



Chaire en
fiscalité et en
finances publiques

L'ÉTAT DES RÉGIMES DE PROPRIÉTÉ INTELLECTUELLE SOUS LES RÈGLES GLOBE : UNE PERSPECTIVE CANADIENNE

Cahier de recherche n° 2023/11

LYNE LATULIPPE
CHRISTINE ALLY
JULIE S. GOSSELIN

JUIN 2023

REMERCIEMENTS

La Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke tient à remercier de son appui renouvelé le ministère des Finances du Québec et désire lui exprimer sa reconnaissance pour le financement dont elle bénéficie afin de poursuivre ses activités de recherche.

MISSION DE LA CHAIRE DE RECHERCHE EN FISCALITÉ ET EN FINANCES PUBLIQUES

La Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques (CFFP) a été mise sur pied le 15 avril 2003. Sa mission est à la fois de développer la recherche multidisciplinaire et de diffuser des connaissances sur les enjeux socio-économiques relatifs à la politique fiscale et aux finances publiques.

Pour plus de détails sur la CFFP, visitez son site Internet à l'adresse: <http://cftp.recherche.usherbrooke.ca>.

Lyne Latulippe est professeure titulaire à l'Université de Sherbrooke et chercheure principale à la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques.

Christine Ally et **Julie S. Gosselin** sont chercheures à la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques

Les auteures collaborent aux travaux de la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, qu'ils remercient pour l'appui financier qui a rendu possible la réalisation de cette étude.

Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques

École de gestion, Université de Sherbrooke

2500, boulevard de l'Université

Sherbrooke (Québec) J1K 2R1

cftp.eg@USherbrooke.ca

L'Association canadienne de fiscalité autorise la Chaire en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke à publier sous forme de cahier de recherche la version française du texte originalement publié en anglais dans la Revue fiscale canadienne. La référence complète de la version anglaise est : Lyne LATULIPPE, Christine ALLY et Julie S. GOSSELIN, « The Revised Case of IP Regimes Under the GloBE Rules : A Canadian Perspective », (2023), vol. 71, issue 1, *Canadian Tax Journal*, 159-188; en ligne : <[10.32721/ctj.2023.71.1.sym.latulippe](https://doi.org/10.32721/ctj.2023.71.1.sym.latulippe)>.

Pour citer ce texte :

Lyne LATULIPPE, Christine ALLY et Julie S. GOSSELIN, *L'état des régimes de propriété intellectuelle sous les règles GloBE : Une perspective canadienne*, (2023), Cahier de recherche no 2023-11, Université de Sherbrooke, Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, 31 p.

RÉSUMÉ

Après que l'Action 5 du projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ait établi que les régimes de propriété intellectuelle (« PI ») étaient dommageables, l'Organisation de coopération et de développement économiques a recommandé qu'un traitement fiscal favorable ne soit accordé que dans le cadre d'une approche nexus. Plus de 25 pays proposent aujourd'hui une forme de régime de PI. L'introduction de l'impôt minimum mondial pourrait limiter l'efficacité de ces régimes. Les effets de cet impôt varieront toutefois selon les circonstances. Il faudra procéder à un examen approfondi de la meilleure façon d'aligner les incitatifs fiscaux à l'innovation pour les entreprises multinationales en vertu des règles GloBE, soit les règles de l'impôt minimum. L'abréviation GloBE signifie « Global Anti-Base Erosion » en anglais.

Dans cet article, les auteures décrivent tout d'abord le contexte mondial d'adoption des régimes de PI, puis résumement certains résultats de recherche sur l'efficacité de ce type de régime fiscal préférentiel dans l'atteinte des objectifs fixés par les gouvernements. Elles présentent ensuite des exemples qui illustrent, en termes simples, certaines interactions devant être prises en compte lors de la conception de ces régimes dans le contexte canadien.

Du point de vue des entreprises multinationales, l'incidence de l'interaction entre les règles GloBE et les incitatifs à la recherche et développement (R-D) dépendra, entre autres choses 1) du lieu où se situent les revenus de PI, les immobilisations corporelles et les activités de R-D; 2) de la proportion des revenus de PI; et 3) de la possibilité d'utiliser la structure de l'entreprise comme levier. Du point de vue de la politique fiscale, la mise en application des règles GloBE ne modifiera pas, dans certains cas, la pertinence d'un régime préférentiel en matière de PI lorsque le taux d'imposition effectif reste supérieur à 15 pour cent. Toutefois, lorsque les règles GloBE s'appliquent, les caractéristiques du régime fiscal — par exemple, les taux d'imposition du régime de PI, les mécanismes d'incitatif à la R-D et (surtout) l'effet additif des mesures (les mesures fédérales plus les mesures provinciales, et les crédits de R-D plus les déductions pour la PI) — modifieront les résultats. Dans une perspective de concurrence fiscale, la possibilité d'adopter un régime de PI dépend également des risques perçus quant à la perte d'activités de R-D ou à la dissuasion de les mener, à présent que les régimes de PI sont liés aux activités locales de R-D et qu'ils sont répandus. Enfin, le contexte fédéral-provincial complique la conception et le déploiement d'une politique fiscale qui vise à stimuler l'innovation et qui nécessitera une certaine forme de négociation, voire de coopération, lors de la mise en place d'un impôt minimum mondial.

TABLE DES MATIÈRES

Introduction	1
1. Contexte d'adoption des régimes de PI	4
1.1. Parallèles entre l'adoption des régimes de PI et les travaux de l'OCDE.....	4
1.2. Les régimes de PI au Canada	7
1.3. L'efficacité des incitatifs fiscaux à l'innovation	10
2. Les régimes de PI et les règles de l'impôt minimum mondial	12
2.1. Scénario de référence.....	13
2.2. Proportion des revenus de PI	15
2.3. Activités substantielles	18
2.4. Activités de R-D	19
2.5. Perspective juridictionnelle	21
2.6. Principales observations.....	23
Conclusion.....	25
Bibliographie	26
Annexe 1 Calcul de la DICI du Québec	29
Annexe 2 Activités canadiennes des grands groupes d'EMN	31

INTRODUCTION

La politique fiscale nationale évolue dans le contexte de la mondialisation et de la concurrence. Avec la libéralisation des capitaux et des marchés à l'échelle mondiale, les pays sont engagés dans une compétition visant à attirer les capitaux, les investissements et les activités économiques et mettent en place des politiques fiscales spécifiquement conçues à cette fin. Au début du 21^e siècle, les régimes de propriété intellectuelle (« PI »)¹ étaient utilisés de manière stratégique par de nombreuses entreprises à forte intensité de PI et à forte croissance. Ces entreprises pouvaient facilement transférer la PI d'un pays à un autre dans lequel les revenus générés par la PI bénéficieraient d'un traitement fiscal plus favorable. Cette forme de concurrence avait déjà été qualifiée de concurrence fiscale dommageable dans le contexte d'autres types de régimes. Les régimes de PI, quant à eux n'avaient pas été spécifiquement identifiés comme étant dommageables, jusqu'à l'arrivée relativement récente de l'action 5 du projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (abrégié par l'acronyme « BEPS », de l'anglais *base erosion and profit shifting*)². À cette occasion, l'Organisation de coopération et de développement économiques (« OCDE ») avait recommandé que le traitement fiscal favorable ne soit disponible que dans le cadre d'une approche « nexus », exigeant « un lien entre le revenu bénéficiant du régime de PI et la mesure dans laquelle le contribuable a entrepris la R-D sous-jacente qui a généré l'actif de propriété intellectuelle [traduction des auteurs] »³.

Plus de 25 pays proposent aujourd'hui une forme ou une autre de régime de PI. Au Canada, aucun régime de PI n'a encore été mis en œuvre au niveau fédéral, bien que ceux-ci suscitent l'intérêt depuis une quinzaine d'années⁴. Trois provinces ont cependant adopté des régimes de PI au cours de cette période. Toutefois, la position du gouvernement fédéral pourrait être sur le point de changer. Le gouvernement a ainsi annoncé dans son budget d'avril 2022 qu'il examinerait officiellement la pertinence de mettre en œuvre un régime préférentiel pour la PI :

« Le programme de RSDE [recherche scientifique et développement expérimental] a été une pierre angulaire de la stratégie d'innovation du Canada. Le gouvernement prévoit d'entreprendre un examen du programme [...]. Dans le cadre de cet examen, le gouvernement étudiera également la question de savoir si un régime fiscal peut jouer un rôle en encourageant le développement et le maintien de la propriété intellectuelle découlant des activités de R et D menées au Canada »⁵.

¹ Également appelées boîtes à brevets (« patent boxes »), boîtes à innovation (« innovation boxes »), boîtes à propriété intellectuelle (« intellectual property boxes ») et boîtes à développement des connaissances (« knowledge development boxes »).

² OCDE, *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance*, Action 5 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 2016, en ligne : <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264255203-fr>>, (ci-après « rapport final 2015 »).

³ OECD, *Intellectual Property Regimes*, en ligne : <https://qdd.oecd.org/subject.aspx?Subject=IP_regimes>.

⁴ Voir par exemple Groupe consultatif sur le régime canadien de fiscalité internationale, *Promouvoir l'avantage fiscal international du Canada - rapport final*, Ottawa, Finances Canada, décembre 2008, (F2-184/3-2008F-PDF), en ligne : <<https://publications.gc.ca/site/eng/9.635947/publication.html>>, au paragraphe 8.16.

Voir aussi Nick PANTALEO, Finn POSCHMANN et Scott WILKIE, « *Improving the Tax Treatment of Intellectual Property Income in Canada* », C.D. Howe Institute, Commentaire no. 379, Toronto, Avril 2013; John LESTER, « *An Intellectual Property Box for Canada: Why and How* » (2022), C.D. Howe Institute, *E-Brief*, Toronto, Avril 2022; Albert DE LUCA et Joanne HAUSCH, « Policy Forum: Patent Box Regimes—A Vehicle for Innovation and Sustainable Economic Growth », (2017), 65:1, *Canadian Tax Journal* 39-60.

⁵ CANADA, ministère des Finances, *Budget 2022*, mars 2022, p. 70. Voir aussi CANADA, Industrie Canada, *La stratégie d'innovation*

Entre-temps, la concurrence internationale sera davantage circonscrite en raison de nouvelles règles mondiales qui visent entre autres « à mettre un terme à la “ course au moins-disant fiscal ” en matière de fiscalité internationale des sociétés en fixant un plancher pour cette concurrence fiscale, tout en laissant une marge de manœuvre appropriée aux gouvernements pour concevoir leurs régimes d'imposition de manière à appuyer l'investissement et l'innovation des entreprises »⁶.

Ce contexte particulier soulève des questions sur 1) l'interaction entre les nouvelles règles fiscales internationales (à savoir, les règles de l'impôt minimum mondial ou « règles GloBE ») et les régimes fiscaux préférentiels existants et à venir en matière de PI ; et 2) les problèmes additionnels qui pourraient survenir en raison des changements aux règles du jeu. Ce texte a pour but d'examiner ces interactions et les problèmes potentiels liés à ces changements.

Premièrement, un aperçu du contexte d'adoption des régimes de PI sera présenté. Pour cela, le processus d'adoption des régimes de PI à travers le monde sera examiné et un parallèle sera établi avec les travaux de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables et avec les travaux du projet BEPS les plus récents. De plus, un aperçu du contexte canadien sera donné. Pour compléter cette vue d'ensemble, certains résultats de la recherche concernant l'efficacité de ces régimes pour atteindre les objectifs fixés par les gouvernements seront résumés.

Deuxièmement, des exemples pratiques simplifiés seront présentés pour illustrer les interactions entre les règles GloBE, les régimes de PI provinciaux et fédéraux (potentiels), ainsi que les incitatifs à la recherche et au développement (« R-D »). Ces exemples mettront en évidence que bien qu'un faible taux effectif d'imposition (« TEI ») déclenche l'impôt minimum mondial, le TEI d'une entreprise multinationale (« EMN ») sera influencé par diverses caractéristiques structurelles de l'entreprise, telles que la proportion de ses revenus de PI, ainsi que la localisation et le niveau de ses activités substantielles. La combinaison de ces facteurs, ainsi que les caractéristiques de la politique fiscale nationale, influenceront à des degrés divers le TEI d'une EMN dans un pays donné et ultimement, le TEI mondial de l'entreprise.

Comme l'ont montré plusieurs recherches⁷, l'introduction de l'impôt minimum mondial peut limiter l'efficacité d'un régime canadien de PI. Cette analyse montrera toutefois que l'impact varie en fonction des circonstances. Sous les règles GloBE, il conviendra de procéder à une évaluation globale de l'alignement optimal des incitatifs fiscaux à l'innovation pour les EMN (c'est-à-dire, les incitatifs axés sur les dépenses et ceux ciblant les revenus qui en résultent). L'objectif, d'un point de vue canadien, sera d'ajuster les incitatifs de manière à stimuler l'innovation au Canada (dans un scénario idéal) ou au moins, de freiner le transfert des

du Canada : nouvelles idées, nouvelles possibilités : trousse de participation, Ottawa, 2002, en ligne : <<https://publications.gc.ca/collections/Collection/lu4-5-2002F.pdf>>.

⁶ CANADA, ministère des Finances, *Budget 2022, Mesures fiscales: renseignements supplémentaires*, mars 2022, p. 47.

⁷ Belisa FERRIERA LIOTTI, Joy WARUGURU NDUBAI, Ruth WAMUYU, Ivan LAZAROV, Jeffrey OWENS, « The Treatment of Tax Incentives under Pillar Two », (2022), Vol. 2, No. 2, *Transnational Corporations Journal*, 9 juin 2022, en ligne : <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4132515>>; Michael P. DEVEREUX, J. VELLA. et H. WARDELL-BURRUS, « Pillar 2: Rule Order, Incentives, and Tax Competition », (2022), Oxford University Centre for Business Taxation, *Policy Brief*, en ligne : <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4009002>; OECD, *Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules*, Paris, Éditions OCDE, 2022, en ligne : <<https://doi.org/10.1787/25d30b96-en>>.

revenus de PI, ce qui pourrait également entraîner la perte d'activités de R-D, compte tenu de l'approche dite « nexus » requise par les nouveaux régimes de PI adoptés par de nombreux pays.

1. CONTEXTE D'ADOPTION DES RÉGIMES DE PI

Cette section s'intéresse au contexte d'adoption des régimes préférentiels pour les revenus de PI ainsi qu'à leur efficacité à atteindre les objectifs fixés par les gouvernements qui les implantent. D'abord, les schémas d'adoption des régimes de PI par plusieurs pays sont examinés en parallèle avec les travaux de l'OCDE sur la concurrence fiscale dommageable. Le contexte canadien est ensuite brièvement discuté, pour conclure avec une revue de résultats de recherches empiriques sur l'efficacité de ce type d'incitatifs fiscaux à l'innovation.

1.1. PARALLÈLES ENTRE L'ADOPTION DES RÉGIMES DE PI ET LES TRAVAUX DE L'OCDE⁸

Le rapport de l'OCDE de 1998 sur la concurrence fiscale dommageable⁹ traitait des régimes fiscaux préférentiels en général et indiquait qu'afin de déterminer si un régime était potentiellement dommageable, un régime préférentiel devait être analysé à la lumière d'une série de « facteurs ». Ce rapport n'a pas identifié les régimes de PI comme étant dommageables.

Le rapport a identifié spécifiquement quatre « facteurs » essentiels pour aider à identifier les régimes fiscaux préférentiels dommageables : « (a) le taux d'imposition effectif imposé par le régime sur les revenus considérés est faible ou nul ; (b) le régime est "cantonné" ; (c) le fonctionnement du régime n'est pas transparent ; (d) le pays qui applique ce régime ne procède pas à un véritable échange de renseignements avec les autres pays »¹⁰.

Le rapport énumère également huit autres facteurs permettant d'identifier ces régimes dommageables. Parmi ces facteurs figure l'encouragement des « opérations purement fiscales » : « Un grand nombre de régimes fiscaux préférentiels dommageables sont conçus de manière à permettre aux contribuables de bénéficier du régime en s'engageant dans des opérations dont les motivations sont exclusivement fiscales et qui ne supposent aucune activité substantielle »¹¹.

Bien que le critère d'« activité substantielle » ait déjà fait partie des recommandations de 1998, aucune directive précise ne semble avoir été fournie sur la manière de l'utiliser comme outil d'interprétation pour identifier les régimes dommageables. Le fait que l'« activité substantielle » n'ait pas été, dès le départ, spécifiquement établie comme facteur clé pourrait expliquer pourquoi les régimes de PI n'ont pas été identifiés comme dommageables en premier lieu.

En 2015, l'OCDE a déclaré que « [l']Action 5 donne une importance accrue au facteur d'activité substantielle en demandant qu'il soit précisé dans le contexte des travaux BEPS. Il devra être examiné conjointement aux

⁸ Les sections suivantes sont basées en grande partie sur Lyne LATULPPE et Julie ST-CERNY-GOSSELIN, (2020), « Comment la condamnation d'une forme de concurrence fiscale peut en favoriser d'autres ? », *Politique et Sociétés*, 39(1), 41–63, en ligne : <<https://doi.org/10.7202/1068367ar>>.

⁹ OCDE, *Concurrence fiscale dommageable: Un problème mondial*, Paris, Éditions OCDE, 1998, en ligne : <<https://doi.org/10.1787/9789264262942-fr>> (ci-après le « rapport de 1998 »).

¹⁰ *Id.*, par. 59.

¹¹ *Id.*, p. 38.

quatre facteurs essentiels pour déterminer si un régime préférentiel relevant du FHTP [Forum sur les pratiques fiscales dommageables] est potentiellement dommageable »¹².

Le tableau 1 présente les années au cours desquelles les pays ont adopté des régimes de PI durant la période 1996-2021 et montre parallèlement l'évolution des travaux de l'OCDE sur la concurrence fiscale dommageable. La comparaison suggère que les phases au cours desquelles les différents pays ont adopté des régimes de PI étaient liées aux différentes phases des travaux de l'OCDE sur la concurrence fiscale dommageable.

Durant la période analysée, quatre pays peuvent être identifiés comme des pionniers de l'adoption de régime de PI : l'Irlande (2000), la France (2001), la Turquie (2001) et la Hongrie (2003)¹³. Dès 1996, l'OCDE, par l'intermédiaire du Forum sur les pratiques fiscales dommageables (« FHTP »), s'est intéressée aux régimes préférentiels et à la nature potentiellement dommageable de certains régimes spéciaux. En 2000, 47 régimes préférentiels avaient été identifiés comme dommageables sur la base des critères du rapport de 1998¹⁴. Toutefois, la liste des régimes dommageables de 1998 ne comprenait pas les régimes de PI, et ces derniers n'avaient pas non plus été abordés dans le rapport final de 2006¹⁵ sur les pratiques fiscales dommageables.

À la suite du rapport de 2006, de 2007 à 2012, une deuxième phase d'adoption des régimes de PI a eu lieu, puisque 11 pays ont mis en œuvre de tels régimes. Au cours de cette période, les travaux de l'OCDE n'ont pas porté sur les régimes de PI. Toutefois, la prolifération de ces régimes peut expliquer pourquoi l'OCDE s'est montrée particulièrement préoccupée par la question dans le plan d'action BEPS¹⁶. En 2013, dans le cadre du plan d'action BEPS, des efforts ont été faits pour réviser l'approche des pratiques fiscales dommageables en imposant un critère obligatoire d'« activité substantielle » pour tout régime préférentiel.

Malgré le regain d'intérêt de l'OCDE pour les régimes de PI potentiellement dommageables, la période 2013-2018 a été marquée par de nombreuses adoptions, modifications et substitutions de régimes de PI. Ainsi, après le lancement du projet BEPS et avant la publication des rapports finaux, de nombreux pays (dont le Royaume-Uni, le Portugal, la Corée du Sud et l'Italie) ont mis en place des régimes fiscaux préférentiels de PI¹⁷. En février 2015, l'OCDE a annoncé qu'un accord avait été conclu : un pays ne pouvait mettre en œuvre un régime de PI que s'il exigeait que les entreprises exercent des activités substantielles sur son territoire¹⁸.

¹² Rapport final 2015, précité, note 2, p. 25.

¹³ Sans tenir compte des régimes antérieurs de l'Irlande et de la France implantés dès les années 1970. Silvia APPELT, Matej BAJGAR, Chiara CRISCUOLP et Fernando GALINDO-RUEDA, « R-D Tax Incentives: Evidence on design, incidence and impacts », (2016), *OECD Science, Technology and Industry Policy Papers*, n° 32, Éditions OCDE, Paris, en ligne : <<https://doi.org/10.1787/5jl8f1dqk7j-en>>.

¹⁴ OECD, *Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, Paris, OECD Publishing, 2001, en ligne : <<https://doi.org/10.1787/9789264184541-en>>.

¹⁵ OECD, *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: 2006 Update on Progress in Member Countries*, Paris, OECD Publishing, 2006, en ligne : <www.oecd.org/ctp/harmful/37446434.pdf> (ci-après « le rapport final 2006 »).

¹⁶ Julie ST-CERNY-GOSSELIN et Lyne LATULIPPE, précité, note 8, p. 51.

¹⁷ *Id.*, p. 52.

¹⁸ OECD, *Explanatory Paper, Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes*, 2015, en ligne : <<https://www.oecd.org/ctp/explanatory-paper-beeps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf>>.

Tableau 1. Adoption de régimes de PI et travaux de l'OCDE sur la concurrence fiscale

Années	Pays adoptant des régimes de PI			Travaux de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables et la concurrence fiscale
1996 - 1999				Lancement des travaux de l'OCDE sur les régimes préférentiels dommageables : test implicite d'activités réelles et substantielles
2000	Irlande ^a			Suivi des régimes préférentiels
2001	France ^b	Turquie ^c		
2003	Hongrie			
2005				Rapport final 2006 : les régimes préférentiels dommageables n'existent plus, selon la grille d'analyse utilisée
2006	Canada ^d			
2007	Belgique ^e	Pays-Bas		
2008	Chine	Espagne	Luxembourg ^f	
2009				
2010	Grèce ^g	Malte ^h	Pas de travaux spécifiques	
2011	Israël ⁱ	Liechtenstein ^j	Suisse ^k	
2012	Chypre			
2013	Royaume-Uni	Saint Marin ^l	BEPS : Mise à jour des travaux sur les pratiques fiscales dommageables ; introduction de l'exigence d'une activité réelle et substantielle	
2014	Portugal	Corée du Sud ^b		
2015	Italie ^m	Irlande ^a	Turquie ^c	
2016	Inde	Rapport final 2015 : introduction d'une exigence d'activité substantielle pour les régimes préférentiels et modification de l'approche nexus		
2017	Canada ^d	Singapour	Slovaquie	
	Israël ⁱ	Belgique ^e		
2018	États-Unis ⁿ	Luxembourg ^b	Lituanie	Aucun nouveau régime non conforme n'est autorisé (2016); règles transitoires introduites pour les régimes existants (applicables jusqu'en 2021).
	Panama	Pologne	Andorre	
	Curaçao			
2019	Malte ^h	Propositions de réforme en 2 piliers		
2020	Suisse ^k	Consultations et rapports sur les <i>blueprints</i>		
2021	Italie ^m	Publication des règles de l'impôt minimum mondial		

Notes : Le tableau exclut les régimes qui sont présumés ne pas être uniquement liés à la propriété intellectuelle (Barbade, Brunei Darussalam, Malaisie, Paraguay, Jordanie, Kazakhstan, Qatar, Uruguay et Viêt Nam). ^a Régime irlandais de 2000 aboli en 2010 ; nouveau régime annoncé en 2015, entré en vigueur en 2016. ^b Régime modifié et désormais conforme. ^c Nouveau régime introduit en 2015. ^d Régime provincial en Colombie-Britannique de 2006 à 2017. Régimes provinciaux en place au Québec et en Saskatchewan à partir de 2017. Nouveau régime en vigueur en 2021 au Québec. ^e Ancien régime remplacé en 2017. ^f Régime aboli en 2016; nouveau régime introduit en 2018. ^g Modifié en 2021. ^h Régime aboli en 2016. Nouveau régime introduit en 2019. ⁱ Régime modifié en 2017. ^j Régime aboli en 2017. ^k Régime en place dans le canton de Nidwald. En 2020, la Suisse a introduit un nouveau régime au niveau cantonal couvrant tout le pays. ^l Saint-Marin a trois régimes de propriété intellectuelle. ^m Nouveau régime établi en 2021 remplace le précédent. ⁿ Le régime américain cible les revenus incorporels d'origine étrangère.

Sources: Julie ST-CERNY-GOSSELIN et Lyne LATULIPPE, précité, note 8; Silvia APPELT et al., précité, note 13; OECD, précité, note 3.

La plupart des pays qui avaient adopté un régime à ce moment avaient mis en œuvre des régimes conformes, tandis que certains pays ayant des régimes préexistants les ont modifiés pour se conformer à la nouvelle

exigence. L'exigence relative aux activités substantielles a été clairement et techniquement définie par l'approche nexus modifiée, et l'OCDE a spécifiquement mentionné qu'un régime incorporant cette condition pourrait être jugé acceptable¹⁹.

En outre, les pays dont les régimes n'étaient pas conformes aux critères de l'OCDE étaient tenus de mettre en place des mesures conformes avant la fin de l'année 2015, avec la possibilité de bénéficier de règles grand-père applicables jusqu'en 2021. La grande majorité des pays ont procédé aux changements nécessaires pour rendre leurs régimes de PI conformes aux critères de l'OCDE.

Le tableau 1 montre que les travaux de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables n'ont pas mis fin à la concurrence fiscale entre les pays dotés de régimes de PI ; ils ont plutôt modifié la forme de cette concurrence. Les régimes de PI ont continué à se répandre, et bien que le rapport de 2015 ait pu limiter la capacité des pays à se faire concurrence en attirant des bénéficiaires sans substance économique, le rapport a également incité les pays à se faire concurrence en attirant à la fois des bénéficiaires et des activités, alimentant ainsi cette autre forme de concurrence fiscale.

Depuis l'introduction des propositions de réforme de la fiscalité internationale à deux piliers de l'OCDE en 2019, très peu de pays ont adopté de nouveaux régimes ou les ont révisés. Bien que les piliers Un et Deux ne mettent pas complètement fin à la concurrence fiscale, ils pourraient affecter le caractère incitatif d'un régime préférentiel pour attirer les bénéficiaires et les activités dans un pays. La manière dont les pays adopteront ou adapteront les régimes de PI en réponse à l'évolution des nouveaux droits d'imposition pour les juridictions de marché (pilier Un) et à la mise en place d'un impôt minimum mondial (pilier Deux) demeure encore en suspens.

La troisième section du présent document, intitulée « Les régimes de PI et les règles GloBE », porte sur leur interrelation et analyse les conditions selon lesquelles un régime de PI peut déclencher un impôt minimum mondial, ainsi que la mesure dans laquelle un tel impôt peut contrecarrer les incitatifs à la PI.

1.2. LES RÉGIMES DE PI AU CANADA

Le gouvernement canadien a annoncé dans son budget 2022 qu'il solliciterait les commentaires concernant la possibilité d'adopter un régime fiscal favorable aux revenus de PI, mais aucun détail n'est encore disponible sur le déroulement de ces consultations. Des arguments justifiant la mise en place d'un régime de PI fédéral sont présentés, suivis d'une description sommaire des régimes de PI adoptés par certains gouvernements provinciaux.

Vers un régime de PI fédéral ?

En résumé, un certain nombre d'arguments plaident en faveur de la mise en œuvre d'un régime de PI au Canada. Une étude a montré que le Canada, comparativement à d'autres pays de l'OCDE pour les années 2005 à 2012, a un faible ratio de redevances par rapport aux dépenses de R-D²⁰. Ce faible niveau de

¹⁹ OCDE, précité, note 18; voir aussi précité, note 2.

²⁰ Julie ST-CERNY-GOSSELIN et Lyne LATULIPPE, *Perspective Canadienne sur le transfert international de bénéficiaires : Propriété*

redevances perçues par dollar de dépenses de R-D au Canada pourrait s'expliquer par le fait que le pays offre un généreux programme de R-D (tant au fédéral qu'au provincial) alors que d'autres pays offrent de faibles taux d'imposition des sociétés ou des incitatifs qui visent spécifiquement les revenus de PI et qui stimulent le transfert vers ces pays de la PI qui a été développée au Canada. En effet, les pays où le rapport entre les redevances et les dépenses de R-D est élevé (notamment l'Irlande, le Luxembourg, les Pays-Bas, la Hongrie et Malte) offrent souvent des incitatifs fiscaux importants²¹, y compris des régimes de PI. Ces tendances découlent d'analyses antérieures à l'introduction de l'exigence selon laquelle les activités de développement de la PI doivent avoir lieu dans la même juridiction que celle qui offre l'incitatif fiscal applicable aux revenus de PI. La prolifération de régimes conformes à la recommandation de l'OCDE pourrait entraîner le transfert par les entreprises multinationales, d'une juridiction à l'autre, non seulement de la PI et des revenus qui en découlent, mais aussi des activités de R-D. Une analyse plus approfondie du rapport entre les redevances et les activités de R-D, basée sur des données plus récentes, pourrait révéler un tel effet.

De nombreux auteurs ont plaidé en faveur de l'adoption d'un régime de PI par le gouvernement fédéral²². Selon Boadway et Tremblay²³, une approche double en ce qui a trait aux incitatifs fiscaux à la R-D comportant à la fois des mesures incitatives fiscales et des régimes fiscaux favorables aux brevets serait un bon moyen pour stimuler différents types d'innovation au Canada et pour conserver les revenus de PI générés par une R-D réussie. Bien que ces auteurs soient parvenus à cette conclusion avant l'introduction de la proposition GloBE, ceux-ci affirment qu'un régime de PI demeure pertinent, en particulier lorsque le taux d'imposition est supérieur à 15 %²⁴. La conception spécifique de ces régimes dépasse le cadre du présent document, mais les considérations pertinentes pourraient inclure le taux, les types de PI et les types de revenus.

Régimes de PI provinciaux

La Colombie-Britannique a été la première province à accorder un traitement fiscal particulier aux revenus tirés des brevets, par le biais du programme *International Business Activity* (« IBA »), en vigueur de 2006 à 2017²⁵. Ce régime fiscal préférentiel prévoyait que les sociétés admissibles obtiennent un remboursement de sorte à réduire le taux d'imposition effectif provincial à 2,75 % sur les revenus de brevets admissibles.

intellectuelle, R-D et investissements directs étrangers, document de travail 2016/08, Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, Juin 2016, en ligne : <https://cftp.recherche.usherbrooke.ca/wp-content/uploads/2018/12/cr_2016-08_persp_canada_transfert_benefice.pdf>. Une analyse sommaire des données compilées par les auteures pour les années 2012 à 2020 montre que le ratio pour le Canada reste relativement faible par rapport à celui de plusieurs pays de l'OCDE, mais une augmentation continue du ratio canadien (de 0,12 en 2012 à 0,24 en 2020) est observée au cours de cette période. À première vue, l'augmentation du ratio semble être due à une augmentation des revenus de redevances et non à une diminution des dépenses de R-D.

²¹ J. GRAVELLE, *Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion*, Washington, Congressional Research Service, Library of Congress, (2015), en ligne : <<https://crsreports.congress.gov/product/pdf/R/R40623/22>>.

²² PANTALEO et al., précité, note 4; Robin BOADWAY et Jean-François TREMBLAY, « Policy Forum: The Uneasy Case for a Canadian Patent Box », (2017), 65:1 *Canadian Tax Journal* 61-72; et J. LESTER et J. WARDA, *An International Comparison of Tax Assistance for R-D: 2017 Update and Extension to Patent Boxes*, 11:13 *SPP Research Papers*, University of Calgary School of Public Policy, 1-33, 2018.

²³ Robin BOADWAY et Jean-François TREMBLAY, précité, note 22.

²⁴ John LESTER, précité, note 4.

²⁵ Ce programme a été éliminé le 12 septembre 2017. COLOMBIE-BRITANNIQUE, gov.bc.ca, *International Business Activity*, en ligne : <www2.gov.bc.ca/gov/content/taxes/income-taxes/corporate/international-business>.

La Saskatchewan a fait de même en 2017 avec le *Saskatchewan commercial innovation incentive* (« SCII »), qui ramène le taux d'imposition sur les revenus de PI à 6 %²⁶. Ce régime n'impose pas d'exigence de lien et reste donc incompatible avec les lignes directrices de l'OCDE²⁷, mais selon le gouvernement provincial, « le programme doit prendre fin le 30 juin 2024 »²⁸.

Le Québec a également été l'une des premières provinces à adopter un régime fiscal préférentiel en matière de PI, avec sa déduction pour société innovante (« DSI »), mise en œuvre le 1er janvier 2017. Cette mesure a été initialement conçue pour promouvoir la commercialisation au Québec d'innovations brevetées qui ont été développées dans cette province, et elle était limitée à la vente ou à la location de produits qui intégraient des inventions brevetées développées au Québec²⁹.

Dans son budget 2020-2021, le Québec a annoncé³⁰ l'introduction d'un nouveau régime plus large, la « déduction incitative pour la commercialisation des innovations au Québec » (« DICI »), qui a remplacé la DSI à partir du 1er janvier 2021³¹.

Cette déduction permet à une société qui commercialise un actif de PI admissible développé au Québec « de bénéficier d'un taux d'imposition effectif de 2 % sur la partie admissible de ses revenus imposables attribuables à cet actif de propriété intellectuelle admissible »³². Ce taux représente une réduction de 9,5 % par rapport au taux de base actuel de l'impôt sur le revenu des sociétés de 11,5 %, et se traduit par un taux d'imposition combiné fédéral et québécois de 17 %.

Le montant de la déduction est calculé en appliquant une formule qui, en termes très généraux, représente la partie québécoise (« le ratio nexus ») des bénéfices admissibles provenant d'un actif de PI admissible, multipliée par un facteur permettant d'atteindre un TEI de 2 %³³. Étant donné que l'exemple présenté dans la troisième section du présent texte (« Régimes de PI et règles GloBE ») est basé sur un régime de PI similaire, d'autres détails concernant le calcul sont fournis à l'annexe 1.

L'DICI a été conçu conformément aux recommandations de l'action 5 du projet BEPS de l'OCDE³⁴. Cependant, bien que le calcul actuel du ratio nexus (qui utilise une moyenne mobile des dépenses de R-D) soit conforme

²⁶ SASKATCHEWAN, *Saskatchewan Commercial Innovation Incentive* (« SCII »), en ligne : <www.saskatchewan.ca/business/investment-and-economic-development/business-incentives-and-tax-credits/saskatchewan-commercial-innovation-incentive>.

²⁷ John LESTER, précité, note 4.

²⁸ SASKATCHEWAN, *Program Overview and Application Instructions*, en ligne : <<https://publications.saskatchewan.ca/api/v1/products/86512/formats/100149/download>>, p. 1.

²⁹ DELOITTE LLP CANADA, *R-D Tax Update, Canada's First Patent Box Regime—An Incentive for Domestic R-D Commercialization*, 28 avril 2016, en ligne : <www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/tax/ca-en-RD-16-1-patent-box-AODA.PDF>.

³⁰ QUÉBEC, ministère des Finances, *Budget 2020-2021, Renseignements additionnels*, 10 mars 2020, section A.20-A.26.

³¹ Voir Stéphane DUPUIS et Luc VALLÉE, *Politiques fiscales et innovation — Améliorer le régime privilégié des brevets du Québec*, Rapport soumis au ministère des Finances du Québec, 25 novembre 2021, p. 40-41, en ligne : <https://consultations.finances.gouv.qc.ca/universitaires/Propositions/McGill_Dupuis_Vallee.pdf> pour une comparaison des deux mesures.

³² *Id.*, section A.20. Voir l'annexe 1 pour plus de détails sur le calcul.

³³ *Loi sur les impôts*, RLRQ, c.I -3, (« L.I. »), art. 737.18.44.)

³⁴ Rapport final 2015, précité, note 2.

aux règles transitoires autorisées par les normes de l'OCDE, le ministère des Finances a déjà annoncé que des travaux étaient en cours pour établir des règles qui permettront au ratio d'être directement lié à un actif de PI admissible et que ces règles devraient s'appliquer après le 31 décembre 2023³⁵.

1.3. L'EFFICACITÉ DES INCITATIFS FISCAUX À L'INNOVATION

Historiquement, les incitatifs fiscaux relatifs à la PI ont suivi deux voies distinctes : l'une pour la création de PI (par exemple, les crédits d'impôt pour les activités de R-D), et une autre pour les revenus générés par la PI. Cette situation a conduit à de la planification fiscale internationale par des EMNs visant à localiser les activités de R-D dans certains pays et les revenus de PI dans d'autres. Avec les recommandations de l'OCDE qui requièrent un lien entre les activités de R-D et les revenus de PI, il est probable que la politique fiscale de nombreux pays sera d'offrir un traitement préférentiel à la fois à la R-D et aux revenus de PI. L'analyse de l'efficacité et des conséquences économiques de ces régimes dépasse le cadre du présent texte, mais il s'avère néanmoins utile ici de passer en revue certaines conclusions de la recherche.

La recherche empirique sur l'impact ou les résultats des régimes de PI antérieurs à l'initiative BEPS suggèrent qu'il existe très peu de raisons économiques d'adopter de tels régimes, en dehors de la possibilité d'augmenter l'assiette fiscale ou d'éviter la perte d'une assiette fiscale au profit d'un autre pays. De nombreux auteurs ont identifié la concurrence fiscale comme une dimension dominante des régimes de « *patent box* », les EMN ayant tendance à localiser les brevets (en particulier les brevets de « haute qualité »³⁶) dans des juridictions qui offrent de faibles taux d'imposition sur les redevances (à condition que d'autres caractéristiques rendent la planification fiscale efficace, telles que des règles peu contraignantes en matière de sociétés étrangères contrôlées, des réseaux de conventions fiscales bilatérales très larges et des règles flexibles en matière de prix de transfert)³⁷. Bien que les boîtes à brevets aient permis d'augmenter le nombre de demandes de brevets³⁸, des simulations ont montré qu'en ce qui concerne les recettes fiscales d'un pays, les pertes fiscales résultant de l'introduction d'un traitement préférentiel ne sont pas compensées par les recettes provenant d'un nombre croissant de demandes de brevets déposés dans le pays³⁹.

³⁵ QUÉBEC, ministère des Finances, Bulletin d'information 2021-9, « Modifications apportées à la déduction incitative pour la commercialisation des innovations au Québec et ajustements à d'autres mesures », 17 décembre 2021.

³⁶ Annette ALSTADSAETER, Salvador BARRIOS, Gaetan NICODEME, Agnieszka Maria SKONIECZNA et Antonio VEZZANI, « *Patent Boxes Design, Patents Location and Local R-D* », Document de travail de la Commission européenne sur la fiscalité no. 57-2015, (2015).

³⁷ Voir Annette ALSTADSAETER et al., précité, note 36 ; Rachel GRIFFITH, Helen MILLER, and Martin O'CONNELL, « Ownership of Intellectual Property and Corporate Taxation », (2014) 112 *Journal of Public Economics*, p. 12-23; Matthias DISCHINGER et Nadine RIEDEL, « Corporate Taxes and the Location of Intangible Assets Within Multinational Firms », (2011), 95:7-8 *Journal of Public Economics*, p. 691-707; Christof ERNST et Christoph SPENGLER, « *Taxation, R-D Tax Incentives and Patent Application in Europe* », (2011), Document de travail no. 11-024, ZEW - Leibniz Centre for European Economic Research; et Tom KARKINSKY et Nadine RIEDEL, « Corporate Taxation and the Choice of Patent Location Within Multinational Firms », (2012), 88:1 *Journal of International Economics*, p. 176-85.

³⁸ Sebastien BRADLEY, Estelle DAUCHY et Leslie ROBINSON, « Cross-Country Evidence on the Preliminary Effects of Patent Box Regimes on Patent Activity and Ownership », (2015), 68:4 *National Tax Journal* 1047-71. Dans cet article, les auteurs ont estimé qu'une baisse de 1 % du TEI sur les revenus des brevets dans une juridiction entraîne en moyenne une augmentation de 3 % des demandes de brevets dans cette même juridiction.

³⁹ GRIFFITH et al., précité, note 37.

L'analyse d'Alstadsæter et al.⁴⁰ souligne que l'existence d'une condition de développement local réduit la sensibilité de la localisation des brevets au taux d'imposition des redevances. En ce sens, le critère de l'« activité substantielle » pourrait accroître l'influence de facteurs autres que les taux d'imposition sur le choix de la localisation de la PI.

En ce qui a trait aux incitatifs fiscaux à la R-D, la plupart des études indiquent que pour un pays donné, elles induisent des investissements supplémentaires dans la R-D, augmentent la probabilité que les entreprises s'engagent dans des activités de R-D et ont un impact positif sur les ventes de produits innovants ou nouveaux. Toutefois, il existe peu de preuves concernant leur effet sur la croissance de la productivité et de l'emploi.⁴¹

Des recherches récentes menées par Knoll et al. indiquent que les EMN augmentent à peine leur niveau global d'activités de R-D lorsque les incitatifs fiscaux deviennent plus généreux. Comme le font remarquer les auteurs, « [m]ore generous tax incentives in one country increase MNEs' R & D investments in affiliates located there, while lowering R & D investments in affiliates of the same MNE group located in other countries »⁴².

Il reste à voir quel sera l'impact de la prolifération des régimes de PI conformes, maintenant que les activités de R-D sont tenues d'être effectuées localement pour que les revenus de PI puissent bénéficier d'un traitement fiscal préférentiel dans le pays. Lorsque les pays offrent à la fois des incitatifs à la R-D et un traitement fiscal préférentiel pour les revenus de PI, ces politiques interagiront dans leurs effets. Des recherches supplémentaires sont nécessaires concernant : (1) l'efficacité de ces régimes à stimuler l'innovation dans un pays et (2) les incitatifs des autres pays à compétitionner en adoptant des régimes similaires. La recherche devrait également analyser comment les caractéristiques d'un régime de PI (types de PI, types de revenus) influencent les résultats.

⁴⁰ Précité, note 37.

⁴¹ APPELT et al., précité, note 13.

⁴² Bodo KNOLL, Nadine RIDEL, Thomas SCHWAB, Maximilian TODTENHAUPT et Johannes VOGET, « Cross-Border Effects of R-D Tax Incentives », 2021, 50:9 *Research Policy*, en ligne: <><https://doi.org/10.1016/j.respol.2021.104326>.

2. LES RÉGIMES DE PI ET LES RÈGLES DE L'IMPÔT MINIMUM MONDIAL

Plusieurs mesures fiscales, incitatifs et stratégies de planification peuvent réduire le TEI d'une entité ou d'un groupe d'entités. Sous les règles GloBE⁴³, un impôt minimum sera déclenché lorsqu'un groupe d'EMN⁴⁴ obtient un TEI⁴⁵ inférieur à 15 %. Selon les statistiques de la déclaration pays par pays (« DPP ») pour 2017, un total de 210 EMN canadiennes, et plus de 9 000 entités canadiennes membres d'EMN étrangères entreraient dans le champ d'application des règles GloBE⁴⁶. Malgré les limites générales de ces statistiques et leur manque de transparence à l'égard du contexte canadien, des éléments indiquent que certaines de ces EMN auront un TEI canadien inférieur à 15 % et devraient donc calculer un montant d'impôt complémentaire⁴⁷.

Les sections suivantes portent sur l'application de ces règles dans une série de scénarios théoriques impliquant des incitatifs fiscaux liés à la PI⁴⁸. Cette analyse permet de prévoir l'effet des règles GloBE sur les EMN à forte intensité de PI. Elle démontre également comment le caractère incitatif d'une mesure fiscale sera affecté dans différentes circonstances. En outre, l'analyse permet d'identifier certains des facteurs qui influencent de manière significative le résultat pour les EMN et, plus généralement, pour les pays. Parmi ces facteurs figurent la proportion des revenus de PI, l'intensité des activités substantielles de l'EMN en général, ainsi que la localisation des actifs de R-D, des employés et des revenus de PI de l'entreprise. Par ailleurs, les décisions en matière de politique fiscale extérieure ont une incidence sur le montant des impôts supplémentaires perçus tant au niveau global que dans les juridictions spécifiques. Cette situation se retrouve également à l'intérieur d'un pays, notamment dans un contexte fédéral.

Les exemples ci-dessous portent sur des régimes de PI actuellement en vigueur ou envisagés. Il est important de noter que ces exemples ne peuvent être généralisés quant à l'opportunité ou à l'efficacité des régimes de PI dans le contexte du GloBE. Cependant, ils peuvent fournir des indications utiles sur la manière de concevoir un régime afin de garantir que les avantages d'un incitatif ne soient pas significativement réduits pour les contribuables ni transférés d'une juridiction à un pays concurrent. Enfin, ces exemples permettront d'obtenir un aperçu de la nature de la concurrence fiscale qui persiste dans les circonstances étudiées.

⁴³ OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux) : Cadre inclusif sur le BEPS*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Paris, Éditions OCDE, 2023, en ligne : <<https://doi.org/10.1787/9464d0c4-fr>>, (« règles modèles » ou « règles GloBE »).

⁴⁴ « Groupe d'EMN » est défini à l'article 1.2.1 des règles modèles. Selon l'article 1.1, les règles GloBE s'appliquent à un groupe d'entreprises multinationales qui entre dans le champ d'application : « Les Règles GloBE s'appliquent aux Entités constitutives qui sont membres d'un Groupe d'EMN dont les États financiers consolidés de l'Entité mère ultime affichent un chiffre d'affaires annuel d'au moins 750 millions EUR, pour au moins deux des quatre Années fiscales précédant immédiatement l'Année fiscale testée ».

⁴⁵ Définit à l'article 5.1.1 des règles modèles.

⁴⁶ OECD, «Country by Country Report Statistics, Table 1—Aggregate Total by Jurisdictions», *OECD.Stat, en ligne*: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CBCR_TABLE1>.

⁴⁷ Les statistiques de la déclaration pays par pays montrent que 43 % des groupes d'EMN canadiennes ont un TIE au niveau du groupe inférieur à 10 %; ce pourcentage est de 11 % pour les groupes d'EMN de 14 autres juridictions de l'Union européenne pour lesquelles des données sont disponibles ; voir l'annexe 2 pour plus de détails sur les activités canadiennes des grands groupes d'EMN.

⁴⁸ Étant donné que les recommandations de l'OCDE prévoient une exigence d'« activité substantielle » pour tout régime fiscal préférentiel, nous nous intéressons dans cet article aux incitatifs liés à la propriété intellectuelle et par conséquent, à la réduction du TEI liée aux incitatifs sur les revenus de la propriété intellectuelle et d'autres incitatifs liés à la R-D.

2.1. SCÉNARIO DE RÉFÉRENCE

Les effets des règles GloBE varieront en fonction des différentes options de politique en matière de PI et de R-D et des diverses caractéristiques des activités de l'EMN. Pour simuler ces effets, un exemple de base est présenté (voir tableau 2), suivi de cinq itérations de cet exemple qui sont discutées.

Il convient de noter que les cas ci-dessous supposent (1) l'existence d'un régime provincial de PI présentant des caractéristiques similaires à celles du régime québécois (la DICI, dont les détails sont présentés à l'annexe 1) et (2) l'adoption d'un régime similaire au niveau fédéral, dans la plupart des cas. Par conséquent, l'analyse s'applique également aux provinces où des régimes similaires pourraient être envisagés. Pour chaque province, il est important de suivre de près l'interaction entre la politique fiscale fédérale et provinciale, y compris le taux d'imposition provincial et les éventuels incitatifs provinciaux à la R-D (ou autres incitatifs similaires), ainsi que l'utilisation du revenu imposable fédéral comme base d'imposition provinciale. En somme, l'inclusion d'un régime provincial de PI dans le scénario de base réduit le TEI provincial et rend la situation plus susceptible de déclencher un impôt complémentaire que si on considère uniquement l'hypothèse d'un régime fédéral. D'autres incitatifs ou stratégies en place pourraient réduire le TEI d'une EMN canadienne, mais aucune n'est incorporée à ces scénarios.

Les hypothèses générales de ces scénarios peuvent être résumées comme suit, sauf indication contraire :

- A Co est l'entité mère ultime (« EMU ») d'une EMN et réside dans le pays A. B Co est une filiale de A Co et réside dans le pays B. Canco est une filiale de A Co et réside au Canada.
- Le pays A, le pays B et le Canada ont mis en œuvre les règles GloBE.
- Les entités sont des entités constitutives d'un groupe d'EMN qui entre dans le champ d'application des règles GloBE.
- Le taux d'imposition statutaire combiné est de 26,5 % dans chaque pays.
- La R-D pour le développement de la PI a eu lieu dans le pays où les revenus de PI sont enregistrés, et l'entité qui gagne les revenus de PI continue à s'engager dans des activités de R-D. Par conséquent, au cours d'une année donnée, il y aura probablement des revenus de PI et des dépenses de R-D pouvant donner lieu à des crédits d'impôt.
- Un crédit fédéral de R-D de 15 % est disponible pour toutes les dépenses de R-D, ce qui génère un incitatif estimé à 21 %⁴⁹. Ce crédit est un crédit d'impôt remboursable non qualifié (« CIRNQ »)⁵⁰.
- Le crédit d'impôt provincial pour la R-D est similaire au crédit d'impôt du Québec de 14 %. Toutes les dépenses de R-D sont éligibles au crédit⁵¹ (c'est-à-dire le crédit d'impôt remboursable qualifié (« CIRQ »)⁵²).

⁴⁹ L'estimation de l'incitatif fédéral pour la R-D de 21 % suppose que toutes les dépenses sont des salaires. Ce taux tient aussi compte d'un montant de frais généraux (montant de remplacement) égal à 55 % des salaires de R-D et de l'imposition du crédit du Québec.

⁵⁰ « Crédit d'impôt remboursable qualifié » est défini à l'article 10.1 des règles modèles.

⁵¹ L'estimation de l'incitatif québécois pour la R-D de 14 % suppose que toutes les dépenses sont des salaires.

⁵² « Crédit d'impôt remboursable non qualifié » est défini à l'article 10.1 des règles modèles.

- Un régime provincial d'imposition préférentielle de la PI (similaire à la DICI du Québec) est disponible et génère un incitatif de 9,5 % sur les revenus de PI. Le taux d'impôt des sociétés combiné passe ainsi à 17 % (15 % au niveau fédéral, 2 % au niveau provincial)⁵³.

Tableau 2. Scénario de référence (en milliers de dollars)

	A Co (EMU)	B Co	Canco	Total
<i>Hypothèses du scénario</i>				
Revenus	1 000	5 000	5 000	11 000
Dépenses		-1 500	-1 500	-3 000
Revenus de PI			5 000	5 000
Dépenses de R-D			-2 000	-2 000
Total ^a	1 000	3 500	6 500	11 000
<i>TEI au sens des règles GloBE</i>				
Revenus GloBE	1 000	3 500	6 780	11 280
Montant ajusté des impôts visés	265	928	1 052	2 244
TEI (article 5.1.1)	26,5 %	26,5 %	15,5 %	19,9 %

EMU = entité-mère ultime; PI = propriété intellectuelle; R-D = recherche et développement; GloBE = global anti-base erosion; TEI = taux effectif d'imposition.

Note : ^a Le total exclut les crédits à la R-D.

Résultats aux fins des états financiers

Aux fins des états financiers, le bénéfice avant impôts (« BAI») de Canco s'élève à 6,78 millions de dollars, ce qui correspond au revenu total (6,5 millions de dollars), plus un crédit R-D provincial remboursable de 280 000 dollars. Les crédits d'impôt fédéraux pour la R-D de 423 000 dollars sont présentés en réduction de la charge fiscale et ne sont pas comptabilisés en tant que revenus⁵⁴. La charge d'impôt de Canco est donc égale au BAI multiplié par le taux d'imposition statutaire, moins l'incitatif provenant du crédit fédéral à la R-D et l'incitatif à la PI.

⁵³ Le taux d'imposition des sociétés de 11,5 % est ramené à 2 % pour les revenus admissibles de propriété intellectuelle.

⁵⁴ Les normes internationales d'information financière (« IFRS ») ne définissent pas les crédits d'impôt à l'investissement (« CII ») et ne précisent pas comment ils doivent être comptabilisés. Dans la pratique, les entreprises appliquent par analogie la norme comptable internationale IAS 12 (impôts sur le résultat) ou la norme IAS 20 (comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique), selon que la substance du crédit d'impôt à l'investissement s'apparente davantage à une déduction d'impôt sur le résultat ou à une subvention publique. Cette évaluation nécessite généralement un jugement. Lorsque la norme IAS 12 est appliquée, la subvention est comptabilisée dans le compte de résultat en tant que réduction de la charge d'impôt sur le revenu (pour le crédit demandé pendant la période en cours) ou en tant qu'actif d'impôt différé (pour la partie inutilisée du crédit) qui est ensuite amorti dans la charge d'impôt sur le revenu. Les crédits R-D du Québec sont généralement traités comme une aide publique conformément à IAS 20 et sont donc inclus dans le bénéfice avant impôt (et le revenu imposable) en tant que réduction de la dépense ou du coût correspondant. Le crédit fédéral peut être traité d'une manière ou d'une autre, selon l'interprétation de chacun, et nous le présentons dans ce document conformément à IAS 12. Voir KPMG, *Government grants: IFRS Compared to US GAAP*, 31 mai 2019, en ligne: <<https://advisory.kpmg.us/articles/2019/government-grants-ifs-compared-to-us-gaap.html>>.

Résultats aux fins des règles GloBE

Aux fins des règles GloBE, le crédit provincial pour la R-D est un CIRQ qui est « considér[é] comme un revenu pour le calcul du Résultat GloBE d'une Entité constitutive »⁵⁵. Étant donné que les crédits provinciaux font déjà partie du « résultat net comptable »⁵⁶, aucun ajustement n'est nécessaire pour cet élément dans le calcul du revenu GloBE.

Les crédits provinciaux remboursables pour la R-D sont imposables et sont déjà inclus dans le revenu net comptable, de sorte qu'aucun autre ajustement n'est nécessaire pour déterminer le « montant ajusté des impôts concernés »⁵⁷. Ainsi, étant donné que le montant du crédit est inclus dans le revenu de GloBE et que l'impôt correspondant est inclus dans le montant ajusté des impôts concernés, les crédits provinciaux de R-D ne modifient pas, dans ce cas⁵⁸, le TEI GloBE.

En revanche, les crédits fédéraux de R-D sont considérés comme des CIRNQ. Étant donné qu'ils n'affectent ni le BAI ni le revenu GloBE⁵⁹ et qu'ils réduisent la charge fiscale et le montant ajusté des impôts concernés⁶⁰, les crédits R-D fédéraux réduisent le TEI GloBE.

Dans ce scénario de base, les revenus de PI représentent 50 % des revenus totaux, et l'incitatif réduit la charge d'impôt sur le revenu et le montant ajusté des impôts concernés. Dans le cadre d'un régime similaire à celui de la DICI du Québec, cette réduction représente 9,5 % de la partie du revenu net admissible à la déduction (c'est-à-dire 50 % de 6,78 millions de dollars).

Selon ces hypothèses, les règles de GloBE n'auront aucun effet sur l'ensemble des impôts payés, chaque TEI juridictionnel étant supérieur à 15 %.

Dans les prochaines sections, cinq itérations du scénario de base seront présentées, chacune illustrant comment différentes caractéristiques de la politique fiscale ou de l'organisation des activités d'une EMN peuvent globalement affecter les résultats.

2.2. PROPORTION DES REVENUS DE PI

Bien que l'interaction entre les différents incitatifs puisse conduire à un TEI inférieur à 15 %, il est également possible qu'un incitatif lié au revenu de PI puisse à lui seul amener le TEI en dessous de 15 %. Par exemple, dans un cas extrême où le revenu de PI est le seul revenu généré par une entité au cours d'une année (en d'autres termes, un ratio de revenu de PI de 100 %), l'incitatif du régime de PI pourrait être suffisant pour amener le TEI en dessous de 15 % si le taux statutaire combiné pour le revenu de PI est inférieur à 15 %⁶¹, et ce, même en l'absence d'autres types d'incitatifs tels que les crédits R-D⁶².

⁵⁵ Article 3.2.4 des règles modèles.

⁵⁶ Le « résultat net comptable » est défini à l'article 3.1.2. des règles modèles.

⁵⁷ Le « montant ajusté des impôts concernés » est défini à l'article 4.1.1 des règles modèles.

⁵⁸ Ou dans tout autre cas où une position ou un traitement comptable similaire est suivi.

⁵⁹ Article 3.2.4 des règles modèles.

⁶⁰ Aucun ajustement n'est nécessaire selon le paragraphe 4.1.3(b) des règles modèles puisque les crédits sont déjà inclus dans la charge fiscale à l'état financier.

⁶¹ Si l'incitatif à la propriété intellectuelle est supérieur à 11,5 %, en supposant un taux légal combiné régulier de 26,5 % et en supposant qu'il n'y ait pas d'autre ajustement du TEI.

⁶² Cette situation pourrait survenir si une entité développait une PI au cours des années précédentes et que les revenus tirés de

Avec un régime provincial de PI uniquement

Lorsque le ratio du revenu de PI est faible, le TEI est réduit, mais dans de nombreux cas, il n'est pas inférieur à 15 %. Dans le scénario de référence, le taux d'imposition appliqué au revenu de PI est réduit de 9,5 % au niveau provincial, mais il n'existe pas de traitement préférentiel fédéral en matière de PI. Le revenu de PI de Canco représente 50 % de son revenu total, ce qui se traduit par un TEI de 15,5 %. Si le revenu de PI représentait une proportion plus importante du revenu total (par exemple, 90 % dans l'itération 1), le TEI serait moins élevé (11,7 %), ce qui déclencherait un montant d'impôt complémentaire (voir tableau 3).

Tableau 3. Itération 1 : Ratio de revenu de PI et régime provincial de PI (en milliers de dollars)

	A Co	B Co	Canco	Total
<i>Hypothèses du scénario</i>				
Revenus	1 000	5 000	1 000	7 000
Dépenses		-1 500	-1 500	-3 000
Revenus de PI			9 000	9 000
Dépenses R-D			-2 000	-2 000
Total ^a	1 000	3 500	6 500	11 000
<i>TEI au sens des règles GloBE</i>				
Revenus GloBE	1 000	3 500	6 780	11 280
Montant ajusté des impôts visés	265	928	794	1 987
TEI (article 5.1.1)	26,5 %	26,5 %	11,7 %	17,6 %

EMU = entité-mère ultime; PI = propriété intellectuelle; R-D = recherche et développement; GloBE = global anti-base erosion; TEI = taux effectif d'imposition.

Note : ^a Le total exclut les crédits à la R-D.

Avec un régime provincial et fédéral de PI

La mise en œuvre d'un régime fédéral de PI prévoyant une réduction du taux, par exemple de 15 % à 2 %, se traduirait par un taux d'imposition combiné des sociétés de 4 % sur les revenus de PI. En fonction du ratio de revenu de PI de l'entité, cela entraînerait probablement un TEI inférieur à 15 % aux fins des règles GloBE. Comme le montre l'itération 2 (voir tableau 4), si on suppose un incitatif fédéral représentant une réduction du taux d'imposition de 13 % et un faible ratio de revenu de PI (30 % par exemple), le TEI GloBE à 13,5 % serait inférieur à 15 %⁶³.

cette PI au cours des années suivantes puissent bénéficier d'un traitement fiscal préférentiel.

⁶³ Dans le cadre de l'itération 2, le montant ajusté des impôts concernés serait de 916 (1 797 (26,5 % x BAI) moins l'incitatifs de la PI (458) et le crédit fédéral (423)).

Tableau 4. **Itération 2 : Ratio de PI, régime provincial et fédéral de PI (en milliers de dollars)**

	A Co EMU	B Co	Canco	Total
<i>Hypothèses du scénario</i>				
Revenus	1 000	5 000	7 000	13 000
Dépenses		-1 500	-1 500	-3 000
Revenus de PI			3 000	3 000
Dépenses R-D			-2 000	-2 000
Total^a	1 000	3 500	6 500	11 000
<i>TEI au sens des règles GloBE</i>				
Revenus GloBE	1 000	3 500	6 780	11 280
Montant ajusté des impôts visés	265	928	916	2 109
TEI (article 5.1.1)	26,5 %	26,5 %	13,5 %	18,7 %

EMU = entité-mère ultime; PI = propriété intellectuelle; R-D = recherche et développement; GloBE = global anti-base erosion; TEI = taux effectif d'imposition.

Note : ^a Le total exclut les crédits à la R-D.

Toutes choses étant égales par ailleurs, si l'incitatif fédéral sur les revenus de PI se traduisait par un taux d'imposition de 7 % ou plus sur les revenus de PI, aucun impôt complémentaire ne serait déclenché. Toutefois, avec une proportion plus élevée de revenus de PI (90 %), l'impôt complémentaire réduirait considérablement les avantages du régime fédéral et provincial.

L'ajout d'un régime de PI canadien aux incitatifs à la R-D actuels et au régime québécois de PI pourrait donc conduire à un TEI inférieur au taux minimum requis de 15 %, en particulier si les ratios de revenus de PI sont élevés et si l'incitatif à la PI dépasse certaines limites, qui peuvent varier en fonction de la situation spécifique.

Concurrence entre les pays

Si le TEI de Canco, dans les exemples ci-dessus, reste supérieur à 15 %, et si le pays A ou B devait offrir des incitatifs à la R-D similaires et un régime de PI plus favorable, ou même offrir une réduction générale de son taux d'imposition sur le revenu qui amènerait le TEI à 15 %, l'EMN pourrait être incitée à transférer ses activités de R-D et ses revenus de PI dans l'un de ces autres pays. La concurrence entre les pays pour offrir un taux d'imposition maximal de 15 % est une conséquence probable des règles GloBE⁶⁴. Dans ces conditions, le gouvernement canadien pourrait se sentir obligé de modifier son régime fiscal pour approcher le TEI de 15 % pour les EMN dont le TEI pourrait être plus élevé dans certaines circonstances.

L'introduction d'un régime fédéral de PI pourrait abaisser le TEI canadien et inciter davantage une EMN à mener des activités de R-D et à gagner des revenus de PI au Canada, dans des circonstances où de nombreux autres pays offrent des incitatifs similaires et où l'impact du régime de PI n'est pas totalement contrebalancé par l'impôt minimum mondial. Toutefois, d'après les statistiques de 2017 de l'OCDE sur les entités canadiennes qui font partie de grandes EMN, une proportion importante des groupes d'EMN provenant d'un

⁶⁴ Devereux et al., précité, note 7.

petit nombre de pays de l'entité-mère ultime ont un TEI inférieur à 10 % au niveau du groupe⁶⁵. Par conséquent, pour certaines entités canadiennes dont le TEI est déjà inférieur à 15 %, le bénéfice d'un incitatif à la PI serait supprimé par l'impôt minimum mondial.

2.3. ACTIVITÉS SUBSTANTIELLES

Selon la règle d'« exclusion de bénéfices fondée sur la substance » (« EBFS »)⁶⁶, pour déterminer le bénéfice excédentaire sur lequel le taux d'imposition minimum de 15 % doit s'appliquer, un montant correspondant à un taux normal de rendement des actifs et de la masse salariale peut être déduit du revenu GloBE. Ainsi, la présence d'actifs corporels et d'employés dans la même juridiction que le régime de PI permettra de calculer l'impôt complémentaire sur la base d'un montant de revenu GloBE réduit. À la fin de la période de transition, cette réduction représentera 5 % (1) de la valeur comptable des actifs éligibles situés dans la juridiction et (2) des frais de personnel éligibles encourus⁶⁷. Une partie des revenus (revenus de PI ou tout autre revenu) pourrait donc bénéficier d'un taux d'imposition préférentiel, même inférieur à 15 %, puisqu'elle serait exclue du seuil minimum de 15 %.

EBFS avec un régime de PI provincial et fédéral

Dans l'itération 3 (voir tableau 5), l'entité perçoit un revenu de PI qui représente une proportion importante du revenu global (par exemple 50 %) et possède des actifs corporels d'une valeur de 15 millions de dollars au Canada. De plus, la réduction du taux de PI combiné fédéral-provincial est importante, par exemple 19,5 %.

Dans ce scénario, l'EBFS réduira le montant de l'impôt complémentaire, ce qui se traduira par un TEI de 14,4 % pour la juridiction (979 000 \$ d'impôt total/ 6 780 000 \$) au lieu du taux minimum de 15 % qui s'appliquerait sans l'EBFS. Il convient de noter que dans une situation donnée, le rapport entre les actifs et la masse salariale d'une part, et les revenus GloBE d'autre part (puisque l'EBFS représente 5 % des actifs corporels et de la masse salariale éligible) doit être d'au moins 20 pour 1 pour que l'EBFS compense tous les effets de l'impôt complémentaire et ramène le bénéfice excédentaire à zéro. Étant donné que le rapport entre l'EBFS et le revenu GloBE varie de 7 à 37 % selon le secteur, l'EBFS ne réduira que partiellement le revenu GloBE⁶⁸.

Concurrence entre les pays

Afin de bénéficier de l'EBFS pour réduire le montant de l'impôt complémentaire lorsqu'un impôt minimum mondial s'applique, certaines entreprises multinationales pourraient choisir de transférer des actifs corporels et des employés dans le pays qui offre un régime fiscal préférentiel. Cependant, étant donné que l'EBSF ne s'applique qu'à une partie des revenus, correspondant à un taux de rendement normal, il reste à déterminer si l'impact de cette exonération sera significatif en se basant sur des données réelles concernant les activités des EMN. Par conséquent, il peut subsister une certaine forme de concurrence fiscale entre les pays en ce qui concerne l'offre d'un traitement fiscal préférentiel sur les revenus de PI ne dépassant pas un taux de

⁶⁵ Voir l'annexe 2 pour plus de détails.

⁶⁶ L'« exclusion de bénéfices fondée sur la substance » est définie à l'article 5.3 des règles modèles.

⁶⁷ Voir l'article 5.3 des règles modèles pour le calcul de l'EBFS, et l'article 9.2 des règles modèles pour l'allègement transitoire.

⁶⁸ *Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax*, précité, note 7.

rendement normal sur les actifs corporels et les salaires. Même avec l'instauration d'un impôt minimum mondial, les pays continueront probablement à se faire concurrence en utilisant des incitatifs fiscaux pour attirer des activités économiques réelles.

Tableau 5. **Itération 3 : Salaires et actifs corporels admissibles, régime provincial et fédéral de PI (en milliers de dollars)**

	A Co EMU	B Co	Canco	Total
<i>Hypothèses du scénario</i>				
Revenus	1 000	5 000	5 000	11 000
Dépenses		-1 500	-1 500	-3 000
Revenus de PI			5 000	5 000
Dépenses R-D (salaires)			-2 000	-2 000
Total^a	1 000	3 500	6 500	11 000
Actifs corporels			15 000	15 000
<i>TEI au sens des règles GloBE</i>				
Revenus GloBE	1 000	3 500	6 780	11 280
Montant ajusté des impôts visés	265	928	713	1 905
TEI (article 5.1.1)	26,5 %	26,5 %	10,5 %	16,9 %
EBSF (article 5.3)			850	850
Profit excédentaire			5 930	5 930
Impôt complémentaire			266	266
Impôt total	265	928	979	2 171
TEI moyen du groupe				19,2 %

EMU = entité-mère ultime; PI = propriété intellectuelle; R-D = recherche et développement; GloBE = global anti-base erosion; TEI = taux effectif d'imposition; EBSF = substance-based income exclusion.

Note : ^a Le total exclut les crédits à la R-D.

2.4. ACTIVITÉS DE R-D

L'exigence d'une activité substantielle pourrait effectivement générer une forme de concurrence fiscale entre les pays cherchant à maintenir ou attirer des activités de R-D ainsi que des revenus de PI. Même avec l'implantation de l'impôt minimum mondial, les pays pourraient toujours utiliser des régimes fiscaux liés à la PI pour attirer des activités de R-D et avoir la possibilité de réduire leur taux d'imposition des sociétés à 15 % (ou même à un taux inférieur) lorsque l'EMN exerce des activités substantielles dans le pays.

L'objectif d'une EMN de réduire son TEI mondial pourrait l'inciter à transférer ses activités de R-D pour le développement d'une PI particulière dans un pays qui offre à la fois des incitatifs à la R-D et un taux d'imposition préférentiel pour les revenus tirés de la PI. La PI serait développée pendant un certain temps et l'EMN bénéficierait d'incitatifs à la R-D pendant la phase de développement de la PI, soit par le biais d'un CIRQ qui n'affecterait pas le TEI, soit par le biais d'un CIRNQ qui réduirait le TEI de la juridiction.

Pays offrant des incitatifs à la R-D et régimes de PI similaires

Dans l'itération 4 (voir tableau 6), une réduction du taux de PI combiné de 19,5 % est utilisée pour le Canada et le pays B afin d'illustrer l'impact de la répartition par juridiction des activités au sein d'une EMN.

Tableau 6. **Itération 4 : Ratio de PI, régime provincial et fédéral de PI (en milliers de dollars)**

	A Co EMU	B Co	Canco	Total
<i>Hypothèses du scénario</i>				
Revenus	1 000	5 000	5 000	11 000
Dépenses		-1 500	-1 500	-3 000
Revenus de PI		2 500	2 500	5 000
Dépenses R-D (salaires)		-1 000	-1 000	-2 000
Total ^a	1 000	5 000	5 000	11 000
Actifs corporels		7 500	7 500	15 000
<i>TEI au sens des règles GloBE</i>				
Revenus GloBE	1 000	5 140	5 140	11 280
Montant ajusté des impôts visés	265	817	817	1 898
TEI (article 5.1.1)	26,5 %	15,9 %	15,9 %	16,8 %
Impôt complémentaire		-	-	-
Impôt total	265	817	817	1 898
TEI moyen du groupe				16,8 %

EMU = entité-mère ultime; PI = propriété intellectuelle; R-D = recherche et développement; GloBE = global anti-base erosion; TEI = taux effectif d'imposition.

Note : ^a Le total exclut les crédits à la R-D.

Une comparaison des itérations 3 et 4 montre que si les deux pays à fiscalité élevée offrent des incitatifs similaires en matière de R-D et de revenus de PI, l'EMN est incitée à répartir certaines activités de R-D et les revenus de PI sous-jacents à la fois dans le pays B et au Canada, de sorte qu'aucun impôt complémentaire ne soit déclenché et que le TEI du groupe soit réduit (de 19,2 % à 16,8 %).

Concurrence entre les pays

Les pays qui offrent seulement des incitatifs à la R-D peuvent entrevoir un risque plus élevé de perdre des activités au profit de pays qui offrent des régimes de PI (en plus, peut-être, aussi d'incitatifs à la R-D). Toutefois, dans le cadre des règles GloBE, il peut être préférable pour une EMN de répartir ses activités de R-D et ses revenus de PI entre plusieurs juridictions afin d'éviter de payer un impôt complémentaire dans une juridiction, tout en ayant un taux d'imposition supérieur à 15 % dans une autre juridiction. Un impôt minimum mondial limite le nivellement par le bas, mais il encourage les pays à fixer un taux d'imposition s'approchant de 15 %. Que ce soit par une réduction générale du taux d'imposition statutaire ou par des incitatifs spécifiques à la PI, le résultat est le même pour les EMN à forte intensité de PI.

2.5. PERSPECTIVE JURIDICTIONNELLE

Comme indiqué ci-dessus, selon la structure des activités de l'EMN et le ratio des revenus de PI, un traitement fiscal préférentiel pourrait accroître la probabilité que les règles GloBE s'appliquent et donnent lieu à un impôt complémentaire. Dans le cas d'entités canadiennes d'une EMN ayant une EMU canadienne, cet impôt serait versé au gouvernement canadien.

Régime de PI et impôt complémentaire local

Lorsque l'EMU n'est pas située au Canada, l'impôt complémentaire est versé à la juridiction de l'EMU, si celle-ci a mis en œuvre les règles GloBE. Dans le cas contraire, les autres pays accueillants des entités de l'EMN pourraient bénéficier de l'impôt, en vertu de la règle relative aux paiements insuffisamment imposés (« RPII »)⁶⁹. Toutefois, le Canada pourrait s'appuyer sur un impôt complémentaire minimum qualifié prélevé localement (« ICMQPL »)⁷⁰ afin de s'assurer que, lorsque le taux d'imposition dans la juridiction tombe en dessous de 15 % pour les entités canadiennes d'une EMN étrangère, le Canada perçoive les recettes de l'impôt complémentaire. Les règles GloBE peuvent neutraliser les incitatifs offerts au Canada, mais le paiement de l'impôt complémentaire à une autre juridiction serait encore plus défavorable pour le Canada. Le Canada devrait donc adopter un ICMQPL, mais il devrait également veiller à ce que les résultats soient contrôlés afin que les avantages des incitatifs offerts ne soient pas neutralisés par les règles GloBE et que, s'ils le sont, des ajustements appropriés soient apportés aux incitatifs.

L'analyse de simulations basées sur les données financières réelles d'entités canadiennes d'EMN étrangères et d'EMU canadiennes permettrait de clarifier les conditions et les critères qui rendraient le régime de PI le plus efficace. Une telle clarté contribuerait à la conception d'une politique efficace en fournissant un incitatif qui subsisterait à l'application des règles GloBE.

Règles GloBE, incitatifs à la PI et relations fédérales-provinciales

La combinaison d'incitatifs provinciaux et fédéraux peut conduire à un TEI canadien inférieur à 15 %, comme indiqué ci-dessus. Dans de telles situations, un impôt complémentaire neutralisera, au moins partiellement, ces incitatifs. L'avantage découlant d'un incitatif provincial peut alors être totalement ou partiellement annulé par l'impôt minimum mondial appliqué à une EMN, comme le montre l'itération 5 (voir tableau 7). Si les autorités canadiennes devaient percevoir un impôt complémentaire résultant d'un incitatif fiscal provincial, la politique fiscale provinciale serait minée au profit des recettes du gouvernement fédéral. Il est donc essentiel que les provinces surveillent cette situation qui pourrait rendre certains de leurs incitatifs obsolètes et ne pas compenser la perte des recettes fiscales sous-jacentes. Néanmoins, comme l'impôt minimum global est calculé sur la base du taux d'imposition combiné provincial-fédéral après l'application de tous les incitatifs fiscaux, il sera difficile de déterminer quel incitatif aura fait tomber le TEI sous la barre des 15 % et donc entraîné le paiement d'un montant d'impôt complémentaire. Dans l'itération 5, un montant d'impôt complémentaire ferait passer le TEI de 10,5 % à 14,4 % (15 % - EBFS). Une partie de cette

⁶⁹ La « règle relative aux paiements insuffisamment imposés » fait référence aux règles définies aux articles 2.4 à 2.6 des règles modèles.

⁷⁰ L'« impôt complémentaire minimum qualifié prélevé localement » est défini à l'article 10.1 des règles modèles.

augmentation serait imputable aux régimes préférentiels pour les revenus de PI (dans ce cas, aux régimes provincial et fédéral de PI), mais une autre partie serait imputable à l'incitatif fédéral à la R-D qui réduit le TEI. Le crédit provincial à la R-D étant un CIRQ, il n'a pas d'incidence sur le TEI dans ce cas, comme expliqué ci-dessus.

Tableau 7. **Itération 5 : Impôt complémentaire dans le cas d'incitatifs fédéraux et provinciaux à la R-D et aux revenus de PI (en milliers de dollars)**

	A Co	B Co	Canco	Total
<i>Hypothèses du scénario</i>				
Revenus	1 000	5 000	5 000	11 000
Dépenses		-1 500	-1 500	-3 000
Revenus de PI			5 000	5 000
Dépenses R-D (salaires)			2 000	-2 000
Total^a	1 000	3 500	6 500	11 000
Actifs corporels			15 000	15 000
<i>TEI selon les règles GloBE</i>				
Revenus GloBE	1 000	3 500	6 780	11 280
Montant ajusté des impôts visés	265	713	713	1 690
Québec			458	458
Fédéral			255	255
TEI (article 5.1.1)	26,5 %	20,4 %	10,5 %	15,0 %
EBSF (article 5.3)			850	850
Profit excédentaire			5 930	5 930
Impôt complémentaire	-	-	266	266
Impôt total	265	713	979	1 956
TEI moyen du groupe				17,3 %

EMU = entité-mère ultime; PI = propriété intellectuelle; R-D = recherche et développement; GloBE = global anti-base erosion; TEI = taux effectif d'imposition; EBSF = substance-based income exclusion.

Note : ^a Le total exclut les crédits à la R-D.

Il est essentiel que le gouvernement fédéral partage les informations relatives au calcul et aux recettes perçues au titre de l'impôt minimum mondial avec les provinces. Ces informations sont importantes pour préserver la souveraineté des provinces dans leurs décisions concernant le taux d'imposition des sociétés et dans la conception des incitatifs fiscaux provinciaux en faveur des EMN.

Le partage des recettes provenant de l'impôt minimum mondial est une autre question à prendre en considération.

Dans ce qui suit, en utilisant l'exemple ci-dessus, trois options sont présentées pour déterminer de quelle manière les recettes de l'impôt complémentaire pourraient être partagées. Le partage des recettes de l'impôt complémentaire pourrait être proportionnel au calcul du montant ajusté des impôts concernés fédéral et provincial. Le montant de l'impôt complémentaire (266 000 \$) serait donc partagé entre le gouvernement

provincial et le gouvernement fédéral, qui recevraient respectivement 64 % et 36 % des recettes. Cette répartition est toutefois défavorable au gouvernement fédéral : l'impôt fédéral sur le revenu est réduit parce que le crédit fédéral à la R-D est un CIRNQ.

Une autre solution consisterait à répartir les recettes de l'impôt complémentaire sur la base de la proportion du taux d'imposition statutaire. Le résultat serait complètement différent : le gouvernement fédéral recevrait 57 % du montant (15 % / 26,5 %) et 43 % seraient transférés à la province (11,5 % / 26,5 %). Cette méthode ne tiendrait toutefois pas compte de la cause de l'application de l'impôt minimum mondial.

La répartition est une question complexe, d'autant plus que différents facteurs peuvent engendrer un faible TEI, ce qui rend l'évaluation difficile. Pour mieux refléter l'impact du taux d'imposition statutaire (« TIS ») d'une part, et d'autre part, la part de la réduction du TEI causée par les incitatifs provinciaux ou fédéraux, la fraction du montant de l'impôt complémentaire (« MIC ») à transférer à la province pourrait être déterminée comme suit :

$$(TIS\ provincial - TEI\ provincial) \times MIC / (TIS\ combiné - TEI\ combiné)$$

Selon ce calcul dans l'itération 5, le gouvernement provincial recevrait 30 % des recettes d'impôt complémentaire et le gouvernement fédéral, 70 %.

2.6. PRINCIPALES OBSERVATIONS

L'analyse des scénarios ci-dessus donne lieu à plusieurs observations. Tout d'abord, le TEI des entités qui entrent dans le champ d'application des règles GloBE et qui bénéficient d'un régime de PI peut rester supérieur à 15 % dans de nombreux cas, en particulier si le TIS combiné fédéral-provincial reste élevé (voir, par exemple, le scénario de référence et l'itération 5). Deuxièmement, si un régime fédéral de PI était introduit, la probabilité que la valeur de l'incitatif soit annulée par les règles de GloBE augmenterait si le régime fédéral était combiné à un régime provincial (voir les itérations 2 et 3).

Du point de vue des EMN, les résultats dépendront des caractéristiques spécifiques et de la structure organisationnelle des entreprises multinationales : la localisation des revenus de PI, des actifs corporels et des activités de R-D, la proportion des revenus de PI et la possibilité de tirer parti de la structure de l'entreprise (par exemple, en répartissant les activités de R-D et les revenus de PI de sorte qu'un TEI plus élevé puisse être distribué entre différentes entités et juridictions).

- En général, plus le ratio des revenus de PI est élevé pour une EMN, plus l'incitatif fiscal risque d'être contrecarré par un impôt complémentaire.
- La présence d'activités substantielles, telles que des activités de R-D, peut donner lieu à une EBFS pouvant réduire partiellement le montant de l'impôt complémentaire.
- La présence d'autres entités ayant un TEI plus élevé dans la même juridiction peut entraîner un TEI supérieur pour la juridiction et limiter l'impact des règles GloBE.

Du point de vue de la politique fiscale, l'introduction des règles GloBE peut ne pas remettre en question la pertinence d'un régime préférentiel pour les revenus de PI dans certains cas, et ce, malgré l'effet combiné des régimes de PI et des incitatifs à la R-D pour certaines EMN. En outre, il pourrait être opportun d'offrir un

tel régime aux entités canadiennes d'EMN qui n'entrent pas dans le champ d'application de l'impôt minimum mondial ou à des groupes plus petits.

Lorsque les règles GloBE s'appliquent, le résultat dépend également de la nature de la politique fiscale et des paramètres des régimes : les taux d'impôt du régime de PI, les mécanismes des incitatifs à la R-D et, surtout, l'effet additif des mesures (mesures fédérales et provinciales, crédits pour la R-D et déductions au titre de la PI). Bien que le présent document ait porté sur les régimes fiscaux favorables aux revenus de PI, la possibilité de modifier certaines conditions ou caractéristiques des incitatifs à la R-D doit également être envisagée. Modifier le crédit fédéral pour la R-D afin qu'il corresponde à la définition du CIRQ pourrait entraîner une diminution du nombre de cas où le TEI serait inférieur à 15 %, même avec l'avantage d'un régime de PI. Par ailleurs, dans le contexte d'une fédération, un suivi des interrelations entre les incitatifs du gouvernement central et des provinces est nécessaire.

Du point de vue de la concurrence fiscale, la justification d'adopter un régime de PI dépend également de l'évaluation des risques anticipés de perdre ou de décourager les activités de R-D, étant donné que les régimes de PI doivent être liés aux activités de R-D locales et que ces régimes sont largement répandus. Elle dépend également de la position du Canada dans le contexte d'une tendance mondiale vers la réduction des taux d'imposition des sociétés à 15 %.

CONCLUSION

La concurrence entre les pays qui cherchent à offrir un environnement fiscal favorable aux entreprises se poursuivra malgré l'impôt minimum mondial, et le taux d'imposition minimum de 15 % constituera probablement un maximum. L'adoption ou la modification des régimes de PI et des incitatifs à la R-D font partie des options envisagées par les gouvernements. Grâce à un régime fiscal préférentiel, un gouvernement peut sélectionner les types d'activités et d'investissements qu'il souhaite stimuler, et il peut adopter des politiques ayant pour objectif de stimuler la croissance économique ou d'attirer ou de retenir les investissements et les bénéfices.

La prolifération mondiale des régimes de PI avec une approche nexus pourrait contraindre le Canada à suivre la tendance, même si l'efficacité de ces nouveaux régimes n'a pas encore été prouvée. Si le Canada emboîte le pas, la conception de la mesure, ainsi que ses interactions avec d'autres incitatifs à l'innovation pour les EMN, devrait être soigneusement alignée sur les règles GloBE, afin de minimiser l'impact négatif sur les incitatifs.

Même dans le contexte des règles GloBE, il est important de souligner que l'adoption d'un régime de PI peut signaler le désir d'un pays d'attirer et de conserver des activités de R-D, en particulier si un tel régime est combiné à un régime incitatif pour les dépenses de R-D. En effet, une EMN serait incitée à poursuivre ses activités de R-D au Canada dans l'espoir que celles-ci débouchent sur un brevet et qu'à terme, les recettes soient imposées à un taux plus faible. Dans un contexte d'incertitude scientifique, sans savoir si la PI sera brevetée ou commercialisée et si elle finira par générer des revenus, la décision de l'EMN concernant la localisation des activités de R-D pourrait être influencée par l'existence d'un régime de PI.

En même temps, plusieurs caractéristiques doivent être prises en compte lors de la conception de ces régimes, en particulier considérant l'éventuelle mise en œuvre des règles GloBE. Les exemples présentés ci-dessus illustrent, en termes simples, certaines des interactions qui doivent faire partie de cette analyse et qui doivent être prises en compte au regard de (1) l'utilité et l'efficacité de la mise en œuvre des incitatifs à l'innovation et de (2) la concurrence fiscale canadienne dans le cadre des règles GloBE.

Enfin, lorsque les règles GloBE s'appliquent, le contexte fédéral-provincial complique la conception et le déploiement d'une politique fiscale visant à stimuler l'innovation. Ce processus peut nécessiter une certaine forme de négociation, voire de coopération, entre le gouvernement fédéral et les gouvernements provinciaux.

BIBLIOGRAPHIE

ALSTADSAETER, Annette, Salvador BARRIOS, Gaetan NICODEME, Agnieszka Maria SKONIECZNA et Antonio VEZZANI, *Patent Boxes Design, Patents Location and Local R-D*, Document de travail de la Commission européenne sur la fiscalité no. 57-2015, 2015.

APPELT, Silvia, Matej BAJGAR, Chiara CRISCUOLP et Fernando GALINDO-RUEDA, « R-D Tax Incentives: Evidence on design, incidence and impacts », (2016), n° 32 *OECD Science, Technology and Industry Policy Papers*, en ligne : <<https://doi.org/10.1787/5jlr8fldqk7j-en>>.

Sebastien BRADLEY, Estelle DAUCHY et Leslie ROBINSON, « Cross-Country Evidence on the Preliminary Effects of Patent Box Regimes on Patent Activity and Ownership », (2015), 68:4 *National Tax Journal* 1047.

BOARDWAY, Robin et Jean-François TREMBLAY, « Policy Forum: The Uneasy Case for a Canadian Patent Box », (2017), 65:1 *Canadian Tax Journal* 61.

CANADA, Industrie Canada, *La stratégie d'innovation du Canada : nouvelles idées, nouvelles possibilités : trousse de participation*, Ottawa, 2002, en ligne : < <https://publications.gc.ca/collections/Collection/lu4-5-2002F.pdf> >.

CANADA, ministère des Finances, *Budget 2022*, mars 2022.

CANADA, ministère des Finances, *Budget 2022, Mesures fiscales: renseignements supplémentaires*, mars 2022.

COLOMBIE-BRITANNIQUE, gov.bc.ca, *International Business Activity*, en ligne : <www2.gov.bc.ca/gov/content/taxes/income-taxes/corporate/international-business>.

DE LUCA, Albert et Joanne HAUSCH, « Policy Forum: Patent Box Regimes—A Vehicle for Innovation and Sustainable Economic Growth », (2017), 65:1 *Canadian Tax Journal* 39.

DELOITTE LLP CANADA, *R-D Tax Update, Canada's First Patent Box Regime—An Incentive for Domestic R-D Commercialization*, 28 avril 2016, en ligne : <www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/tax/ca-en-RD-16-1-patent-box-AODA.PDF>

DEVEREUX, Michael P., J. VELLA. et H. WARDELL-BURRUS, *Pillar 2: Rule Order, Incentives, and Tax Competition*, Oxford University Centre for Business Taxation, Policy Brief, 2022, en ligne : <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4009002>

DISCHINGER, Matthias et Nadine RIEDEL, « Corporate Taxes and the Location of Intangible Assets Within Multinational Firms », (2011), 95:7-8 *Journal of Public Economics* 691.

DUPUIS, Stéphane et Luc VALLÉE, *Politiques fiscales et innovation — Améliorer le régime privilégié des brevets du Québec*, Rapport soumis au ministère des Finances du Québec, 25 novembre 2021, en ligne : <https://consultations.finances.gouv.qc.ca/universitaires/Propositions/McGill_Dupuis_Vallee.pdf>

ERNST, Christof et Christoph SPENGLER, « Taxation, R-D Tax Incentives and Patent Application in Europe », (2011), Document de travail no. 11-024, ZEW - Leibniz Centre for European Economic Research

FERRIERA LIOTTI, Belisa, Joy WARUGURU NDUBAI, Ruth WAMUYU, Ivan LAZAROV, Jeffrey OWENS, « The Treatment of Tax Incentives under Pillar Two », (2022), Vol. 2, No. 2 *Transnational Corporations Journal*, 9 juin 2022, en ligne : <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4132515>>

GRAVELLE, J. *Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion*, Washington, Congressional Research Service, Library of Congress, 2015, en ligne : <<https://crsreports.congress.gov/product/pdf/R/R40623/22>>.

GRIFFITH, Rachel, Helen MILLER, and Martin O'CONNELL, « Ownership of Intellectual Property and Corporate Taxation », (2014), 112 *Journal of Public Economics* 12.

GROUPE CONSULTATIF SUR LE RÉGIME CANADIEN DE FISCALITÉ INTERNATIONALE, *Promouvoir l'avantage fiscal international du Canada - rapport final*, Ottawa, Finances Canada, décembre 2008, (F2-184/3-2008F-PDF), en ligne : <<https://publications.gc.ca/site/eng/9.635947/publication.html>>

KARKINSKY, Tom et Nadine RIEDEL, « Corporate Taxation and the Choice of Patent Location Within Multinational Firms », (2012), 88:1 *Journal of International Economics* 176.

KNOLL, Bodo, Nadine RIDEL, Thomas SCHWAB, Maximilian TODTENHAUPT et Johannes VOGET, « Cross-Border Effects of R-D Tax Incentives », (2021), 50:9 *Research Policy*, en ligne : <<https://doi.org/10.1016/j.respol.2021.104326>>.

KPMG, *Government grants: IFRS Compared to US GAAP*, 31 mai 2019, en ligne : <<https://advisory.kpmg.us/articles/2019/government-grants-ifs-compared-to-us-gaap.html>>.

Lyne LATULPPE et Julie ST-CERNY-GOSSELIN, « Comment la condamnation d'une forme de concurrence fiscale peut en favoriser d'autres ? », (2020), 39(1) *Politique et Sociétés* 41, en ligne : <<https://doi.org/10.7202/1068367ar>>.

LESTER, John, *An Intellectual Property Box for Canada: Why and How*, C.D. Howe Institute, E-Brief, Toronto, Avril 2022

LESTER J. et J. WARDA, *An International Comparison of Tax Assistance for R-D: 2017 Update and Extension to Patent Boxes*, 11:13 SPP Research Papers, University of Calgary School of Public Policy, 2018.

Loi sur les impôts, RLRQ, c.I-3.

OCDE, *Concurrence fiscale dommageable: Un problème mondial*, Paris, Éditions OCDE, 1998, en ligne : <<https://doi.org/10.1787/9789264262942-fr>>

OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux) : Cadre inclusif sur le BEPS*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Paris, Éditions OCDE, 2023, en ligne : <https://doi.org/10.1787/9464d0c4-fr>

OCDE, *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance*, Action 5 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Paris, Éditions OCDE, 2016, en ligne : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264255203-fr>

OECD, « Country by Country Report Statistics, Table 1—Aggregate Total by Jurisdictions », *OECD.Stat*, en ligne : <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CBCR_TABLE1>.

OECD, *Explanatory Paper, Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes*, 2015, en ligne : <<https://www.oecd.org/ctp/explanatory-paper-beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf>>.

OECD, *Intellectual Property Regimes*, en ligne : <https://qdd.oecd.org/subject.aspx?Subject=IP_regimes>.

OECD, *Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules*, Paris, Éditions OCDE, 2022, en ligne : <<https://doi.org/10.1787/25d30b96-en>>.

OECD, *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: 2006 Update on Progress in Member Countries*, Paris, OECD Publishing, 2006, en ligne : www.oecd.org/ctp/harmful/37446434.pdf

OECD, *Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, Paris, OECD Publishing, 2001, en ligne : <<https://doi.org/10.1787/9789264184541-en>>.

PANTALEO, Nick, Finn POSCHMANN et Scott WILKIE, *Improving the Tax Treatment of Intellectual Property Income in Canada*, C.D. Howe Institute, Commentary no. 379, Toronto, Avril 2013.

QUÉBEC, ministère des Finances, *Budget 2020-2021, Renseignements additionnels*, 10 mars 2020.

QUÉBEC, ministère des Finances, Bulletin d'information 2021-9, « Modifications apportées à la déduction incitative pour la commercialisation des innovations au Québec et ajustements à d'autres mesures », 17 décembre 2021.

REVENU QUÉBEC, Formulaire CO-737.18.CI (2022-09), « Déduction relative à la commercialisation d'innovations au Québec ».

SASKATCHEWAN, *Program Overview and Application Instructions*, en ligne : <<https://publications.saskatchewan.ca/api/v1/products/86512/formats/100149/download>>.

SASKATCHEWAN, *Saskatchewan Commercial Innovation Incentive (« SCII »)*, en ligne : <www.saskatchewan.ca/business/investment-and-economic-development/business-incentives-and-tax-credits/saskatchewan-commercial-innovation-incentive>.

ST-CERNY-GOSSELIN, Julie et Lyne LATULIPPE, *Perspective Canadienne sur le transfert international de bénéficiaires : Propriété intellectuelle, R-D et investissements directs étrangers*, document de travail 2016/08, Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, Juin 2016, en ligne : <https://cffp.recherche.usherbrooke.ca/wp-content/uploads/2018/12/cr_2016-08_persp_canada_transfert_benefice.pdf>.

ANNEXE 1 CALCUL DE LA DICI DU QUÉBEC⁷¹

Le montant que peut déduire une société dans le calcul de son revenu imposable au titre de la DICI est obtenu par l'application d'une formule:

$$\{[A \times (B/C)] - D\} \times (E/F) \times G^{72}$$

La formule peut être scindée en trois éléments qui servent à déterminer, respectivement :

- le bénéfice admissible provenant d'un actif de propriété intellectuelle admissible de la société, lequel représente une approximation de la valeur ajoutée attribuable à cet actif $\{[A \times (B/C)] - D\}$;
- le ratio de lien avec le Québec, lequel reflète l'importance relative des activités de R-D poursuivies au Québec par la société admissible (E/F) ; et
- le taux de l'avantage fiscal, lequel conduit à la détermination d'un facteur qui permet d'atteindre un taux d'imposition effectif de 2 % sur les revenus admissibles tirés de la commercialisation d'un actif de propriété intellectuelle admissible ($G = 82,61 \%$ en 2021)⁷³.

A représente le revenu net fiscal de la société innovante admissible.

B correspond à la proportion de son revenu brut provenant de la commercialisation d'un actif de propriété intellectuelle admissible.

C'est le revenu brut total de la société innovante admissible pour l'année d'imposition.

D est une estimation du rendement de base incorporé dans le revenu qui n'est pas attribuable à un actif de PI admissible, qui est égal au plus élevé des montants suivants (1) 10 pour cent $[B - ((A + H)(B/C))]$ (aux fins de cette formule, *H* est le montant des dépenses de R-D de nature courante déduites au cours de l'année d'imposition par la société innovante admissible) ; et (2) 25 pour cent $[A(B/C)]$.

E représente le montant admissible des dépenses de R-D en lien avec le Québec de la société innovante admissible.

F est le montant global des dépenses de R-D de la société innovante admissible.

G est calculé selon la formule $(I - J)/I$, la lettre *I* correspond au taux de base applicable au Québec pour l'année d'imposition donnée, et *J* correspond à 2 %⁷⁴. En résumé, après la prise en compte de la DICI, les « revenus admissibles » sont effectivement soumis à un taux d'imposition provincial de 2 %. Le « revenu brut », aux fins du calcul du revenu admissible, désigne la partie du revenu brut de la société pour l'année qui est raisonnablement attribuable à un établissement de la société situé au Québec et qui est constituée des revenus suivant: (1) une redevance pour l'usage ou la concession de l'usage de l'actif, (2) un revenu provenant de la

⁷¹ Les commentaires de cette annexe sont en grande partie extraits de la *Loi sur les impôts*, RLRQ, C.I-3 (« L.I. »), articles 737.18.43 et 737.18.44, du *Bulletin d'information 2021-9*, précité, note 35 et de QUÉBEC, ministère des Finances, *Bulletin d'information 2020-15*, « *Annonce relative à la taxe de vente du Québec en matière de commerce électronique et autres modifications au régime fiscal* », 21 décembre 2020, section 3.

⁷² QUÉBEC, ministère des Finances, *Bulletin d'information 2020-15*, « *Annonce relative à la taxe de vente du Québec en matière de commerce électronique et autres modifications au régime fiscal* », 21 décembre 2020, section 3.

⁷³ *Bulletin d'information 2021-9*, précité, note 35.

⁷⁴ Budget 2020-2021, précité, note 30.

vente ou de la location d'un bien incorporant l'actif, (3) un revenu provenant de la prestation d'un service intrinsèquement lié à l'actif, ou (4) un montant obtenu à titre de dommages-intérêts dans le cadre d'un recours de nature judiciaire relatif à l'actif⁷⁵.

Une « société admissible » pour une année d'imposition désigne une société, autre qu'une société exclue, qui, à un moment donné de l'année, a un établissement au Québec, y exploite une entreprise et tire un revenu de la commercialisation d'un actif de propriété intellectuelle admissible⁷⁶.

Un « actif de propriété intellectuelle admissible » d'une société désigne un bien incorporel qui résulte d'activités de R-D qui sont effectuées en tout ou en partie au Québec et qui contribuent de manière significative à sa création, à son développement ou à son amélioration et qui est soit :

- a) une invention protégée de la société;
- b) une variété végétale protégée de la société;
- c) un logiciel protégé de la société⁷⁷.

Le formulaire CO-737.18.CI doit être utilisé pour présenter le calcul⁷⁸.

Finances Québec a clarifié certaines conditions, notamment le ratio nexus québécois (*E/F*) basé sur le pourcentage d'activités R-D au Québec et la définition de « actif de propriété intellectuelle admissible » qui devait être modifiée pour en retirer l'exigence selon laquelle l'actif de propriété intellectuelle doit résulter d'activités de R-D effectuées en tout ou en partie au Québec⁷⁹. Toutefois, il a été annoncé ultérieurement qu'une modification de la définition de l'« actif de propriété intellectuelle admissible » ne serait pas introduite et que le ratio nexus serait modifié à une date ultérieure conformément à l'approche de l'OCDE (de manière à exiger un lien direct entre les activités de R-D et l'actif de PI)⁸⁰.

⁷⁵ Art. 737.18.43 L.I.

⁷⁶ Art. 737.18.43 L.I.

⁷⁷ *Id.*

⁷⁸ REVENU QUÉBEC, formulaire CO-737.18.CI (2022-09), « Déduction relative à la commercialisation d'innovations au Québec ».

⁷⁹ Bulletin d'information 2020-15, précité, note 72.

⁸⁰ *Bulletin information* 2021-9, précité, note 35.

ANNEXE 2 ACTIVITÉS CANADIENNES DES GRANDS GROUPES D'EMNTableau A2. **Activités canadiennes des groupes d'EMN ayant des revenus supérieurs à 750 millions d'euros, par juridiction de l'EMU, 2017**

Pays de l'EMU	Nombre de groupes d'EMN au Canada			Nombre d'entités au Canada
	Tous les TEIs	TEI du groupe < 10 % ^a	TEI du groupe ≥ 10 %	Tous les TEIs
Canada	210	90	100	8270
Australie	35	n.d.	n.d.	170
Belgique	22	7	13	93
Bermudes	31	n.d.	n.d.	61
Brésil	8	n.d.	n.d.	27
Chine	53	n.d.	n.d.	150
Danemark	31	2	24	76
France	102	0	86	670
Allemagne	148	31	109	376
Inde	39	1	34	72
Indonésie	1	0	0	1
Italie	43	4	30	79
Japon	257	15	230	1265
Luxembourg	53	12	17	141
Malaisie	4	0	4	16
Mexique	12	0	6	36
Singapour	7	n.d.	n.d.	8
Afrique du Sud	11	0	6	45
Spain	36	0	21	199
Switzerland	42	16	23	131
États-Unis	1223	n.d.	n.d.	6192
Total des juridictions étrangères	2158	—	—	9808

EMN = entreprise multinationale; EMU = Entité mère ultime; TEI = taux effectif d'imposition.

Notes : L'OCDE indique que le TEI du groupe d'EMN est calculé en divisant l'impôt sur le revenu à payer au niveau du groupe par le bénéfice (la perte) au niveau du groupe.

^a Pour la Belgique, le Canada et la Suisse, le nombre inclut les groupes REM avec un impôt négatif accumulé.

Sources: OECD, "Country by Country Report Statistics, Table I—Aggregate Total by Jurisdictions," *OECD.Stat* (https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CBCR_TABLEI); et OECD, "Country by Country Report Statistics, Table III—Aggregate Totals by Tax Rate of MNE Groups," *OECD.Stat* (https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CBCR_TABLEIII).