



# APERÇU DES RÈGLES DE L'IMPÔT MINIMUM GLOBAL

Regard CFFP R2022/02

LÉA RIF  
LYNE LATULIPPE  
JULIE S. GOSSELIN

JANVIER 2022

## 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 socioéconomiques 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>.

**Léa Rif** est étudiante à la maîtrise en fiscalité à l'Université de Sherbrooke et auxiliaire de recherche à la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques<sup>i</sup>.

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

**Julie S. Gosselin** est professionnelle de recherche 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'elles remercient de son 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, boul. de l'Université

Sherbrooke (Québec) J1K 2R1

[cftp.eg@USherbrooke.ca](mailto:cftp.eg@USherbrooke.ca)

Merci de citer ainsi :

Léa RIF, Lyne LATULIPPE et Julie S. GOSELIN (2022), « Aperçu des règles d'impôt minimum global », *Regard CFFP* n° R2022-02, Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, 12 pages.

---

<sup>i</sup> Léa Rif est actuellement à l'emploi du ministère de la Justice du Canada. Les opinions exprimées dans ce Regard n'engagent que les auteures, et ne reflètent pas les opinions ou la position du ministère de la Justice ou du gouvernement du Canada.

## TABLE DES MATIÈRES

Introduction.....	1
1. Aperçu de la proposition GloBE.....	2
2. Les règles GloBE.....	3
2.1 La règle d'inclusion du revenu (RDIR).....	3
2.2 Le calcul du TEI et de l'impôt supplémentaire.....	4
2.3 La règle relative aux paiements insuffisamment imposés (RPII).....	7
2.4 La règle d'assujettissement à l'impôt (RAI).....	9
3. Mise en œuvre du Pilier Deux.....	11
Conclusion.....	12

## LISTE DES FIGURES ET DES TABLEAUX

Figure 1. Illustration de la RDIR déclenchant l'impôt supplémentaire.....	6
Figure 2. Calcul de l'impôt supplémentaire suivant l'approche descendante et fonctionnement de la RPII. ....	8
Tableau 1. RDIR au Canada - Attribution des impôts couverts et des bénéfices par juridiction et calcul de l'impôt supplémentaire pour CANco.....	6

## INTRODUCTION

Le phénomène de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices (abrégé par l'acronyme BEPS pour *base erosion and profit shifting*) justifie de réformer le régime d'imposition des multinationales à l'échelle internationale. Les failles et les chevauchements des différents régimes fiscaux nationaux font en sorte que les entreprises multinationales (EMN) peuvent isoler leurs bénéfices dans des juridictions faiblement imposées afin de diminuer leur charge fiscale globale. Ces pratiques de transfert de bénéfices créent des pertes fiscales importantes à l'échelle mondiale et minent l'intégrité du système fiscal.

Depuis 2013, l'OCDE avec l'appui du G20 a entrepris des travaux pour trouver des solutions aux stratégies de BEPS. Ces travaux ont mené à l'élaboration d'un plan en 15 actions en 2015. En 2016, le Cadre inclusif OCDE/G20 (Cadre inclusif), rassemblant aujourd'hui 140 juridictions, a été mis en place afin d'intégrer le plus grand nombre possible de pays dans le processus de mise en œuvre d'une solution mondiale pour contrer les problèmes de BEPS.

En 2019, l'OCDE a proposé des principes reposant sur deux piliers pour répondre aux défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie. Ces principes ont fait l'objet de deux rapports détaillés en octobre 2020<sup>1</sup>. Le premier pilier porte sur la répartition des bénéfices et des droits d'imposition. Le deuxième pilier est une proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (GloBE), dont l'objectif est de répondre aux défis posés par l'imposition des très grandes entreprises non résolus par les actions antérieures. En décembre 2021, l'OCDE a publié un modèle de règles<sup>2</sup> pour l'implantation du deuxième pilier sur le plan national. Ce Regard s'intéresse spécifiquement à cette proposition pour un impôt minimum global. Le mécanisme de mise en œuvre de la proposition GloBE est exposé, en passant en revue ses règles et leur interaction globale, ainsi qu'en illustrant leur application au niveau de groupes d'EMN par des exemples simples.

---

<sup>1</sup> OCDE (2020), *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Les défis fiscaux soulevés par la numérisation - Rapport sur le blueprint du Pilier Deux : Cadre inclusif sur le BEPS*, Éditions OCDE, Paris, en ligne : <<https://read.oecd.org/10.1787/6c4f8dde-fr?format=html>> (« Rapport sur le blueprint du Pilier Deux [2020] ») ; OCDE (2020), *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Les défis fiscaux soulevés par la numérisation - Rapport sur le blueprint du Pilier Un : Cadre inclusif sur le BEPS*, Éditions OCDE, Paris, en ligne : <<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/3585df0b-fr/index.html?itemId=/content/publication/3585df0b-fr>>.

<sup>2</sup> OCDE (2021), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, Éditions OCDE, Paris, <<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.pdf>> (« Model Rules (Pillar Two) »).

## 1. APERÇU DE LA PROPOSITION GLOBE

Le cadre fiscal international repose, à bien des égards, sur des règles élaborées au début du 20<sup>e</sup> siècle. Avec la mondialisation et la numérisation de l'économie, les règles ont permis le recours grandissant à des planifications par les multinationales. Un groupe d'EMN peut alors s'organiser à l'échelle internationale afin de payer le moins d'impôts possible, en établissant des entités dans les juridictions où les taux d'imposition sont plus avantageux et en y isolant les bénéficiaires<sup>3</sup>. Ce contexte a également donné lieu à une concurrence fiscale accrue entre les pays afin de maintenir ou d'attirer des capitaux et des investissements. Actuellement, il n'existe pas de mécanismes de contrôle permettant de s'assurer qu'un groupe multinational paie, de façon globale, un impôt minimal.

Or, avec le Pilier Deux de son vaste projet BEPS, l'OCDE cherche précisément à répondre à cette problématique, en établissant une série de règles ayant comme effet d'assujettir un groupe d'EMN à un impôt minimum. Le mécanisme sous-jacent aux règles GloBE permet à une juridiction d'exercer un droit d'imposition sur les bénéfices réalisés dans des juridictions n'ayant pas d'impôts corporatifs ou ayant des taux d'imposition sous le minimum convenu de 15 %<sup>4</sup>.

La solution proposée repose sur quatre « règles interdépendantes qui visent à i) garantir un niveau minimum d'imposition tout en évitant une double imposition ou une imposition en l'absence de bénéfice économique, ii) gérer les différences de système fiscal entre juridictions et de modèles d'affaires entre entreprises, iii) assurer la transparence et l'égalité de traitement et iv) limiter au maximum les coûts d'administration et d'application »<sup>5</sup>. Ces règles s'appliquent aux groupes d'EMN dont le chiffre d'affaires consolidé de deux des quatre dernières années fiscales atteint au moins 750 millions d'euros<sup>6</sup>.

Comme c'est le cas pour les recommandations de l'OCDE de façon générale, il n'y a pas d'obligation légale pour les pays d'adopter ces règles. Par contre, l'adhésion au principe par 137 juridictions depuis la déclaration du 1<sup>er</sup> juillet 2021 constitue en quelque sorte un engagement à les mettre en œuvre et à les administrer en respectant les formalités et les conséquences prévues dans le cadre du Pilier Deux<sup>7</sup>.

---

<sup>3</sup> Clemens FUEST, Mathieu PARENTI et Farid TOUBAL, « Fiscalité internationale des entreprises : quelles réformes pour quels effets? », (2019), vol. 54, n°4 *Notes du conseil d'analyse économique*, p. 1-12, en ligne : <<https://www.cairn.info/revue-notes-du-conseil-d-analyse-economique-2019-6-page-1.htm>>.

<sup>4</sup> Rapport sur le blueprint du Pilier Deux (2020), précité, note 1, p. 12.

<sup>5</sup> *Id.*, par. 8.

<sup>6</sup> Model Rules (Pillar Two), précité, note 2, article 1.1.1. L'OCDE souligne par ailleurs que les pays peuvent choisir « d'assujettir à la RDIR les EMN ayant leur siège dans leur territoire, même si celles-ci n'atteignent pas le seuil de chiffre d'affaires. » OCDE, *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, 8 octobre 2021, p. 4, en ligne : <<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-octobre-2021.pdf>> (« Déclaration d'octobre 2021 »).

<sup>7</sup> Déclaration d'octobre 2021, précité, note 6, p. 4. En date du 4 novembre 2021, 137 juridictions ont accepté la déclaration de l'OCDE/G20 du 8 octobre 2021 reprenant avec certaines précisions les informations de la déclaration de juillet 2021.

## 2. LES RÈGLES GLOBE

La **règle d'inclusion du revenu (RDIR)** est l'instrument principal pour atteindre les objectifs du Pilier Deux. Elle est complétée par une règle secondaire, la **règle relative aux paiements insuffisamment imposés (RPII)**, qui s'applique lorsqu'une entité constitutive d'un groupe multinational n'est pas assujettie à la RDIR. La proposition GloBE repose sur ces deux règles sur lesquelles ce texte s'attardera davantage. D'autres règles complètent la proposition, soit la **règle de substitution (RS)**, qui assure l'application de la RDIR au revenu d'un établissement stable à l'étranger malgré l'existence d'une exemption en vertu d'une convention fiscale, et la **règle d'assujettissement à l'impôt (RAI)**, une règle spécifique reliée à certains paiements (intérêts et redevances) qui sont exemptés d'impôt par une convention fiscale.

### 2.1 La règle d'inclusion du revenu (RDIR)

De façon générale, la RDIR permet d'assujettir une société mère à un impôt supplémentaire dans l'État où elle réside sur la part du revenu étranger faiblement imposé de l'une des entités constitutives de son groupe d'EMN qu'elle détient directement ou indirectement. Cet impôt supplémentaire a pour effet de « porter la charge fiscale globale sur les bénéficiaires excédentaires à hauteur du taux minimum »<sup>8</sup>. C'est généralement l'entité mère ultime (EMU) du groupe d'EMN qui est redevable de cet impôt supplémentaire dans la mesure où elle se situe dans une juridiction ayant adopté la RDIR. Si la juridiction de l'entité mère ultime n'applique pas la RDIR, l'approche descendante prévoit que la première entité située dans une juridiction appliquant la RDIR, en partant du sommet de la chaîne de propriété, sera soumise à la RDIR. Ainsi, l'approche descendante sert à identifier précisément l'entité qui doit appliquer la RDIR afin d'éviter une application désordonnée de la règle pouvant créer une confusion<sup>9</sup>.

Il existe un groupe d'EMN lorsqu'au moins l'une de ses entités constitutives n'est pas située dans la même juridiction que l'EMU<sup>10</sup>. Une entité constitutive d'un groupe, concept central dans l'application des règles GloBE, est « une unité opérationnelle distincte qui est (ou aurait été) intégrée dans les comptes consolidés du groupe d'EMN. »<sup>11</sup> On vise, par exemple, une entité dans laquelle la société mère détient, directement ou indirectement, une participation et dont le revenu a, par ailleurs, été comptabilisé dans ses états consolidés<sup>12</sup>. Les établissements stables sont également considérés comme une entité constitutive distincte de celle qui la possède. La règle de substitution fait en sorte de prévoir la possibilité d'appliquer la RDIR sur les revenus générés par ces dernières malgré l'exemption qui pourrait être prévue par une convention fiscale.

Pour déterminer si la RDIR s'applique, il faut d'abord déterminer le taux effectif d'imposition (TEI) dans chaque juridiction où le groupe d'EMN détient une ou des entité(s). Le TEI est le pourcentage effectif d'imposition global de l'ensemble des entités du groupe situées dans une même juridiction. S'il est inférieur au taux minimal convenu, la société mère devra s'acquitter d'un impôt supplémentaire en vertu de la RDIR. Cet impôt supplémentaire est calculé en fonction du revenu de chaque entité et attribué à chacune d'elles.

---

<sup>8</sup> Rapport sur le blueprint du Pilier Deux (2020), précité, note 1, par. 19.

<sup>9</sup> *Id.*, par. 421 et Model Rules (Pillar Two), précité, note 2, article 1.2.2.

<sup>10</sup> Model Rules (Pillar Two), précité, note 2, article 1.2.1.

<sup>11</sup> Rapport sur le blueprint du Pilier Deux (2020), précité, note 1, section 2.2.

<sup>12</sup> *Id.*, par. 681.

## 2.2 Le calcul du TEI et de l'impôt supplémentaire

Lorsque le TEI des entités constitutives d'une juridiction est inférieur au minimum convenu de 15 %, un impôt supplémentaire est déclenché. En plus de déclencher l'application des règles GloBE, le TEI sert également à déterminer le montant de l'impôt supplémentaire<sup>13</sup>.

Le TEI se calcule juridiction par juridiction pour assurer qu'une EMN paie au moins le minimum d'impôts sur le revenu généré dans chaque juridiction où elle fait affaire. L'agrégation par juridiction nécessite d'abord que l'EMN détermine le revenu propre à chacune de ses entités constitutives séparément<sup>14</sup>. Ensuite, elle doit affecter les revenus et les impôts couverts de chaque entité, tels que définis par les règles GloBE, à la juridiction concernée<sup>15</sup>. Généralement, le revenu d'une entité est attribué à la juridiction où est située cette entité, et les impôts couverts payés par une entité du groupe sont attribués à la même juridiction que celle des revenus auxquels ils se rapportent. Finalement, le TEI d'une juridiction est obtenu en divisant les **impôts couverts** (numérateur) de toutes les entités d'une même juridiction par le **revenu net GloBE**, soit le revenu avant impôts au sens des règles GloBE de toutes les entités d'une même juridiction (dénominateur).

Le concept d'**impôts couverts** est le même que celui habituellement utilisé par diverses institutions internationales telles que l'OCDE, l'UE, le FMI et la Banque mondiale, et désigne « tout paiement obligatoire sans contrepartie aux administrations publiques »<sup>16</sup>. Cette définition large inclut donc « tout impôt sur les bénéfices ou revenus, y compris les bénéfices distribués d'une personne morale ou tout impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés de droit commun »<sup>17</sup>. Par exemple, les impôts payés en vertu des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) répondent à la définition des impôts couverts et sont généralement attribués à la juridiction de la SEC, soit la juridiction d'où proviennent les revenus s'y rattachant<sup>18</sup>. De plus, pour tenir compte des écarts temporaires entre le bénéfice comptable et le bénéfice fiscal, les impôts couverts sont ajustés en fonction des grands principes de la comptabilisation des impôts différés<sup>19</sup>, neutralisant ainsi l'effet de ces écarts sur le calcul du TEI.

Le **revenu net GloBE** pour une juridiction correspond au bénéfice net avant impôts (BAI) de chaque entité constitutive de cette juridiction établi dans les états financiers<sup>20</sup>, sous réserve de certains ajustements qui ont comme effet de diminuer ou d'augmenter la base d'imposition. Les ajustements visent notamment à rapprocher la base d'imposition GloBE du revenu fiscal de l'entité lorsqu'un écart est attribuable à des différences permanentes en raison de l'utilisation des normes comptables plutôt que des normes fiscales<sup>21</sup>. On retient notamment que les dividendes intragroupes doivent être exclus de la base d'imposition, car il s'agit d'un revenu déjà inclus dans les revenus de l'entité les ayant versés<sup>22</sup>. Ce principe admet toutefois une exception en ce qui a trait aux dividendes de portefeuilles.

---

<sup>13</sup> *Id.*, par. 19.

<sup>14</sup> *Id.*, par. 179 et par. 248.

<sup>15</sup> *Id.*, par. 248.

<sup>16</sup> *Id.*, par. 131.

<sup>17</sup> *Id.*, section 3.2.

<sup>18</sup> *Id.*, par. 145.

<sup>19</sup> Model Rules (Pillar Two), précité, note 2, articles 4.1.1. (b) et 4.4.

<sup>20</sup> Rapport sur le blueprint du Pilier Deux (2020), précité, note 1, section 3.3.

<sup>21</sup> *Id.*, par. 175 et 176.

<sup>22</sup> *Id.*, par. 180.

L'**impôt supplémentaire** pour chaque juridiction est calculé sur les profits excédentaires obtenus en retranchant du **revenu net GloBE** un montant pour l'**exclusion fondée sur la substance**. Cette exclusion permet de soustraire une partie des revenus de la base d'imposition de sorte qu'uniquement les profits excédentaires soient assujettis à l'impôt supplémentaire. Cette exclusion se calcule selon une formule qui comprend deux éléments : les dépenses relatives à la main-d'œuvre et aux immobilisations corporelles. Elle vise à « exclure un taux de rentabilité fixe pour les activités substantielles menées dans une juridiction »<sup>23</sup> et est justifiée par le fait que le régime GloBE vise davantage les revenus provenant d'actifs incorporels faisant plus communément l'objet de transferts de bénéfices<sup>24</sup>. Ce taux de rentabilité est fixé à 5 % de la valeur amortissable des actifs corporels et de la masse salariale<sup>25</sup> après une période de transition. Les taux prévus au début de la période de transition de 10 ans sont de 8 % de la valeur nette des actifs corporels et de 10 % de la masse salariale<sup>26</sup>.

Lorsque le TEI d'une juridiction est inférieur au taux minimum de 15 %, le pourcentage de l'impôt supplémentaire est déterminé par la différence entre ce taux minimum et le TEI de la juridiction. L'impôt supplémentaire sera par la suite calculé en multipliant le pourcentage de l'impôt supplémentaire par les profits excédentaires dans une juridiction. L'EMU est redevable de l'impôt supplémentaire à concurrence de sa participation dans l'entité faiblement imposée<sup>27</sup>. L'impôt supplémentaire est attribué aux entités en proportion de leur revenu GloBE dans la juridiction.

L'exemple suivant a uniquement pour objectif d'illustrer le plus simplement possible le fonctionnement général de la RDIR. La structure corporative, les transactions et les montants utilisés dans l'exemple ne doivent pas être interprétés comme représentatifs de l'ampleur des activités des groupes d'EMN. En pratique, le calcul de l'impôt supplémentaire peut être complexifié par une panoplie de subtilités<sup>28</sup>.

#### *Exemple 1. Illustration de la RDIR déclenchant l'impôt supplémentaire*

Dans cet exemple, l'entité mère ultime CANco est résidente du Canada. Elle détient la totalité des actions de la société par actions (USco) et une succursale aux États-Unis ainsi que la société LUXco, résidente du Luxembourg. La société LUXco détient la société FRAco, située en France.

Au cours d'une année donnée, la société FRAco réalise un bénéfice net avant impôts (BAI) de 2 000 000 \$ sur lequel elle paie 400 000 \$ d'impôt, et elle verse 100 000 \$ en redevance à LUXco, soumis à une retenue d'impôt de 5 %. Au cours de cette même année, USco inscrit un BAI de 3 000 000 \$ sur lequel elle paie 300 000 \$ d'impôt. Elle verse un dividende à CANco de 100 000 \$, soumis uniquement à une retenue d'impôt de 5 000 \$ aux États-Unis. La succursale américaine a un bénéfice de 1 000 000 \$ sur lequel elle paie 140 000 \$ d'impôt aux États-Unis.

---

<sup>23</sup> *Id.*, par. 332.

<sup>24</sup> *Id.*

<sup>25</sup> Model Rules (Pillar Two), précité, note 2, articles 5.3.3 et 5.3.4.

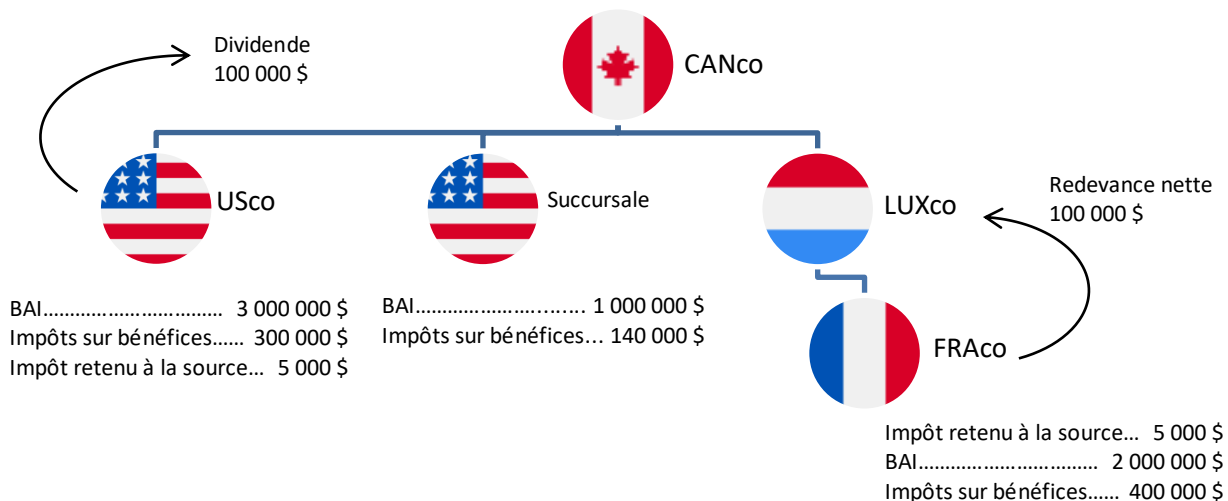
<sup>26</sup> *Id.* article 9.2

<sup>27</sup> Model Rules (Pillar Two), précité, note 2, articles 2.2.2 et 2.2.3.

<sup>28</sup> Se référer au Rapport sur le blueprint du Pilier Deux (2020), précité note 1, pour plusieurs exemples ainsi qu'à Jean-Pierre VIDAL, « Imposition des géants du Web : au-delà des mesures unilatérales », (2021), vol. 41, n° 3, *Revue de planification fiscale et financière*, p. 419-464.



Figure 1. Illustration de la RDIR déclenchant l'impôt supplémentaire



Le tableau 1 présente l'application de la RDIR au Canada, l'agrégation des bénéfices et des impôts par juridiction ainsi que le calcul du TEI et de l'impôt supplémentaire à payer en vertu du régime GloBE par CANco.

Tableau 1. RDIR au Canada - Attribution des impôts couverts et des bénéfices par juridiction et calcul de l'impôt supplémentaire pour CANco

	États-Unis	Luxembourg	France
BAI	4 000 000 \$	Redevance 100 000 \$	BAI 2 000 000 \$
Impôt sur bénéfices	440 000 \$	Retenue d'impôt 5 000 \$	Impôt sur bénéfices 400 000 \$
Retenue d'impôt	5 000 \$		
TEI (445/4000)	11 %	TEI (5/100) 5 %	TEI (400/2000) 20 %
Impôt sup. 4 % (CANco)	160 000 \$	Impôt sup. 10 % (CANco) 10 000 \$	Impôt sup. 0 \$

On constate que les bénéfices et les impôts associés de chaque entité constitutive du groupe sont attribués à la juridiction dans laquelle elle réside fiscalement. La retenue à la source de 5 000 \$ prélevée par la France est attribuée au Luxembourg parce qu'elle se rapporte à un revenu (la redevance) attribué au Luxembourg<sup>29</sup>. La retenue à la source sur le dividende versé par USco à CANco est attribuée aux États-Unis puisque le dividende découle des revenus générés aux États-Unis.

Comme le TEI se calcule selon une méthode par juridiction, le TEI du groupe multinational est établi à 11 % aux États-Unis, à 5 % au Luxembourg et à 20 % en France<sup>30</sup>. Les TEI aux États-Unis et au Luxembourg sont inférieurs au seuil de 15 %, ce qui déclencherait l'application d'un impôt supplémentaire payable par la société mère au Canada en vertu de la RDIR. Pour ses activités aux États-Unis, la société mère serait redevable de 4 % des profits excédentaires, soit le revenu net GloBE moins l'exclusion pour la substance, et de 10 % des profits excédentaires au Luxembourg. Au total, sans considérer l'impact de l'exclusion du

<sup>29</sup> Le même principe s'applique pour les impôts payés en vertu du régime des SEC. Model Rules (Pillar Two), précité, note 2, article 4.3. L'impôt payable à la juridiction A à la suite de l'inclusion du revenu provenant d'une SEC située dans une juridiction B est attribuable à la juridiction B, suivant le principe selon lequel l'impôt est attribué à la juridiction où ont été attribués les bénéfices s'y rapportant. D'une manière similaire, si le dividende provenant de USco avait été imposé au Canada, l'impôt payé au Canada aurait été attribué aux États-Unis.

<sup>30</sup> 445/4000 x 100, 10/100, 200/1000.

revenu fondée sur la substance, la société mère serait redevable d'un maximum de 170 000 \$ à titre d'impôt supplémentaire. Cet impôt supplémentaire serait attribuable à chacune des entités. Ainsi, au maximum, 120 000 \$ d'impôt seraient alloués à USco, 40 000 \$ à la succursale située aux États-Unis et 10 000 \$ à l'entité luxembourgeoise.

En additionnant cet impôt supplémentaire et l'impôt payé par les entités dans leur juridiction, on remarque que le groupe d'EMN aurait payé 1 020 000 \$ d'impôt sur les bénéfices réalisés dans l'ensemble des juridictions, ce qui équivaut à un taux d'imposition global de 17 %. Par ailleurs, dans l'hypothèse où la société mère ne détiendrait qu'une part de USco, par exemple 80 % des actions, l'impôt supplémentaire payable par cette société mère et attribuable à cette entité serait ajusté à ce prorata. Il serait donc égal à un montant de 96 000 \$, soit 80 % de 120 000 \$.

### 2.3 La règle relative aux paiements insuffisamment imposés (RPII)

La règle relative aux paiements insuffisamment imposés (RPII) agit comme un « filet de sécurité » lorsque ni la juridiction de l'entité mère ultime (EMU) ni celle d'une entité intermédiaire n'applique la RDIR<sup>31</sup>. Cette règle vise à éviter qu'un groupe d'EMN n'échappe à l'impôt minimum de 15 % alors que son TEI est sous le seuil minimum. Le calcul du TEI et de l'impôt supplémentaire suit les mêmes principes que ceux vus précédemment. La grande différence entre les deux règles réside dans la manière de répartir et prélever cet impôt. En vertu de la RPII, l'impôt supplémentaire n'est pas prélevé dans la juridiction de l'entité mère, mais est plutôt réparti entre les juridictions appliquant la RPII et prélevé par celles-ci. En ce sens, la RPII est une règle dont l'administration exige une fine coordination entre les juridictions<sup>32</sup>.

En vertu de la RPII, pour répartir l'impôt supplémentaire entre les juridictions appliquant la RPII, il faut commencer par additionner l'ensemble des montants d'impôts supplémentaires qui n'ont pas été prélevés sous la RDIR<sup>33</sup>. Les propositions d'octobre 2020 prévoyaient un mécanisme à deux clés pour la répartition de l'impôt supplémentaire entre les entités constitutives ayant effectué un paiement à une entité dans une juridiction à faible imposition. Selon les règles proposées en décembre 2021, l'impôt supplémentaire doit plutôt être réparti entre les juridictions appliquant la RPII où sont situées des entités du groupe selon leur « pourcentage RPII ». Ce pourcentage est basé sur la proportion des employés et des actifs tangibles dans cette juridiction par rapport aux employés et aux actifs tangibles des entités situées dans l'ensemble des juridictions appliquant la RPII<sup>34</sup>, représenté par la formule suivante :

$$50 \% \times \frac{\text{Nombre d'employés dans une juridiction}}{\text{Nombre d'employés dans toutes les juridictions RPII}} + 50 \% \times \frac{\text{Valeur totale des actifs tangibles dans une juridiction}}{\text{Valeur totale des actifs tangibles dans toutes les juridictions RPII}}$$

« Ce mécanisme vise à faire en sorte que la règle soit simple à administrer, mais fait également porter l'ajustement sur les entités qui sont les plus susceptibles d'avoir la capacité de payer le montant requis de l'impôt complémentaire. »<sup>35</sup>

<sup>31</sup> OCDE, *Les Règles du Pilier Deux en bref*, 20 décembre 2021, p. 5, en ligne: <<https://oe.cd/regles-globales-pilier-deux>> (« Les règles du Pilier Deux en bref »).

<sup>32</sup> *Id.*

<sup>33</sup> Model Rules (Pillar Two), précité, note 2, article 2.5.1.

<sup>34</sup> *Id.*, article 2.6.1.

<sup>35</sup> Les règles du Pilier Deux en bref, précité, note 31, p. 5.

Pour prélever l'impôt supplémentaire, les juridictions devront adopter un dispositif d'ajustement dans leur droit interne. Par exemple, une juridiction pourrait choisir de refuser la déduction d'un paiement dont le résultat permettrait d'augmenter l'impôt d'une entité située sur leur territoire d'une manière équivalente à l'impôt supplémentaire<sup>36</sup>.

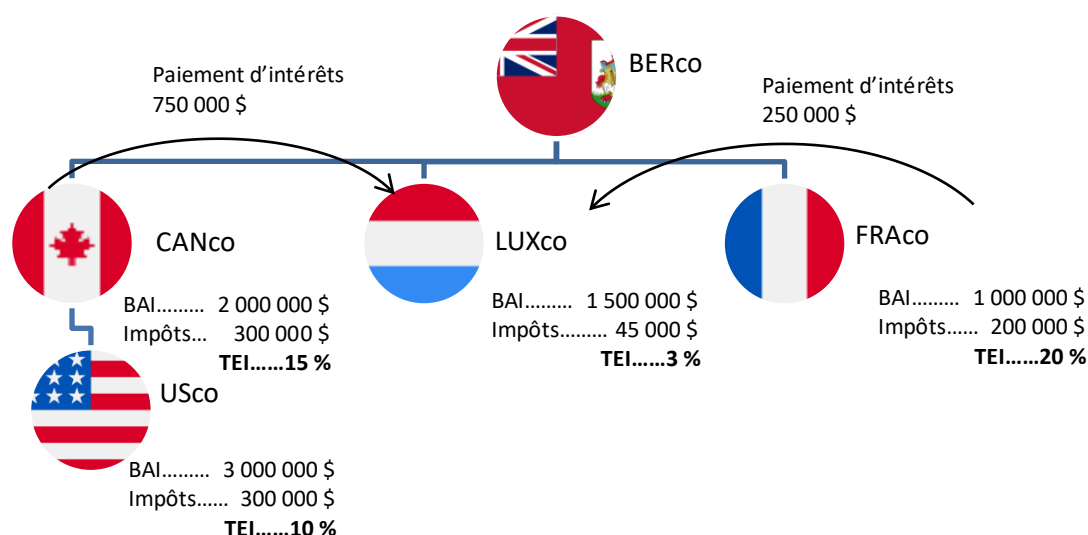
Encore ici, l'exemple suivant vise uniquement à illustrer le fonctionnement général de la RPII. La structure corporative, les transactions et les montants utilisés dans l'exemple ne doivent pas être interprétés comme représentatifs de l'ampleur des activités des groupes d'EMN.

*Exemple 2 - Calcul de l'impôt supplémentaire suivant l'approche descendante et fonctionnement de la RPII*

Dans cet exemple, la société mère ultime BERco est résidente des Bermudes et constitue une EMU au sens des règles GloBE. Bien que les Bermudes aient signé la déclaration du 8 octobre 2021, présumons pour les fins de l'exemple que les Bermudes décident de ne pas appliquer la RDIR. BERco détient CANco, une filiale résidente au Canada où la RDIR s'applique, et FRACO, une filiale résidente de la France. Elle détient également LUXco résidente du Luxembourg. CANco détient une filiale résidente aux États-Unis, USco. Par ailleurs, le Canada, la France et les États-Unis appliquent la RPII.

Au cours d'une année donnée, la société FRACO réalise un bénéfice net avant impôts de 1 000 000 \$ sur lequel elle paie un impôt de 200 000 \$. Au cours de cette même année, USco inscrit un BAI de 3 000 000 \$ sur lequel elle paie 300 000 \$ d'impôt. CANco dégage par ailleurs un BAI de 2 000 000 \$ sur lequel elle paie 300 000 \$ d'impôt. Quant à LUXco, son BAI s'élève à 1 500 000 \$, sur lequel elle paie 45 000 \$ d'impôt<sup>37</sup>. Au cours de l'année, CANco paie des intérêts au montant de 750 000 \$ à LUXco et FRACO paie 250 000 \$ en intérêts à LUXco.

Figure 2. **Calcul de l'impôt supplémentaire suivant l'approche descendante et fonctionnement de la RPII**



<sup>36</sup> *Id.*, p. 6.

<sup>37</sup> Cet impôt inclut la retenue à la source sur les revenus d'intérêts.

Le régime GloBE prévoit une approche descendante afin de déterminer quelle juridiction doit appliquer la RDIR. En règle générale, ce sera la première entité constitutive, en partant du sommet de la structure corporative, située dans une juridiction ayant adopté la RDIR. Comme la RDIR ne s'applique pas aux Bermudes, la RDIR déclenche un impôt supplémentaire pour CANco en vertu de la règle descendante sur les revenus de USco, imposés au taux de 10 %, donc 5 % sous le minimum convenu (3 000 000 \$ x 5 % = 150 000 \$).

De plus, la RPII pourrait s'appliquer et déclencher un impôt supplémentaire dans les juridictions qui appliquent cette règle. Comme le TEI de LUXco est inférieur au taux minimum, un impôt supplémentaire est calculé pour les bénéfices réalisés dans cette juridiction. Sans considérer l'effet de l'exclusion du revenu fondée sur la substance, l'impôt supplémentaire est égal à un maximum de 180 000 \$ (soit 1 500 000 \$ x [15 % - 3 %]). Ce montant sera réparti par la suite entre le Canada, les États-Unis et la France (c'est-à-dire les juridictions appliquant la RPII) proportionnellement au nombre d'employés et à la valeur totale des actifs tangibles dans chaque juridiction<sup>38</sup>. Selon son droit interne, chaque État pourra se prévaloir de son droit d'imposition en refusant une déduction de paiement (ou en exigeant un ajustement équivalent) à l'entité constitutive située sur son territoire<sup>39</sup>.

En présumant que la répartition par juridiction des emplois et des actifs tangibles est équivalente à ce qui ressort globalement des données agrégées des déclarations pays par pays (DPPP), le Canada dans cet exemple aurait le droit d'exiger 5 % de l'impôt supplémentaire, donc 9 000 \$ (180 000 \$ x 5 %). Du point de vue des juridictions appliquant la RPII, plus les emplois et les actifs sont concentrés sur leur territoire, plus leur « pourcentage RPII » est important.

Si le groupe d'EMN est actif dans davantage de juridictions, le pourcentage RPII du Canada serait probablement encore plus faible. À titre illustratif, dans le cas de très grands groupes d'EMN dont l'EMU réside aux Bermudes, les données de la DPPP montrent qu'en 2017, les entités situées au Canada accueillait 1 % des emplois et 0,4 % des actifs tangibles situés à l'extérieur des Bermudes. De façon générale, 83 % des emplois hors Bermudes de ces groupes étaient localisés dans des juridictions où le TEI est supérieur à 15 %, dont 57 % en Asie. Quant aux actifs tangibles, 44 % des actifs hors Bermudes sont situés dans les juridictions à fiscalité élevée, contre 55 % dans les juridictions ayant des TEI entre 1 % et 15 % (surtout au Royaume-Uni et à Hong Kong).<sup>40</sup>

## 2.4 La règle d'assujettissement à l'impôt (RAI)

L'objectif de la règle d'assujettissement à l'impôt est de prévoir que : « la juridiction de la source ayant cédé des droits d'imposition par le biais d'une convention fiscale devrait pouvoir appliquer un impôt minimum convenu lorsque le revenu bénéficiant d'une protection conventionnelle est faiblement ou non taxé dans la juridiction contractante »<sup>41</sup>. La déclaration du 8 octobre 2021 indique qu'à la demande de pays en développement, une clause pourrait être prévue dans une convention fiscale afin de permettre à

---

<sup>38</sup> Model Rules (Pillar Two), précité, note 2, article 2.6.

<sup>39</sup> *Id.*, article 2.4.

<sup>40</sup> Ces calculs ont été effectués à partir des données agrégées par juridiction de la Déclaration pays par pays pour l'année 2017, qui permettent le calcul des TEI moyens des bénéfices des entités liées à des groupes d'EMN étrangers pour 148 juridictions et d'estimer la répartition par juridiction des emplois et des actifs tangibles des très grands groupes d'EMN. Voir OCDE, Tableau 1 – Données agrégées par juridiction de la Déclaration pays par pays, OECD.stat

<sup>41</sup> Rapport sur le blueprint du Pilier Deux (2020), précité, note 1, par. 567.

ce pays d'imposer des paiements de type intérêts et redevances selon un taux minimum de 9 % lorsque le paiement n'est pas imposé à ce taux minimal dans la juridiction du bénéficiaire.

Cette règle a pour but de protéger les pays où il y a peu d'EMU contre l'érosion de leur base d'imposition qui se produit par des transactions intragroupes. La RAI s'applique en priorité par rapport à la RDIR ou la RPII et l'impôt déclenché par cette règle sera considéré dans le calcul du TEI aux fins de la RDIR et la RPII. De plus, elle vise certains types de paiements bien précis, dont les intérêts et les redevances<sup>42</sup>. Son mécanisme diffère complètement de la RDIR et le RPII et ne nécessite pas d'effectuer le calcul du TEI de la juridiction. Son dispositif se fonde plutôt sur la détermination du taux d'imposition nominal ajusté relativement au paiement visé. Le point de départ de cette détermination est le taux légal applicable dans la juridiction contractante, lequel sera ajusté pour tenir compte des exemptions, des exclusions, des réductions ou des majorations spéciales en lien au paiement ou à l'entité qui bénéficie de ce paiement. Lorsque le taux nominal d'imposition d'un paiement, après ajustements, est inférieur au taux d'imposition de 9 %, la juridiction source, c'est-à-dire la juridiction d'où provient le paiement, est en droit d'imposer une retenue jusqu'à concurrence de ce taux d'imposition minimal. La mise en œuvre de cette règle passe par la modification des conventions fiscales et pourrait se faire par un instrument multilatéral. Cependant à ce jour, un modèle de dispositions n'a pas encore été publié<sup>43</sup>.

---

<sup>42</sup> Cette liste n'est pas exhaustive. Le Rapport sur le blueprint du Pilier Deux (2020) détaille la liste des paiements qui pourraient être visés par la RAI.

<sup>43</sup> OCDE, « L'OCDE publie le modèle de règles du Pilier Deux pour la mise en œuvre au niveau national de l'impôt minimum mondial de 15 % », 20 décembre 2021, en ligne : <<https://www.oecd.org/fr/ctp/beps/l-ocde-publie-le-modele-de-regles-du-pilier-deux-pour-la-mise-en-oeuvre-au-niveau-national-de-l-impot-minimum-mondial-de-15-pour-cent.htm>> (consulté le 9 janvier 2022).

### 3. MISE EN ŒUVRE DU PILIER DEUX

La *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* du 8 octobre 2021, à laquelle 137 pays ont souscrit, établit les paramètres des Piliers Un et Deux, et élabore un plan de mise en œuvre. Les règles modèles pour l'implantation de la RDIR et de la RPII ont été publiées par l'OCDE le 20 décembre 2021. D'autres éléments seront élaborés au cours de 2022. « Au plus tard à la fin 2022, un cadre de mise en œuvre sera établi afin de faciliter le déploiement coordonné des règles GloBE »<sup>44</sup> ; on peut donc s'attendre à une mise en œuvre de la réforme à partir de 2023, avec la RPII entrant en vigueur en 2024.

La mise en œuvre des règles de la RDIR et RPII nécessitera l'amendement de la législation fiscale des juridictions. Plusieurs règles administratives sont prévues dans le modèle de règles publié en décembre 2021 afin d'assurer la coordination, dont un formulaire de déclaration GloBE<sup>45</sup>. Aussi, une convention multilatérale pourrait compléter la législation en offrant un cadre juridiquement contraignant représentant l'accord politique qui sous-tend le Pilier Deux et garantirait « la cohérence, la sécurité juridique et la coordination dans l'application et le fonctionnement des règles RDIR et RPII »<sup>46</sup>.

Quant à la RAI et à la RS, ces règles requièrent des modifications aux conventions fiscales bilatérales. Pour des fins de simplification et de cohérence, l'OCDE envisage plutôt d'amender la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (l'Instrument multilatéral) afin d'y insérer ces règles<sup>47</sup>.

Ainsi, le Canada sera tenu de modifier sa *Loi de l'impôt sur le revenu* pour mettre en place la RDIR et la RPII, et pourrait également considérer des modifications à certaines conventions fiscales par l'intermédiaire de négociations bilatérales ou par l'instrument multilatéral pour donner effet à la RS et la RAI.

---

<sup>44</sup> Déclaration d'octobre 2021, précité, note 6, p. 8.

<sup>45</sup> Model Rules (Pillar Two), précité, note 2, article 8.1.

<sup>46</sup> Rapport sur le blueprint du Pilier Deux (2020), précité, note 1, par. 705.

<sup>47</sup> *Id.*, par. 677.

## CONCLUSION

L'architecture de la proposition GloBE repose sur un ensemble de règles visant à apporter une solution à la problématique de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices, en prévoyant un taux d'imposition minimum de 15 % des groupes d'EMN. Par son mécanisme, le groupe d'EMN serait assujéti à un taux d'imposition minimum, peu importe la juridiction où ses bénéfices sont déclarés.

Chaque juridiction est libre de mettre en place un système d'impôts sur les sociétés, d'y fixer ses taux d'imposition, et d'adhérer ou non aux principes GloBE. Toutefois, les juridictions qui adhèrent au régime GloBE pourront prélever l'impôt n'ayant pas été perçu par les juridictions où ont été déclarés les bénéfices, et ce, à la hauteur du minimum convenu. L'effet du nouveau cadre serait double puisqu'il exercerait une influence sur le comportement des juridictions et des entreprises<sup>48</sup>. D'une part, il pourrait dissuader les juridictions d'adopter des taux d'imposition en dessous du taux minimum convenu puisqu'elles se priveraient de recettes fiscales aux bénéfices d'une juridiction étrangère et que cela ne les rendraient pas plus attractives. D'autre part, ce cadre pourrait considérablement diminuer les incitatifs des très grandes multinationales à faire du transfert de bénéfices.

---

<sup>48</sup> OCDE (2019), *Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (« GloBE ») – Pilier deux, 8 novembre 2019 – 2 décembre 2019*, Document de consultation publique, Éditions OCDE, Paris, par. 7.