juridiction du payeur mais comme transparente ou non prise en compte par le bénéficiaire du paiement) effectue un paiement déductible qui n'est pas pris en compte en vertu de la législation de la juridiction du bénéficiaire en raison du traitement fiscal transparent appliqué au payeur. La déduction résultant de ce paiement est ensuite imputée à un revenu qui n'est pas soumis à l'impôt dans la juridiction du bénéficiaire du paiement (c'est-à-dire un revenu non soumis à une double inclusion).

31. La mécanique et les résultats des paiements réputés avoir été effectués par une succursale et des paiements hybrides non pris en compte sont quasiment identiques. La succursale peut prétendre à une déduction au titre d'un élément considéré comme une dépense par la législation de sa juridiction ou par celle du payeur mais qui n'est pas pris en compte dans la juridiction de résidence/du bénéficiaire du paiement parce que ce bénéficiaire ne considère pas le payeur comme une entité distincte à des fins fiscales. La déduction due à l'asymétrie est ensuite imputée à des revenus non soumis à une double inclusion, ce qui aboutit à une asymétrie des résultats fiscaux.

### **3.1 Règle recommandée pour les dispositifs hybrides impliquant une succursale**

32. Étant donné la similitude entre les paiements hybrides et les paiements réputés avoir été effectués par une succursale, le présent document de travail préconise que les pays se dotent de règles neutralisant l'effet de ces dispositifs qui soient compatibles avec les critères énoncés dans le chapitre 3 du Rapport sur l'Action 2. La règle sur les paiements réputés avoir été effectués par une succursale s'appliquerait :

- à tout paiement notionnel ou présumé entre une succursale et le siège qui est déductible en vertu de la législation d'une juridiction (celle du payeur) mais qui n'est pas inclus dans le revenu ordinaire selon celle de l'autre juridiction (effet de déduction/non-inclusion) ;
- si la déduction consécutive peut être imputée à un revenu non soumis à double inclusion.

Comme on le verra plus en détail ci-après, la réponse principale à l'asymétrie faisant intervenir une succursale qui est décrite dans le paragraphe 28 ci-dessus doit consister à refuser la déduction pour le paiement présumé de la succursale dans la mesure où il est supérieur au revenu soumis à une double inclusion. Si la juridiction de la succursale ne se dote pas de règles sur les asymétries impliquant une succursale qui sont conformes à ces recommandations, la juridiction de résidence doit, à titre de mesure défensive, inclure ce paiement dans le revenu ordinaire à concurrence du montant nécessaire pour éliminer l'asymétrie. Les caractéristiques de cette règle et ses liens avec celle applicable aux paiements hybrides non pris en compte sont décrits plus en détail ci-dessous.

33. Comme pour les dispositifs faisant appel à une succursale recevant un paiement qui sont abordés à la section 2 ci-dessus, l'instauration de règles sur les asymétries impliquant une succursale dont la portée et le fonctionnement soit similaires à celle relative aux paiements hybrides non pris en compte garantira que toutes deux opèrent de façon coordonnée et cohérente et empêchera les contribuables de réagir à la mise en œuvre des recommandations énoncées dans le chapitre 3 du Rapport sur l'Action 2 en optant pour des dispositifs faisant appel à des succursales qui leur procurent les mêmes avantages.

### Question soumise à consultation

10. Existe-t-il des différences pratiques entre, d'une part, les paiements hybrides non pris en compte et, de l'autre, les paiements réputés avoir été effectués par une succursale qui justifieraient de suivre une approche différente de celle qui est décrite dans le chapitre 3 du Rapport sur l'Action 2 ?

*Étendre le champ des recommandations de manière à couvrir les paiements notionnels entre une succursale et le siège social*

34. En ce qui concerne les paiements réputés avoir été effectués par une succursale, la déduction résulte d'un paiement notionnel entre deux composantes d'une même entité plutôt que d'un paiement réel entre des entités distinctes. Cela signifie que les dispositifs faisant intervenir des paiements réputés avoir été effectués par une succursale ne relèvent pas de la règle applicable aux paiements hybrides non pris en compte. Le Rapport sur l'Action 2 exclut expressément les paiements notionnels du champ d'application des règles puisqu'elle définit un paiement comme suit :<sup>10</sup>

« ... tout montant susceptible d'être payé, notamment une distribution, un crédit, un débit, une somme due, *mais il exclut les paiements réputés être effectués uniquement à des fins fiscales et qui n'impliquent pas la création de droits économiques entre les parties* ». (italiques ajoutés par nos soins)

35. Les paiements réputés effectués entre une succursale et le siège seront considérés juridiquement comme des paiements notionnels (et ce, même s'ils sont dûment étayés par une documentation et aboutissent à des transferts réels de fonds entre la succursale et le siège). C'est pourquoi une approche exhaustive des dispositifs impliquant une succursale nécessite de prendre en considération ce type de paiements notionnels dans la mesure où ils produisent une asymétrie des résultats fiscaux.

36. Les paiements réputés effectués par une succursale sont considérés comme n'entrant pas dans le champ du Rapport sur l'Action 2 parce que la déduction imputable à ces éléments n'est pas liée à une dépense réelle du contribuable. Les déductions pour intérêts réputés et autres régimes similaires (tels que les déductions pour fonds capitaux propres) sont des avantages fiscaux spécifiques ayant pour but d'abaisser le taux d'imposition effectif d'un contribuable dans la juridiction du payeur en réduisant sa base d'imposition, de sorte que, sous l'angle fonctionnel, elles s'apparentent davantage à une réduction du taux d'imposition qu'à une déduction au titre d'une dépense réelle. En tant que tels, ces types de paiements notionnels ne sont pas considérés comme générant une asymétrie des résultats fiscaux au sens du Rapport sur l'Action 2. Le Rapport sur l'Action 2 précise néanmoins que les déductions d'intérêts notionnels, et d'autres règles ayant des effets analogues, devront faire l'objet d'une analyse plus poussée dans le cadre de la mise en œuvre des recommandations sur les dispositifs hybrides<sup>11</sup>.

37. Les paiements réputés effectués par une succursale se distinguent d'autres types de paiements notionnels parce qu'ils entrent dans un calcul visant à déterminer avec précision le revenu soumis à l'impôt dans la juridiction concernée et parce que toute asymétrie due à la non-reconnaissance de ce type de paiement réputé est la conséquence de différences entre les règles appliquées dans les juridictions de résidence et de la succursale pour calculer et répartir les revenus et les dépenses entre la succursale et le siège. Le paiement réputé constaté dans la juridiction du payeur doit en règle générale être la contrepartie d'un véritable transfert de valeur entre le siège et la succursale qui, sur le plan politique, se confond avec

<sup>10</sup> Rapport sur l'Action 2, OCDE (2015), définition d'un « paiement » dans la Recommandation 12.

<sup>11</sup> Rapport sur l'Action 2, OCDE (2015), paragraphe 11.

un paiement réel effectué par une entité hybride non prise en compte si le payeur comme le paiement ne sont pas pris en considération dans la législation de la juridiction du bénéficiaire. Aussi, la distinction entre les paiements réputés et les paiements réels qui a conduit le Groupe de travail n° 11 à exclure les paiements notionnels du champ des règles relatives aux dispositifs hybrides ne s'applique pas aux paiements réputés effectués par une succursale ; par conséquent, il est approprié d'étendre les concepts élaborés dans le chapitre 3 du Rapport sur l'Action 2 pour couvrir ces types de paiements, même s'ils ne relèvent pas de la définition du paiement stricto sensu qui figure dans le Rapport sur l'Action 2.

#### **Question soumise à consultation**

11. Des difficultés pratiques pourraient-elles survenir si les règles relatives aux asymétries faisant intervenir une succursale sont appliquées à un paiement réputé entre la succursale et le siège ?

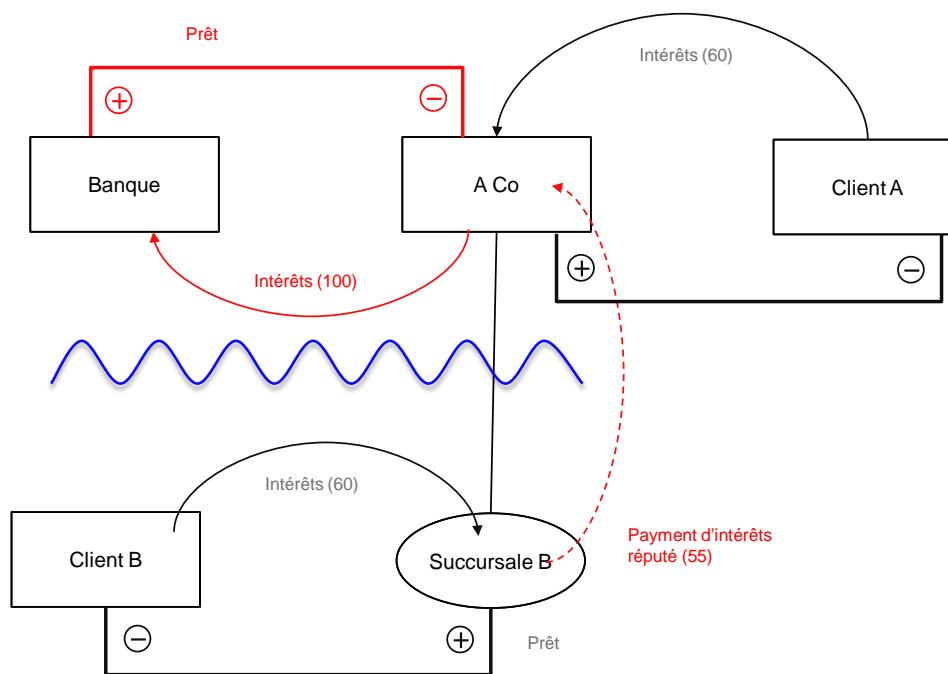
#### *Définition d'un paiement réputé*

38. Un paiement réputé désigne tout paiement qui, en vertu des lois de la juridiction du payeur, est considéré comme un paiement purement notionnel au profit du même contribuable dans une autre juridiction. Un paiement réputé ne doit inclure aucun paiement notionnel qui représente une dépense du contribuable payée à un tiers ou qui est calculé par référence à une telle dépense. Tout paiement qui, à des fins fiscales, est considéré comme effectué entre une succursale et le siège mais qui, en pratique, correspond à l'attribution de dépenses envers un tiers doit être considéré comme échappant à la règle sur les paiements réputés effectués par une succursale. On remarquera cependant que toute déduction de cette nature au titre des dépenses envers un tiers pourrait faire l'objet d'un ajustement en vertu des règles applicables aux paiements d'une succursale donnant lieu à une double déduction qui sont abordées dans la section 4 ci-dessous.

39. L'exemple ci-dessous montre comment la règle sur les paiements réputés effectués par une succursale doit être appliquée dans le contexte d'un paiement notionnel entre la succursale et le siège. Dans cet exemple, la société A Co est constituée et réside dans le Pays A. A Co emprunte des fonds à une banque indépendante et prête la moitié des sommes ainsi empruntées à un client situé dans le Pays A (Client A). A Co prête le solde de ces fonds à un client situé dans le Pays B (Client B) par l'intermédiaire d'une succursale située dans ce même pays (Succursale B).

## Graphique 4

### Répartition des charges d'intérêts



40. Selon la législation du Pays B, le bénéfice net de la Succursale B est calculé comme si elle était une entité distincte à des fins fiscales. Pour procéder à ce calcul, le Pays B considère que la Succursale B verse des intérêts au siège social. Même si, au regard des lois du Pays B, ce paiement est un paiement notionnel, en pratique il est calculé par référence à un certain pourcentage des coûts d'emprunt externes de A Co. En conséquence, la charge d'intérêts revendiquée en vertu de la législation du Pays B *ne doit pas* être traitée comme un paiement réputé aux fins de la règle sur les paiements réputés effectués par une succursale parce qu'elle correspond (de fait) à l'attribution par le contribuable de charges d'intérêts envers des tiers à cette succursale. Néanmoins le paiement de ces intérêts pourrait se traduire par un paiement d'une succursale donnant lieu à une double déduction, comme l'explique la section 4 ci-dessous.

41. De même, un paiement d'intérêts réputé entre la succursale et le siège ne doit pas donner lieu à l'ajustement prévu par cette règle dans la mesure où le paiement effectué par la Succursale B correspond à une attribution réelle d'intérêts versés à des tiers par le siège en vertu de la législation du Pays A. On peut illustrer ce cas de figure en modulant les faits illustrés dans l'exemple ci-dessus de telle manière que les règles du Pays A sur l'attribution des revenus et des dépenses à la succursale obligent le siège à considérer qu'une partie des intérêts payés à la banque est imputable à la succursale exonérée (et par conséquent non déductible au regard de la législation du Pays A). Le tableau ci-dessous illustre le fonctionnement souhaité de la règle relative aux paiements réputés effectués par une succursale dans de telles circonstances.

Pays A			Pays B		
	Fiscalité	Compta bilité		Fiscalité	Compt abilisé
<u>Revenu</u>			<u>Revenu</u>		
Intérêts payés par le Client A	60	60			
Intérêts payés par le Client B	-	60	Intérêts payés par le Client B	60	-
<u>Dépenses</u>			<u>Dépenses</u>		
Intérêts payés à la banque	(50)	(100)	Intérêts réputés payés au siège social	(55)	-
Bénéfice net		20	Bénéfice net		-
Revenu imposable	10		Revenu imposable	5	

42. Comme le montre ce tableau, A Co reçoit au total 120 en produits d'intérêts alors que ses charges d'intérêts ne sont que de 100. Le bénéfice net généré par ce dispositif est donc égal à 20. Selon les lois du Pays B, la Succursale B est imposable sur les intérêts payés par le Client B (de 60) et a droit à une déduction au titre des intérêts réputés payés au siège (de 55) sur un prêt hypothétique, qui est calculée sans se référer à la charge d'intérêts réelle du contribuable. Le bénéfice net soumis à l'impôt dans le Pays B est donc égal à 5.

43. Selon les lois du Pays A, le siège social de A Co perçoit un revenu d'intérêts imposable de 60. Les intérêts payés par le Client B peuvent prétendre à l'exemption prévue pour les succursales et ne sont pas imposables en vertu des lois du Pays A. Cependant, à des fins fiscales, A Co est tenue d'attribuer la moitié de la charge d'intérêts afférente au prêt bancaire à la succursale exonérée, ce qui ramène le montant total des intérêts déductibles en vertu de la législation du Pays A à 50 seulement, si bien que le siège doit déclarer un revenu net imposable de 10 en vertu de la législation du Pays A.

44. L'effet net de ce dispositif est que le revenu imposable de A Co en vertu des lois des Pays A et B est de 15, alors que le bénéfice net total de A Co généré par ce dispositif est de 20.

45. Dans le cas présent, une partie des intérêts notionnels réputés avoir été payés au siège par la succursale selon les lois du Pays B (50) est comptabilisée dans la juridiction de résidence du fait que le siège a attribué les intérêts à la succursale en vertu des lois du Pays A. Aucun ajustement ne sera nécessaire en application de la règle sur les paiements réputés effectués par une succursale dans la mesure où le paiement notionnel (selon la législation du Pays B) correspond à l'attribution d'une dépense réelle en vertu des règles de la juridiction de résidence (législation du Pays A). L'effet net du traitement fiscal de la succursale et du siège en vertu des lois des Pays A et B est qu'une partie du paiement notionnel (50) est imposée en tant qu'attribution convenue d'une dépense envers un tiers. La règle sur les paiements réputés effectués par une succursale continuera toutefois à s'appliquer dans la mesure où les intérêts notionnels payés au siège social n'ont pas été constatés par une attribution correspondante d'une dépense d'intérêts

envers un tiers dans le Pays A. C'est pourquoi, dans cet exemple, une partie seulement (5) de la dépense d'intérêts notionnelle serait couverte par la règle sur les paiements réputés effectués par une succursale.

46. À la différence des dispositifs hybrides pour lesquels la distinction entre paiements hybrides déductibles et paiements non pris en compte repose sur la forme juridique des dispositifs, la distinction entre les règles relatives aux paiements d'une succursale donnant lieu à double déduction et aux paiements réputés effectués par une succursale est fondée sur le traitement comptable et fiscal adopté par la succursale et par le siège et sur les ajustements de prix de transfert qui sont pratiqués pour obtenir une estimation exacte du bénéfice net dans chaque juridiction. Comme ces calculs et ajustements sont réalisés par le même contribuable, déterminer laquelle de ces règles doit s'appliquer et si elle suffira à neutraliser l'asymétrie ne semble pas poser de difficulté immédiate. Le Groupe de travail n° 11 pourrait néanmoins réfléchir à des règles plus détaillées relatives à l'application souhaitable des règles sur les dispositifs hybrides faisant intervenir une succursale en ce qui concerne les paiements d'une succursale donnant lieu à double déduction et les paiements réputés effectués par une succursale, dans l'optique d'élaborer des orientations plus précises sur les résultats appropriés dans un cas comme dans l'autre.

#### Questions soumises à consultation

12. Êtes-vous d'accord avec l'idée selon laquelle tout paiement qui, à des fins fiscales, est considéré comme effectué entre une succursale et le siège social mais qui, en pratique, aboutit à l'attribution de charges envers un tiers devrait être exclu du champ de la règle sur les paiements réputés avoir été effectués par une succursale ?
13. Êtes-vous d'accord avec l'idée selon laquelle les paiements représentant une charge envers un tiers ou calculés par référence à une telle charge devraient entrer dans le champ des règles applicables aux paiements d'une succursale donnant lieu à double déduction qui sont abordés dans la section 4 ci-dessous ?
14. Est-il envisageable, en pratique, de faire reposer la distinction entre les paiements d'une succursale donnant lieu à double déduction et les paiements réputés effectués par une succursale sur le fait que le paiement notionnel est traité ou non comme l'attribution par le contribuable d'une charge envers un tiers ?

#### *Pas d'asymétrie si la déduction est compensée avec un revenu soumis à double inclusion*

47. De même que pour les paiements hybrides non pris en compte, aucune asymétrie ne survient (et aucun ajustement ne doit être requis) si les règles de la juridiction de résidence ou de la succursale ont pour effet que le montant des paiements réputés effectués par une succursale ne peut excéder le montant du revenu soumis à double inclusion. Cela signifie que ces types d'asymétries ont peu de risque de se produire s'il existe dans la juridiction de résidence ou dans celle de la succursale un mécanisme faisant en sorte que le montant total du revenu net soumis à l'impôt dans les deux juridictions ne sera pas inférieur au revenu net total du contribuable considéré.

48. L'exemple ci-après illustre une situation dans laquelle les mécanismes de calcul des revenus d'une succursale garantissent que toute déduction réputée sera imputée à un revenu soumis à double inclusion. Cet exemple est le même que celui présenté dans le graphique 4, à ceci près que les règles d'attribution des revenus et des dépenses dans la juridiction de résidence accordent au siège social une déduction égale au revenu net de la succursale. Le tableau ci-dessous illustre le fonctionnement souhaité de la règle relative aux paiements réputés effectués par une succursale dans de telles circonstances.

Pays A			Pays B		
	Fiscalité	Compta bilité		Fiscalité	Compta bilité
<u>Revenu</u>			<u>Revenu</u>		
Intérêts payés par le Client A	60	60			
Intérêts payés par le Client B	60	60	Intérêts payés par le Client B	60	-
<u>Dépenses</u>			<u>Dépenses</u>		
Intérêts payés à la banque	(100)	(100)	Intérêts réputés avoir été payés au siège social	(50)	-
Ajustement du bénéfice net de la succursale	(10)		Ajustement en vertu de la règle relative aux paiements réputés effectués par une succursale	-	
Bénéfice net		20	Bénéfice net		-
Revenu imposable	10		Revenu imposable	10	

49. Dans cet exemple, A Co perçoit un montant total de 120 en produits d'intérêts et paie 100 en charges d'intérêts. Le bénéfice net procuré par ce dispositif est donc égal à 20. Selon les lois du Pays A, A Co prend en compte la totalité du revenu et des dépenses de A Co mais permet au siège social de prétendre à une déduction au titre du montant net du revenu de la succursale constaté selon la législation du Pays B. On obtient ainsi un bénéfice net (ajusté) de 10 selon la loi du Pays A, de sorte que le revenu total de A Co selon les lois des juridictions de résidence et de la succursale est égal à la totalité du bénéfice net de A Co.

50. En fait, en n'autorisant la déduction que pour le bénéfice net constaté selon les lois du Pays B, le Pays A s'assure que la déduction au titre du paiement réputé effectué au profit du siège sera en toutes circonstances imputée au revenu imposable en vertu des lois du Pays A (autrement dit un revenus soumis à double inclusion), ce qui empêche toute asymétrie résultant du paiement réputé. Si toutefois les règles du Pays A permettent à A Co de revendiquer une déduction pour le bénéfice net de la succursale qui est en réalité supérieur au revenu imposable, le paiement réputé effectué par la succursale peut engendrer une asymétrie des résultats fiscaux.

51. Le fait qu'une asymétrie n'apparaît que si la déduction est imputée à un revenu non soumis à double inclusion signifie aussi que les paiements réputés effectués par une succursale ont peu de risque de susciter des problèmes significatifs si la juridiction de résidence considère que le revenu de la succursale est imposable (et accorde un crédit pour les impôts étrangers acquittés par la succursale), sauf si la législation de la juridiction de la succursale permet à la succursale de compenser une déduction avec le revenu d'une autre entité du groupe située dans la juridiction de la succursale. La juridiction de résidence peut aussi prendre d'autres mesures pour s'assurer que tout crédit au titre d'impôts payés à l'étranger par la succursale concerne un revenu imposable au regard des lois des deux juridictions.



### Questions soumises à consultation

15. Êtes-vous d'accord avec l'idée selon laquelle la règle relative aux paiements réputés effectués par une succursale ne crée aucune asymétrie (et n'exige aucun ajustement) si les règles des juridictions de résidence ou de la succursale ont pour effet que le montant total du revenu du contribuable sera pris en compte dans au moins une juridiction ?
16. Existe-t-il, pour déterminer le montant du revenu soumis à double inclusion dans le cadre d'asymétries impliquant une succursale, de quelconques difficultés pratiques qui ne se présentent pas dans le contexte des dispositifs hybrides ?
17. De nouvelles orientations sont-elles nécessaires pour déterminer dans quelles circonstances la règle relative aux paiements réputés effectués par une succursale doit s'appliquer ?

#### *Refus de la déduction dans la juridiction de la succursale*

52. Comme pour les paiements hybrides non pris en compte, le moyen le plus approprié et le plus efficace pour neutraliser l'asymétrie survenant au titre d'un paiement réputé effectué par une succursale consistera à plafonner la déduction pour le paiement réputé au montant du revenu soumis à double inclusion<sup>12</sup>. La déduction refusée dans la juridiction de la succursale doit pouvoir être reportée sur des exercices postérieurs selon les règles habituelles<sup>13</sup>. En ce qui concerne la règle sur les paiements hybrides non pris en compte, les pays sont incités à identifier des solutions appropriées pour sa mise en œuvre qui préservent les résultats voulus par la règle relative aux paiements réputés effectués par une succursale tout en se gardant d'une complexité excessive<sup>14</sup>. En général, les états financiers du contribuable auront été préparés selon la législation des deux juridictions en appliquant leurs règles fiscales respectives. Les administrations fiscales devraient utiliser ces sources d'information et les calculs fiscaux existants comme point de départ pour détecter les paiements réputés avoir été effectués par une succursale et vérifier si la déduction correspondante a été imputée à un revenu soumis à double inclusion.

### Questions soumises à consultation

18. Êtes-vous d'accord avec le principe selon lequel la règle principale en matière de paiements réputés effectués par une succursale doit être de refuser la déduction dans la juridiction où le paiement est réputé avoir été effectué ?
19. Quelles orientations supplémentaires faudrait-il élaborer, le cas échéant, pour faciliter l'identification du revenu soumis à double inclusion dans le cadre de ces dispositifs asymétriques faisant intervenir une succursale ?

#### *Inclure le paiement dans le revenu imposable dans la juridiction de résidence*

53. Si la juridiction du payeur ne neutralise pas l'asymétrie en plafonnant la déduction au titre du paiement réputé avoir été effectué par une succursale au montant du revenu soumis à double inclusion, alors, conformément à la règle défensive décrite dans la Recommandation 3.1(b) du Rapport sur l'Action 2, la juridiction de résidence doit traiter ce paiement comme un revenu ordinaire dans la mesure où ce paiement donne lieu à une asymétrie impliquant une succursale. De même que pour la règle principale, les pays sont invités à identifier des solutions appropriées pour l'application de cette règle. Afin d'éviter une

<sup>12</sup> Rapport sur l'Action 2 (OCDE 2015), Recommandation 3.1(a).

<sup>13</sup> Rapport sur l'Action 2 (OCDE 2015), Recommandation 3.1(d).

<sup>14</sup> Rapport sur l'Action 2 (OCDE 2015), paragraphe 130-1.

double imposition, ces solutions peuvent passer par un report de l'inclusion du revenu jusqu'à ce que la déduction consécutive soit imputée au revenu non soumis à double inclusion.

**Question soumise à consultation**

20. Êtes-vous d'accord avec l'idée selon laquelle une règle secondaire ou défensive est nécessaire pour remédier à toute asymétrie des résultats fiscaux qui sinon pourrait survenir dans le cas où la juridiction du payeur n'applique pas la règle principale ?

#### 4. Paiements d'une succursale donnant lieu à double déduction

54. Les effets de double déduction se manifestent quand une même dépense est déductible en vertu des lois de plusieurs juridictions. Ces sortes d'asymétries sont une source de difficulté pour les administrations fiscales lorsque le droit des deux juridictions autorise d'imputer la déduction à un revenu non imposable en vertu des lois de l'autre juridiction (c'est-à-dire à un revenu non soumis à double inclusion).

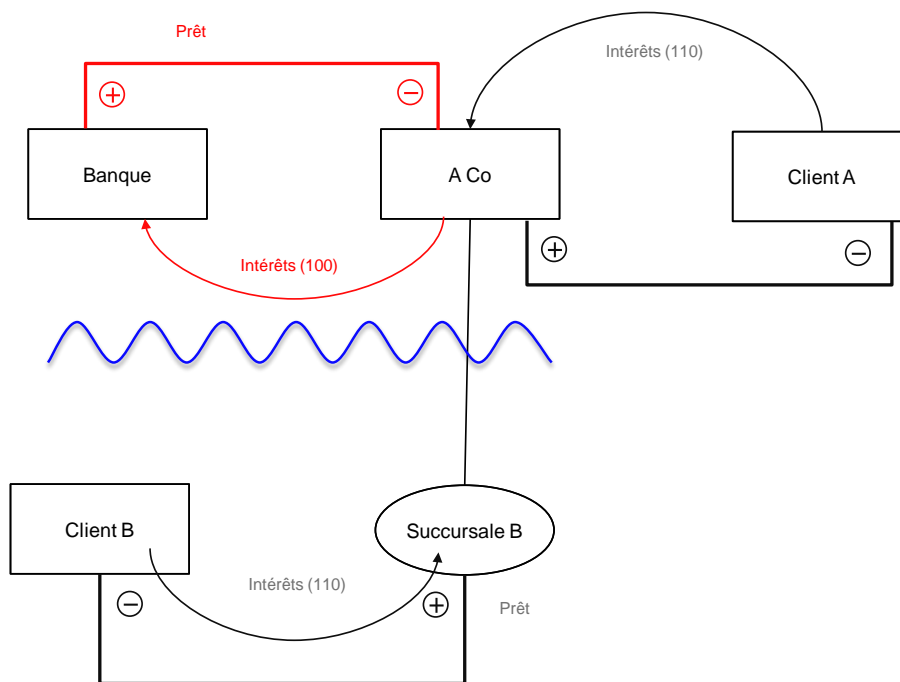
55. Le Rapport sur l'Action 2 envisage que les recommandations du chapitre 6 soient étendues aux effets de double déduction impliquant des succursales. L'exemple 6.2 du Rapport sur l'Action 2 décrit un effet de double déduction faisant intervenir un paiement effectué par une succursale. Dans cet exemple, le contribuable crée un ES dans la juridiction de la succursale et fait en sorte que cet ES emprunte des fonds à une banque locale. Les intérêts sur ce prêt sont déductibles aussi bien dans la juridiction de la succursale que dans celle de résidence. L'exemple conclut que le paiement des intérêts sera soumis à la règle sur les paiements hybrides déductibles, sauf s'il existe des règles qui empêchent d'imputer le paiement à des revenus non soumis à double inclusion.

##### 4.1 Application de la Recommandation 6 aux paiements d'une succursale donnant lieu à double déduction

56. Les structures faisant intervenir une succursale peuvent donner lieu à des effets de double déduction si les règles de répartition du revenu et des dépenses entre le siège et la succursale permettent au contribuable de revendiquer une déduction pour un même élément de dépense selon les lois des juridictions de résidence et de la succursale et si, sous l'effet de l'exemption générale des bénéfices de la succursale accordée par la juridiction de résidence, la déduction dans la juridiction de la succursale vient s'imputer à des revenus qui échappent à l'impôt dans celle de résidence (ou, autrement dit, à des revenus non soumis à double inclusion). Le graphique ci-dessous illustre une structure de ce type.

Graphique 5

##### Structure faisant intervenir une succursale et donnant lieu à une double déduction



57. Le présent exemple est similaire à celui qui est décrit dans le graphique 4 ci-dessus. Une Société A Co qui est établie et qui réside dans le Pays A a prêté des fonds à un client situé dans le Pays A (Client A). A Co emprunte des fonds supplémentaires à une banque et s'en sert pour octroyer un prêt à un client situé dans le Pays B (Client B) par l'intermédiaire d'une succursale implantée dans ce même pays (Succursale B). Le revenu imputable à la succursale est exonéré ou exempté d'impôt dans le Pays A en vertu du droit interne du Pays A ou de la convention fiscale conclue entre les Pays A et B.

58. Dans ce cas, les règles régissant l'attribution des charges d'intérêts aboutissent à un effet de double déduction parce que :

- Le Pays A applique l'approche de la fongibilité à la déduction des charges d'intérêts, de sorte que la moitié des intérêts sur le prêt est déductible en vertu du droit du Pays A ; et
- Le droit interne du Pays B autorise la succursale à effectuer un suivi ayant pour effet que les intérêts sur le même prêt sont déductibles en totalité au regard des lois du Pays B.

Le tableau ci-dessous illustre l'asymétrie des résultats fiscaux qui en résulte :

Pays A			Pays B		
	Fiscalité	Comptabilité		Fiscalité	Comptabilité
<u>Revenu</u>			<u>Revenu</u>		
Intérêts payés par le Client A	110	110			
Intérêts payés par le Client B	-	110	Intérêts payés par le Client B	110	-
<u>Dépenses</u>			<u>Dépenses</u>		
Intérêts payés à la banque	(50)	(100)	Intérêts payés à la banque	(100)	-
Bénéfice net		120	Bénéfice net		-
Revenu imposable	60		Revenu imposable	10	

59. Comme le montre ce tableau, A Co perçoit un revenu d'intérêt total de 220, à rapprocher de ses charges d'intérêts de 100. Le bénéfice net généré par ce dispositif est donc égal à 120.

60. En vertu des lois du Pays A, le siège de A Co est imposé sur un montant de 110 au titre du revenu d'intérêts. Les intérêts payés par le Client B ouvrent droit à l'exonération prévue pour les succursales et ne sont pas soumis à l'impôt en vertu de la législation du Pays A. Cependant, A Co peut déduire les intérêts payés au titre du prêt bancaire ; la moitié de cette dépense est attribuée à la succursale exonérée ; aussi, le montant total des intérêts déductibles en vertu de la législation du Pays A est de 50 seulement, si bien que le siège doit déclarer un revenu net imposable de 60 en vertu de la législation du Pays A.

61. Aux termes de la législation du Pays B, les intérêts payés à la succursale par le Client B sont imposables, et la succursale peut déduire les charges d'intérêts supportées sur la totalité du prêt accordé par la banque, de sorte que son revenu net imposable est ramené à 10. Par conséquent, A Co doit déclarer un bénéfice net comptable de 120, mais son bénéfice imposable n'est que de 70. Il en découle que le montant maximal des déductions au titre des intérêts qui peut être imputé sur un revenu non soumis à double inclusion est de 50.

62. La mécanique du dispositif et les résultats fiscaux qu'il produit sont les mêmes que ceux qui sont décrits dans le chapitre 6 du Rapport sur l'Action 2 concernant les paiements hybrides déductibles car, dans cette structure, le contribuable revendique une déduction pour un même élément en vertu des lois de deux juridictions, et un mécanisme permet d'imputer cette déduction dans la juridiction de la succursale sur un revenu qui n'est pas soumis à double inclusion (en l'occurrence, l'exonération de la succursale en vigueur dans le Pays A). Même si la structure impliquant une succursale décrite ci-dessus ne peut pas à proprement parler être considérée comme « hybride » au sens où il n'existe pas de différence de qualification fiscale du contribuable au regard des lois des Pays A et B, elle n'en crée pas moins une asymétrie qui relève des recommandations actuelles du Rapport sur l'Action 2 et qui doit faire l'objet d'un ajustement prévu par les règles décrites de façon plus détaillée ci-dessous.

#### *A Co est un payeur hybride au regard de la Recommandation 6.2*

63. La définition d'un *payeur hybride* au regard de la Recommandation 6.2 se focalise sur le traitement du contribuable pour un élément de dépense particulier plutôt que sur la nature hybride du contribuable lui-même. La Recommandation s'énonce comme suit :<sup>15</sup>

*Une personne sera considérée comme un payeur hybride au titre d'un paiement déductible selon les lois de sa juridiction si :*

*(a) le payeur n'est pas résident de la juridiction dans laquelle a lieu le paiement et le paiement déclenche une double déduction en faveur de son auteur (ou d'une personne qui lui est liée) selon les lois de la juridiction dont le payeur est résident (la juridiction de la société mère) ;*

64. Dans ce cas, A Co se prévaut d'une déduction pour le paiement en vertu des lois du Pays B (la juridiction du payeur) et le paiement déclenche une double déduction en vertu des lois du Pays A (la juridiction de la société mère), qui est le pays où A Co est résidente. Par conséquent, A Co entre dans le champ de la définition d'un payeur hybride dans la mesure où le paiement des intérêts aboutit à un effet de double déduction. Dans le cas présent, alors que A Co prétend déduire l'intégralité des intérêts payés dans le Pays B, la moitié seulement de ce paiement est déductible selon les lois du Pays A ; aussi, le paiement des intérêts donne lieu à une double déduction (d'un montant de 50) qui fera l'objet de l'ajustement prévu par la Recommandation 6.1.

*Une asymétrie hybride survient dans la mesure où la déduction est compensée avec un revenu non soumis à double inclusion*

65. Selon la Recommandation 6.1(c), aucune asymétrie ne se produira dans la mesure où une déduction compense le revenu inclus en tant que tel selon les lois de la juridiction de la société mère et de celle du payeur (revenu soumis à double inclusion). Dans ce cas néanmoins, sous l'effet de l'exonération de la succursale dans le Pays A, le revenu de la Succursale B échappe totalement à l'impôt dans le Pays A au cours de la période concernée.

---

<sup>15</sup> Rapport sur l'Action 2, OCDE (2015), Recommandation 6.2(a).

*Application de la réponse principale*

66. Dans le cas présent, il incombe à la juridiction de résidence d'appliquer la réponse principale. Le Pays A doit refuser les doubles déductions dont A Co veut bénéficier dans la mesure où elles aboutissent à une asymétrie des résultats fiscaux. Le tableau ci-dessous indique l'ajustement à opérer en vertu de la règle.

Pays A			Pays B		
	Fiscalité	Compta bilité	Fiscalité	Compt abilité	Fiscalit é
<u>Revenu</u>			<u>Revenu</u>		
Intérêts payés par le Client A	110	110			
Intérêts payés par le Client B	-	110	Intérêts payés par le Client B	110	-
<u>Dépenses</u>			<u>Dépenses</u>		
Intérêts payés à la banque	(50)	(100)	Intérêts payés à la banque	(100)	-
Ajustement	50				
Bénéfice net		120	Bénéfice net		-
Revenu imposable	110		Revenu imposable	10	

67. Le siège serait fondé à reporter sur des exercices postérieurs la déduction refusée au titre des intérêts, conformément aux règles ordinaires en vigueur dans son pays, et cette déduction pourrait être imputée sur des revenus futurs soumis à double inclusion. Ce revenu soumis à double inclusion pourrait être généré si, par exemple, les règles de répartition du revenu et des dépenses entre le siège et la succursale ont pour effet qu'un même élément de revenu est imposable en vertu des lois des deux juridictions.

*Application de la règle défensive*

68. Dans le cas où le Pays A n'appliquerait pas la réponse principale, le Pays B devrait refuser à la Succursale B la déduction pour le paiement dans la mesure nécessaire pour empêcher que cette déduction soit imputée sur des revenus qui ne sont pas soumis à double inclusion. Le montant total de l'ajustement nécessaire en vertu de la loi du Pays B serait calculé comme suit :

Pays A			Pays B		
	Fiscalité	Compta bilité	Fiscalité	Compt abilité	Fiscalit é
<u>Revenu</u>			<u>Revenu</u>		
Intérêts payés par le Client A	110	110			
Intérêts payés par le Client B	-	110	Intérêts payés par le Client B	110	-
<u>Dépenses</u>			<u>Dépenses</u>		
Intérêts payés à la banque	(50)	(100)	Intérêts payés à la banque	(100)	-
			Ajustement	50	
Bénéfice net		120	Bénéfice net		-
Revenu imposable	60		Revenu imposable	60	

69. Comme pour la Recommandation 6 du Rapport sur l'Action 2 (et la règle sur les paiements réputés avoir été effectués par une succursale qui est décrite plus haut), les pays seraient invités à identifier des solutions appropriées pour sa mise en œuvre qui préservent les résultats voulus par ces règles tout en se gardant d'une complexité excessive. Les administrations fiscales devraient utiliser les sources d'information et les calculs fiscaux existants comme point de départ pour détecter les effets de double déduction et vérifier si la déduction qui en résulte a été imputée sur un revenu soumis à double inclusion.

#### **4.2 Orientations supplémentaires sur l'application de la Recommandation 6 aux effets de double déduction causés par des dispositifs impliquant une succursale**

70. Le Groupe de travail n° 11 pourrait élaborer des commentaires et des orientations supplémentaires concernant l'application des recommandations énoncées dans le chapitre 6 du Rapport sur l'Action 2 aux effets de double déduction causés par des dispositifs impliquant une succursale. Préciser les conséquences de la Recommandation 6 pour ce qui a trait aux dispositifs hybrides impliquant une succursale devrait rendre les résultats obtenus dans le cadre de cette recommandation à la fois plus transparents et plus certains tout en évitant que ces dispositifs soient utilisés par les contribuables pour obtenir des effets de double déduction.

### **Questions soumises à consultation**

21. Êtes-vous d'accord pour admettre que, même si ces dispositifs hybrides impliquant une succursale ne sont pas « hybrides » à proprement parler, ils entrent bien dans le champ de la Recommandation 6 du Rapport sur l'Action 2 et doivent faire l'objet de l'ajustement prévu par ces règles ?
22. Existe-t-il, pour déterminer le montant des doubles déductions et du revenu soumis à double inclusion dans le cadre d'asymétries impliquant une succursale, de quelconques difficultés pratiques qui ne se présentent pas dans le contexte des dispositifs hybrides ?
23. Des orientations supplémentaires sont-elles nécessaires afin de préciser les circonstances dans lesquelles la Recommandation 6 doit s'appliquer aux paiements effectués par une succursale qui donnent lieu à double déduction ?

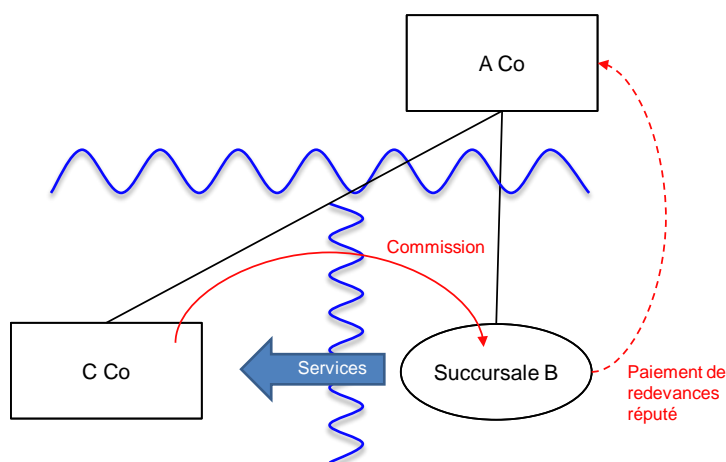


## 5. Asymétries importées impliquant une succursale

71. Une asymétrie importée impliquant une succursale peut se produire si une personne pouvant se prévaloir d'une déduction dans le cadre d'un dispositif hybride impliquant une succursale impute cette déduction sur un paiement imposable provenant d'un tiers. Le graphique ci-dessous illustre une asymétrie importée impliquant une succursale. Cet exemple repose sur celui qui est décrit à la section 3 ci-dessus (paiements réputés avoir été effectués par une succursale), à cette différence près que C Co est une filiale de A Co et qu'on suppose qu'il n'existe dans le Pays A et dans le Pays B aucune règle neutralisant l'asymétrie des résultats fiscaux générée par le paiement notionnel. En conséquence, la commission (déductible) payée par C Co (qui est considérée comme exonérée d'impôt selon les lois du Pays A) est imputée sur une déduction dans le cadre d'un dispositif hybride impliquant une succursale, ce qui aboutit à un effet indirect de déduction/non-inclusion.

Graphique 6

### Asymétries importées impliquant une succursale



72. Cette structure est similaire aux dispositifs hybrides importés qui sont décrits dans la Recommandation 8 du Rapport sur l'Action 2 car elle implique un contribuable qui produit une asymétrie (en l'espèce une asymétrie impliquant une succursale) selon les lois de deux juridictions et qui importe l'effet de cette asymétrie dans une troisième juridiction au moyen d'un instrument classique dont le traitement fiscal est par ailleurs parfaitement orthodoxe.

73. Ces structures soulèvent des questions de politique fiscale similaires à celles que recense le Rapport sur l'Action 2, à savoir que le moyen à la fois le plus approprié et le plus efficace pour contrer l'asymétrie est que les Pays A et B appliquent tous deux des règles de neutralisation. Cependant, pour préserver l'intégrité des autres recommandations, une règle applicable aux asymétries importées est nécessaire pour refuser la déduction au titre de tout paiement qui est imputé directement ou indirectement sur un paiement lié à une asymétrie impliquant une succursale.

### 5.1 La règle relative aux asymétries importées doit s'appliquer aux asymétries impliquant une succursale

74. Si le Groupe de travail n° 11 préconise des règles conçues pour aligner le traitement des asymétries impliquant une succursale sur les recommandations énoncées dans le Rapport sur l'Action 2, les principes applicables aux asymétries importées exposés dans le chapitre 8 du Rapport sur l'Action 2

pourraient aussi être étendus aux structures hybrides impliquant une succursale. Ainsi, le traitement des asymétries importées serait identique indépendamment du fait qu'elles résultent de l'utilisation d'un dispositif hybride ou d'une structure impliquant une succursale, et les orientations en matière de suivi et de priorité qui se rapportent aux règles applicables aux asymétries importées en vigueur dans chaque juridiction pourraient servir à déterminer dans quelle mesure le paiement a été compensé sur un revenu généré par une asymétrie impliquant une succursale.

## **5.2 Application à un dispositif structuré et aux membres d'un même groupe**

75. La règle relative aux asymétries importées impliquant une succursale ne doit s'appliquer qu'aux paiements effectués dans le cadre d'un dispositif structuré ou entre membres d'un même groupe. Par souci de cohérence, les critères appliqués aux dispositifs structurés et aux groupes sous contrôle commun doivent être ceux énoncés dans le Rapport sur l'Action 2 et conformes au traitement applicable aux structures faisant intervenir une succursale recevant un paiement objet de la section 2 ci-dessus. Par conséquent, un contribuable ne devrait procéder à l'ajustement prévu par la règle sur les asymétries importées impliquant une succursale que si ce paiement a été effectué au profit d'une personne appartenant au même groupe sous contrôle commun ou si le payeur était partie à un dispositif destiné à générer cette asymétrie impliquant la succursale.

### **Questions soumises à consultation**

24. Les règles relatives aux asymétries importées impliquant des succursales devraient-elles s'appliquer uniquement aux paiements effectués dans le cadre d'un dispositif structuré ou entre membres d'un groupe sous contrôle commun ?
25. Existe-t-il de quelconques différences pratiques entre les asymétries importées et celles faisant intervenir une succursale qui justifient de modifier ou de clarifier la portée de la règle ou des orientations relatives à l'application de la règle sur les asymétries importées ?

## **ANNEXE - RÉCAPITULATIF DES QUESTIONS SOUMISES À CONSULTATION PUBLIQUE**

### **2. Structures faisant intervenir une succursale recevant un paiement et qui donnent lieu à un effet de déduction/non-inclusion**

1. Des difficultés pratiques pourraient-elles survenir en cas de refus d'exonérer une succursale pour un paiement qui n'est pas pris en compte, qui est exonéré ou exempté d'impôt en vertu de la législation de la juridiction de la succursale ?

2. Existe-t-il des différences pratiques entre, d'une part, les entités hybrides inversées et, de l'autre, les structures de succursale non prises en compte et les structures impliquant des paiements à une succursale mais non attribués à cette succursale, qui pourraient justifier une approche différente de celle décrite dans les chapitres 4 et 5 du Rapport sur l'Action 2 ?

3. La règle sur les asymétries impliquant des succursales recevant un paiement doit-elle s'appliquer exclusivement aux paiements réalisés dans le cadre d'un dispositif structuré ou entre membres d'un groupe sous contrôle commun ?

4. Existe-t-il des différences pratiques entre les entités hybrides inversées, les succursales présumées et les paiements à une succursale mais non attribués à cette succursale qui pourraient justifier de modifier la portée de la règle ou les orientations sur l'application de la règle relative aux dispositifs structurés à ce type d'asymétries ?

5. Les paragraphes ci-dessus donnent-ils une explication claire des interactions voulues entre les règles relatives aux asymétries impliquant une succursale recevant un paiement et les règles ordinaires d'attribution d'un revenu à une succursale (y compris les règles cohérentes avec celles qui sont décrites à la section 2.3 et qui limitent la portée de l'exemption des succursales) ?

6. Un paiement à une succursale doit-il être considéré comme inclus dans le revenu au regard des règles relatives aux succursales non prises en compte ou aux paiements à une succursale mais qui ne sont pas attribués à cette succursale si ce paiement est pris en compte en vertu des règles sur les SEC dans la juridiction de la société mère ?

7. Les paragraphes ci-dessus donnent-ils une explication claire des cas où un paiement à une succursale mais qui n'est pas attribué à cette succursale et un paiement à une succursale non prise en compte sont considérés comme ayant produit une asymétrie des résultats fiscaux ?

8. Quel est le critère juridique approprié pour déterminer si un paiement réalisé dans le cadre d'un dispositif faisant appel à une succursale recevant un paiement a donné lieu à une asymétrie impliquant une succursale ?

9. Quelles autres orientations sont nécessaires, le cas échéant, pour expliquer la portée souhaitée pour la règle sur les asymétries impliquant une succursale recevant un paiement ?

### **3. Paiements réputés avoir été effectués par une succursale**

10. Existe-t-il des différences pratiques entre, d'une part, les paiements hybrides non pris en compte et, de l'autre, les paiements réputés avoir été effectués par une succursale qui justifieraient de suivre une approche différente de celle qui est décrite dans le chapitre 3 du Rapport sur l'Action 2 ?

11. Des difficultés pratiques pourraient-elles survenir si les règles relatives aux asymétries faisant intervenir une succursale sont appliquées à un paiement réputé entre la succursale et le siège ?

12. Êtes-vous d'accord avec l'idée selon laquelle tout paiement qui, à des fins fiscales, est considéré comme effectué entre une succursale et le siège social mais qui, en pratique, aboutit à l'attribution de charges envers un tiers devrait être exclu du champ de la règle sur les paiements réputés avoir été effectués par une succursale ?

13. Êtes-vous d'accord avec l'idée selon laquelle les paiements représentant une charge envers un tiers ou calculés par référence à une telle charge devraient entrer dans le champ des règles applicables aux paiements d'une succursale donnant lieu à double déduction qui sont abordés dans la section 4 ci-dessous ?

14. Est-il envisageable, en pratique, de faire reposer la distinction entre les paiements d'une succursale donnant lieu à double déduction et les paiements réputés effectués par une succursale sur le fait que le paiement notionnel est traité ou non comme l'attribution par le contribuable d'une charge envers un tiers ?

15. Êtes-vous d'accord avec l'idée selon laquelle la règle relative aux paiements réputés effectués par une succursale ne crée aucune asymétrie (et n'exige aucun ajustement) si les règles des juridictions de résidence ou de la succursale ont pour effet que le montant total du revenu du contribuable sera pris en compte dans au moins une juridiction ?

16. Existe-t-il, pour déterminer le montant du revenu soumis à double inclusion dans le cadre d'asymétries impliquant une succursale, de quelconques difficultés pratiques qui ne se présentent pas dans le contexte des dispositifs hybrides ?

17. De nouvelles orientations sont-elles nécessaires pour déterminer dans quelles circonstances la règle relative aux paiements réputés effectués par une succursale doit s'appliquer ?

18. Êtes-vous d'accord avec le principe selon lequel la règle principale en matière de paiements réputés effectués par une succursale doit être de refuser la déduction dans la juridiction où le paiement est réputé avoir été effectué ?

19. Quelles orientations supplémentaires faudrait-il élaborer, le cas échéant, pour faciliter l'identification du revenu soumis à double inclusion dans le cadre de ces dispositifs asymétriques faisant intervenir une succursale ?

20. Êtes-vous d'accord avec l'idée selon laquelle une règle secondaire ou défensive est nécessaire pour remédier à toute asymétrie des résultats fiscaux qui sinon pourrait survenir dans le cas où la juridiction du payeur n'applique pas la règle principale ?

#### **4. Paiements d'une succursale donnant lieu à double déduction**

21. Êtes-vous d'accord pour admettre que, même si ces dispositifs hybrides impliquant une succursale ne sont pas « hybrides » à proprement parler, ils entrent bien dans le champ de la Recommandation 6 du Rapport sur l'Action 2 et doivent faire l'objet de l'ajustement prévu par ces règles ?

22. Existe-t-il, pour déterminer le montant des doubles déductions et du revenu soumis à double inclusion dans le cadre d'asymétries impliquant une succursale, de quelconques difficultés pratiques qui ne se présentent pas dans le contexte des dispositifs hybrides ?

23. Des orientations supplémentaires sont-elles nécessaires afin de préciser les circonstances dans lesquelles la Recommandation 6 doit s'appliquer aux paiements effectués par une succursale qui donnent lieu à double déduction ?

#### **5. Asymétries importées impliquant une succursale**

24. Les règles relatives aux asymétries importées impliquant des succursales devraient-elles s'appliquer uniquement aux paiements effectués dans le cadre d'un dispositif structuré ou entre membres d'un groupe sous contrôle commun ?

25. Existe-t-il de quelconques différences pratiques entre les asymétries importées et celles faisant intervenir une succursale qui justifient de modifier ou de clarifier la portée de la règle ou des orientations relatives à l'application de la règle sur les asymétries importées ?