



APERÇU DES RÈGLES DE L'IMPÔT MINIMUM GLOBAL

Regard CFFP R2023/02

LÉA RIF
LYNE LATULIPPE
JULIE S. GOSSELIN
CHRISTINE ALLY

FÉVRIER 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 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 publiquesⁱ.

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.

Christine Ally 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'ils 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

Merci de citer ainsi :

Léa RIF, Lyne LATULIPPE, Julie S. GOSSELIN et Christine ALLY (2023), « Aperçu des règles d'impôt minimum global », *Regard CFFP* n° R2023-02, Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, 17 p.

ⁱ 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. Mise en contexte.....	3
2. Principales règles opérationnelles	5
2.1 Le calcul du taux effectif d'imposition (TEI)	5
2.2 Calcul du montant de l'impôt complémentaire	6
2.3 Détermination de l'entité du groupe redevable de l'impôt complémentaire	7
2.3.1 La règle d'inclusion du revenu (RDIR)	8
2.3.2 La règle relative aux profits insuffisamment imposés (RPII).....	11
2.4 Impôt complémentaire d'une juridiction et ICMN	14
2.5 La règle d'assujettissement à l'impôt (RAI)	14
3. Mise en œuvre du Pilier Deux.....	16
Conclusion.....	17

LISTE DES FIGURES ET DES TABLEAUX

Figure 1. Illustration de la RDIR et calcul de l'impôt supplémentaire	9
Figure 2. Calcul de l'impôt complémentaire suivant l'approche descendante et fonctionnement de la RPII	13
Figure 3. Entité du groupe redevable de l'impôt complémentaire si un ICMN est introduit au Canada	14
Tableau 1. RDIR au Canada - Attribution des impôts couverts et des bénéficiaires par juridiction et calcul de l'impôt complémentaire pour CANco	10

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 (le « Cadre inclusif »), qui réunit aujourd'hui plus de 140 juridictions¹, 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 2020². 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 »)³, 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 (ci-après, les « règles modèles »)⁴ pour l'implantation du deuxième pilier sur le plan national. Des commentaires⁵, des exemples⁶ et des documents pour consultation concernant le fonctionnement de ces règles ont ensuite été publiés au cours

¹ Une liste complète des membres du Cadre inclusif est disponible sur le site de l'OCDE : <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>.

² 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>>.

³ L'abréviation GloBE signifie « Global Anti-Base Erosion » en anglais.

⁴ 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>.

À moins d'indications contraires, tous les articles et chapitres mentionnés dans le présent texte renvoient à ces règles modèles.

⁵ OECD (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf>. L'OCDE a indiqué que les instructions administratives (infra, note 7) seront intégrées dans une version révisée du Commentaire qui paraîtra dans le courant de l'année 2023.

⁶ OECD (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf>.

de 2022. Des orientations techniques pour la mise en œuvre de l'impôt minimum ont également été diffusées le 2 février 2023⁷.

Ce Regard s'intéresse spécifiquement à la proposition pour un impôt minimum global. Le mécanisme de mise en œuvre de la proposition GloBE est exposé, en passant en revue ses principales règles opérationnelles et leur interaction globale, ainsi qu'en illustrant leur application au niveau de groupes d'EMN par des exemples simples.

⁷ Selon l'OCDE (2023) et comme discuté ci-bas, le document diffusé « contient des instructions sur la prise en compte du régime des États-Unis relatif aux revenus mondiaux provenant d'actifs incorporels faiblement imposés (taxe « GILTI ») dans les Règles GloBE et sur la conception de l'impôt complémentaire minimum qualifié prélevé localement. Il comprend également des orientations plus générales sur le champ d'application, le fonctionnement et les éléments transitoires des Règles GloBE »(OCDE (2023), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillartwo.pdf).

1. CONTEXTE

Le cadre fiscal international repose, à bien des égards, sur des règles élaborées au début du 20^e siècle. Avec la mondialisation et la numérisation de l'économie, les règles ont permis un recours grandissant à des planifications par les multinationales. Un groupe d'EMN peut ainsi 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 bénéficiaires⁸. 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. Jusqu'ici, il n'existait pas de mécanisme 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 convenu⁹. Ces règles s'appliquent aux groupes d'EMN¹⁰ dont le chiffre d'affaires consolidé de deux des quatre exercices précédents atteint au moins 750 millions d'euros¹¹.

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 »¹². Lors de leur publication en décembre 2021, les règles modèles ont ajouté la possibilité pour les juridictions d'adopter un impôt complémentaire minimum national.

Comme c'est le cas en général pour les recommandations de l'OCDE, il n'y a pas d'obligation légale pour les pays d'adopter ces règles. En revanche, l'adhésion au principe par 138 juridictions depuis la déclaration du 1^{er} juillet 2021 constitue en quelque sorte un engagement des pays à les mettre en œuvre et à les administrer en respectant les formalités et les conséquences prévues dans le cadre du Pilier Deux¹³.

Les règles modèles sont rédigées dans l'optique d'être transposées dans le droit interne des pays. Elles établissent le champ d'application et les principales règles opérationnelles, traitent des fusions et acquisitions, de règles spéciales, de l'administration, offrent des règles de transition et incluent des

⁸ 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>>.

⁹ Rapport sur le blueprint du Pilier Deux (2020), précité, note 2, p. 12.

¹⁰ Groupe d'EMN ou *MNE group* est défini à l'article 1.2.1. Les règles ne s'appliquent pas à certaines entités telles que les entités publiques, les organisations internationales, les organisations à but non lucratif, etc.

¹¹ Règles modèles, 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 bénéficiaires*, 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 »).

¹² Rapport sur le blueprint du Pilier Deux (2020), précité, note 2, p. 14.

¹³ Déclaration d'octobre 2021, précité, note 11, p. 4. En date du 16 décembre 2022, 138 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.

définitions. Les principales règles opérationnelles en matière de calcul et d'imputation sont discutées dans les prochaines sections.

Au Canada, le Budget fédéral 2022 propose de mettre en œuvre le Pilier Deux et d'introduire un impôt complémentaire minimum national qui s'appliquerait aux entités canadiennes des EMN couvertes par le Pilier Deux. Le Gouvernement prévoit la publication d'un projet de loi de mise en œuvre pour consultation, ainsi que la règle d'inclusion du revenu et l'impôt complémentaire minimum national en 2023. La règle relative aux paiements insuffisamment imposés¹⁴ quant à elle entrerait en vigueur au plus tôt en 2024¹⁵.

Après la publication par l'OCDE des commentaires concernant les règles modèles en mars 2022¹⁶, l'organisation a lancé une consultation publique portant sur la mise en œuvre des règles GloBE. À la suite de ces consultations, l'OCDE a produit en décembre 2022 un rapport sur les régimes de protection et l'allègement des sanctions¹⁷ et deux documents ont été soumis pour consultation : l'un concernant la production et la déclaration d'informations¹⁸ aux fins de GloBE et le deuxième portant sur les mécanismes pour la prévention et le règlement des différends¹⁹.

Enfin, l'OCDE a publié en février 2023 un ensemble d'orientations techniques et administratives émises par les membres du Cadre inclusif afin de clarifier certaines règles et répondre aux questions identifiées comme étant prioritaires²⁰. Le document expose la compréhension commune du Cadre inclusif quant à la manière d'interpréter et d'appliquer ces règles et ces précisions seront intégrées dans une version révisée des commentaires publiés précédemment. Notamment, des clarifications techniques sont offertes concernant le champ d'application (par exemple, la manière de convertir les différents seuils monétaires), les règles de transition (incluant le traitement des crédits d'impôt existants aux fins des ajustements des impôts différés) et l'impôt complémentaire minimum national que les pays peuvent choisir d'adopter.

¹⁴ Voir la note 61 ci-bas au sujet de la terminologie associée avec cette règle.

¹⁵ Canada, ministère des Finances, Budget 2022, *Mesures fiscales Renseignements Supplémentaires*, p. 48.

¹⁶ OCDE (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, First Edition : Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/1e0e9cd8-en>.

¹⁷ OCDE (2022), *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*, <https://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf>.

¹⁸ OCDE (2022), Document de consultation publique - Déclaration d'information GloBE, <https://www.oecd.org/fr/ctp/beps/document-de-consultation-publique-pilier-deux-declaration-d-information-globe.pdf>.

¹⁹ OCDE (2022), Document de consultation publique Pilier Deux – Sécurité juridique en matière fiscale au regard des règles GloBE <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/l-ocde-lance-une-consultation-publique-sur-les-aspects-de-conformite-et-de-securite-juridique-en-matiere-fiscale-pour-l-impot-minimum-mondial.htm>.

²⁰ OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillartwo.pdf, p. 7.

2. PRINCIPALES RÈGLES OPÉRATIONNELLES

Selon les règles modèles proposées, l'impôt minimum sur les bénéficiaires générés par les EMN est de nature « complémentaire »²¹ (*top-up tax*) et est calculé sur une base juridictionnelle. Les règles utilisent une base fiscale et une définition normalisée des impôts couverts²² pour identifier les juridictions dans lesquelles une EMN est soumise à un taux effectif d'imposition (« TEI »)²³ inférieur à 15 %. Après avoir exclu un montant dont le calcul est fondé sur la substance, elles imposent une charge fiscale qui porte le TEI de l'EMN au taux minimum de 15%²⁴.

Le Pilier Deux se compose de deux règles d'imputation de base pour l'impôt supplémentaire : la règle d'inclusion du revenu (« RDIR ») et la règle relative aux profits insuffisamment imposés (« RPII »)²⁵. Ces deux règles seront présentées dans la section 2.3.

Les règles modèles incluent en outre la possibilité pour les juridictions d'instaurer leur propre impôt complémentaire minimum national basé sur le mécanisme GloBE, qui est ensuite intégralement déductible de l'impôt dû en vertu des règles GloBE. Cette règle sera brièvement présentée aux sections 2.2 et 2.4.

Le calcul de l'impôt minimum GloBE est technique et l'étude détaillée de ses modalités dépasse le cadre du présent texte. Un résumé sous forme de méthode par étape est cependant proposé par l'OCDE²⁶. En somme de façon générale, pour savoir si un impôt complémentaire est dû, le TEI de chaque juridiction où l'EMN exerce ses activités sera évalué et comparé au seuil minimum de 15%. Un impôt complémentaire juridictionnel découlera de la différence avec ce seuil, puis sera imputé, s'il y a lieu, à la juridiction pertinente en vertu des règles d'imputation.

2.1 Le calcul du taux effectif d'imposition (TEI)

Lorsque le TEI des entités constitutives d'une juridiction est inférieur au minimum convenu de 15 %, un impôt supplémentaire est déclenché. En plus d'entraîner l'application des règles GloBE, le TEI sert également à déterminer le montant de l'impôt supplémentaire²⁷.

Le TEI se calcule 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 séparément²⁸. Ensuite, elle doit affecter

²¹ Initialement, il semble que l'expression anglaise *top-up tax* ait été traduite en français par « impôt supplémentaire ». Les textes récents utilisent aussi l'expression « impôt complémentaire », qui semble traduire plus fidèlement le concept d'impôt ajouté à un autre pour atteindre un certain seuil (*top-up*). C'est cette expression qui sera utilisée dans le présent texte. Il est à noter que les règles modèles n'ont pas encore été traduites en français en date de rédaction de cet article et que le gouvernement fédéral canadien réfère encore à l'expression « impôt supplémentaire ».

²² Impôts couverts ou *Covered Taxes* est défini à l'article 4.2.

²³ Le taux effectif d'imposition ou Effective Tax Rate (« ETR ») est défini à l'article 5.1.1.

²⁴ OCDE (2022), *Les Règles du Pilier Deux en bref*, OCDE, Paris, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/les-regles-du-pilier-deux-en-bref.pdf>

²⁵ *Id.*, note 61.

²⁶ OCDE (2021), *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 »). Voir aussi OECD (2021), *Overview of the Key Operating Provisions of the GloBE Rules*, <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-GloBE-rules-fact-sheets.pdf>.

²⁷ *Id.*, note 2, par. 19.

²⁸ *Id.*, par. 179 et par. 248.

les revenus et les impôts couverts de chaque entité, tels que définis par les règles GloBE, à la juridiction concernée²⁹. 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. Le TEI d'une juridiction est alors 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).

L'impôt attribuable à ce bénéfice et déterminé selon les règles modèles, soit l'**impôt couvert**³⁰, prend en compte les impôts sur le revenu définis de manière à pouvoir appréhender les différents systèmes fiscaux, mais exclut les impôts non basés sur les bénéfices, comme les impôts indirects, les impôts sur les salaires et sur le patrimoine. Cette définition large inclut ainsi « 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 »³¹. Le concept d'impôts couverts est donc 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 »³². 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 rattachant³³. 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 différés³⁴, 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 financiers³⁵, sous réserve de certains ajustements prévus entre autres à l'article 3.2 des règles modèles, qui ont pour 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 fiscales³⁶. À titre d'exemple, 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 versés³⁷. Ce principe admet toutefois une exception en ce qui a trait aux dividendes de portefeuilles.

2.2 Calcul du montant de l'impôt complémentaire

Une fois le TEI calculé, le montant de l'**impôt complémentaire** dû est ensuite déterminé. Pour chaque juridiction, celui-ci est calculé sur les profits excédentaires obtenus en retranchant du revenu net GloBE un montant pour l'**exclusion fondée sur la substance**³⁸. Cette exclusion permet de soustraire une partie

²⁹ *Id.*, par. 248.

³⁰ Impôts couverts ou *Covered Taxes* est défini à l'article 4.2.

³¹ Précité, note 2, section 3.2.

³² *Id.*, par. 131.

³³ *Id.*, par. 145.

³⁴ Règles modèles, précité, note 4, articles 4.1.1. (b) et 4.4.

³⁵ Rapport sur le blueprint du Pilier Deux (2020), précité, note 2, section 3.3.

³⁶ *Id.*, par. 175 et 176.

³⁷ *Id.*, par. 180.

³⁸ Les modalités de l'exclusion fondée sur la substance sont décrites à l'article 5.3.

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 »³⁹ 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 bénéfices⁴⁰. Ce taux de rentabilité est fixé à 5 % de la valeur amortissable des actifs corporels et de la masse salariale⁴¹ 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 salariale⁴².

Lorsque le TEI d'une juridiction est inférieur au taux minimum de 15 %, le **pourcentage de l'impôt complémentaire**⁴³ 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 complémentaire par les profits excédentaires dans une juridiction. L'impôt complémentaire payé par l'**entité mère ultime (« EMU »)**⁴⁴ ou par une autre entité constitutive du groupe est par la suite attribué aux entités en proportion de leur revenu GloBE dans la juridiction.

Si une juridiction introduit un impôt minimum en droit interne qui est cohérent avec les règles modèles, cet impôt national vient réduire tout impôt minimum dû au titre du Pilier Deux. Ainsi, l'**impôt complémentaire minimum national (« ICMN »)**⁴⁵ sera retranché de l'impôt supplémentaire pour la juridiction⁴⁶. Les juridictions seront donc fortement incitées à introduire un ICMN, car en l'absence d'un tel impôt, les bénéfices des multinationales de cette juridiction pourraient être imposés ailleurs en vertu de la RDIR ou de la RPII. L'ICMN aura d'ailleurs techniquement préséance sur ces dernières, comme l'illustre l'exemple 3 de la section 2.4.

Comme mentionné, le Budget fédéral 2022 propose de mettre en œuvre le Pilier Deux et d'instaurer un tel impôt complémentaire minimum national⁴⁷.

2.3 Détermination de l'entité du groupe redevable de l'impôt complémentaire

Les règles modèles prévoient deux règles qui permettent de déterminer quel membre du groupe d'EMN est redevable de l'impôt complémentaire.

La **RDIR**⁴⁸ est l'instrument principal pour atteindre les objectifs du Pilier Deux. Elle est complétée par une règle secondaire, la **RPII**⁴⁹, qui s'applique lorsqu'une entité constitutive d'un groupe multinational n'est

³⁹ Rapport sur le blueprint du Pilier Deux (2020), précité, note 2 par. 332.

⁴⁰ *Id.*

⁴¹ Règles modèles, précité, note 4, art. 5.3.3 et 5.3.4.

⁴² *Id.* article 9.2

⁴³ Le pourcentage de l'impôt complémentaire ou *Top-up tax percentage* est déterminé à l'article 5.2.1.

⁴⁴ Entité mère ultime ou *Ultimate Parent Entity* (UPE) est défini à l'article 1.4.

⁴⁵ Impôt complémentaire minimum national ou *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax* (QDMTT) est défini à l'article 10.1. Il est à noter que cette règle a été introduite après les accords-cadres en décembre 2021.

⁴⁶ Règles modèles, précité, note 2, art. 5.2.3d).

⁴⁷ *Précité*, note 15.

⁴⁸ Selon la définition de l'article 10.1, la règle d'inclusion du revenu ou *Income Inclusion Rule* (IIR) désigne les règles énoncées aux articles 2.1 à 2.3.

⁴⁹ Selon la définition de l'article 10.1, la règle relative aux profits insuffisamment imposés ou *Undertaxed Profits Rule* (UTPR) désigne les règles énoncées aux articles 2.4 à 2.6.

pas assujettie à la RDIR. La proposition GloBE repose sur ces deux règles sur lesquelles ce texte s'attarde davantage.

D'autres règles complètent la proposition, soit la **règle de substitution (« RS »)**⁵⁰, 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 »)**⁵¹, une règle spécifique reliée à certains paiements (intérêts et redevances) qui sont exemptés d'impôt par une convention fiscale.

2.3.1 La règle d'inclusion du revenu (RDIR)

De façon générale, c'est la **RDIR** qui permet d'imputer à une société mère un impôt supplémentaire dans l'État où elle réside sur la part du revenu 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 »⁵². En l'absence d'une ICMN, c'est généralement l'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 confusion⁵³.

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'EMU⁵⁴. Une **entité constitutive (« EC »)**⁵⁵ 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 »⁵⁶. 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 consolidés⁵⁷. 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.

Comme mentionné, pour déterminer si la RDIR s'applique, il faut d'abord établir le 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.

⁵⁰ Les commentaires discutent de l'utilisation potentielle d'une telle règle (*switch-over rule* en anglais), voir précité, note 5, p.24.

⁵¹ *Subject to tax rule* en anglais.

⁵² Rapport sur le blueprint du Pilier Deux (2020), précité, note 2, par. 19.

⁵³ *Id.*, par. 421 et règles modèles, précité, note 2, article 1.2.2. L'approche descendante est concrétisée par l'article 2.1.3, qui donne généralement la priorité à l'application de la RDIR aux entités mères situées au sommet de la chaîne de propriété.

⁵⁴ Règles modèles, précité, note 4, article 1.2.1.

⁵⁵ Entité constitutive ou *Constituent Entity* (CE) est défini à l'article 1.3.1.

⁵⁶ Rapport sur le blueprint du Pilier Deux (2020), précité, note 2, section 2.2.

⁵⁷ *Id.*, par. 681.

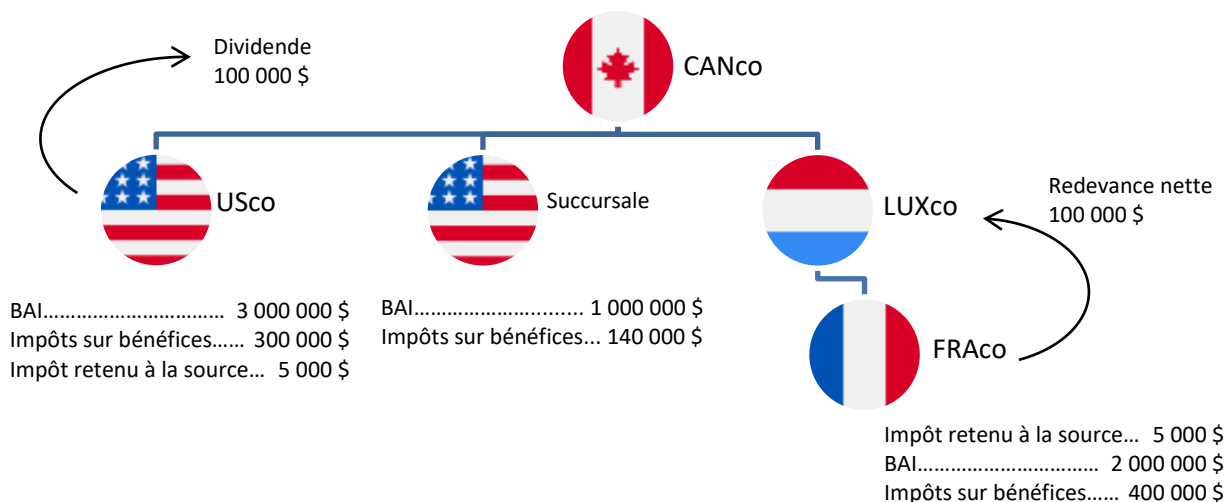
L'exemple suivant a pour objectif d'illustrer le plus simplement possible le fonctionnement général de la RDIR. La structure corporative, les transactions et les montants utilisés dans l'exemple ne doivent pas être interprétés comme représentatifs de l'ampleur des activités des groupes d'EMN. En pratique, le calcul de l'impôt supplémentaire peut être complexifié par une panoplie de subtilités⁵⁸.

Exemple 1. Illustration de la RDIR et du calcul de l'impôt complémentaire

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, 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. Aux fins de cet exemple, aucun des pays n'a mis en place un ICMN.

Figure 1. Illustration de la RDIR et calcul de 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.

⁵⁸ 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.

Tableau 1. RDIR au Canada - Attribution des impôts couverts et des bénéfiques 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 bénéfiques	440 000 \$	Retenue d'impôt	5 000 \$	Impôt sur bénéfiques	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 bénéfiques et les impôts associés de chaque entité constitutive du groupe sont attribués à la juridiction dans laquelle elles résident 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 Luxembourg⁵⁹. 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 est établi à 11 % aux États-Unis, à 5 % au Luxembourg et à 20 % en France⁶⁰. Les TEI aux États-Unis et au Luxembourg sont inférieurs au seuil de 15 %, ce qui déclenche 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 revenu fondée sur la substance et en l'absence d'ICMN dans toutes les juridictions, la société mère serait redevable d'un maximum de 170 000 \$ à titre d'impôt complémentaire. Cet impôt complémentaire 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 complémentaire 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 bénéfiques 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 complémentaire 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 \$.

Enfin, il est à noter que si les États-Unis et le Luxembourg avaient adopté un ICMN, aucun impôt complémentaire n'aurait été payable au Canada par CANco.

⁵⁹ Le même principe s'applique pour les impôts payés en vertu du régime des SEC. Règles modèles, 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 bénéfiques 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.

⁶⁰ $445/4000 \times 100$, $10/100$, $200/1000$.

2.3.2 La règle relative aux profits insuffisamment imposés (RPII)⁶¹

La **RPII** est la seconde disposition d'imputation des règles modèles et est présentée aux articles 2.4 à 2.6. Elle agit comme un « filet de sécurité » lorsque ni la juridiction de l'EMU, ni celle d'une entité intermédiaire⁶² n'appliquent la RDIR et en l'absence d'un ICMN⁶³. Cette règle vise à éviter qu'un groupe d'EMN n'échappe à l'impôt minimum de 15 % alors que son TEI est sous ce seuil. Les deux règles (RDIR et RPII) sont donc mutuellement exclusives⁶⁴. La RPII permet de procéder à un ajustement de l'impôt complémentaire qui est calculé pour une entité constitutive faiblement imposée⁶⁵ dans la mesure où cet impôt n'est pas imputé sous la RDIR.

Le calcul du TEI et de l'impôt supplémentaire suit les mêmes principes que ceux vus précédemment. Cependant, en vertu de la RPII, l'impôt complémentaire 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 juridictions⁶⁶.

Ainsi, pour répartir l'impôt entre les juridictions appliquant la RPII, il faut commencer par additionner l'ensemble des montants d'impôts complémentaires qui n'ont pas été imputés sous la RDIR⁶⁷. 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 RPII⁶⁸, 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 »⁶⁹.

⁶¹ L'acronyme « RPII » ou « UTPR » en anglais n'est pas défini dans les règles modèles. Dans les documents antérieurs de l'OCDE (par exemple, dans le Blueprint, précité, note 2), il signifiait « règle relative aux paiements insuffisamment imposés » ou « Undertaxed Payments Rule ». Dans la directive de l'UE, les documents de consultation du Royaume-Uni et le livre vert des États-Unis, il a été remplacé par "Undertaxed Profit Rule" ce qui semble mieux correspondre à ce que fait réellement la règle (voir Ana Mata Zapico, Philippe G. Penelle, Philippe Hamelin, and Julien Tremblay-Gravel, "Pillar II: A Canadian Case Study," 2022 Transfer Pricing Conference (Toronto: Canadian Tax Foundation, 2022) 4: 1-42.). En français, ce terme a été traduit par « **règle relative aux bénéficiaires insuffisamment imposés (RBII)** » dans la Directive du Conseil de l'UE. (<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8778-2022-INIT/fr/pdf>). Cependant, l'acronyme **RPII** sera maintenu aux fins du présent article puisqu'il se retrouve toujours dans la majorité des documents traduits en français jusqu'ici.

⁶² Entité mère intermédiaire ou *Intermediate Parent Entity* (« IPE ») en anglais est défini à l'article 10.1.

⁶³ 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 »).

⁶⁴ Bloomerg Tax (2022), *Pillar Two Detailed Analysis of the Model GloBE Rules*, The Bureau of National Affairs, Inc.

⁶⁵ Précité, note 5, par. 41.

⁶⁶ *Id.*

⁶⁷ Règles modèles, précité, note 4, art. 2.5.1.

⁶⁸ *Id.*, article 2.6.1.

⁶⁹ Les règles du Pilier Deux en bref, précité, note 63, p. 5.

L'article 2.4.1 des règles modèles prévoit que les entités constitutives d'une EMN qui seront redevables de l'impôt complémentaire se verront alors refuser la déduction de dépenses autrement déductibles ou seront affectées par un ajustement équivalent en vertu du droit interne⁷⁰. Pour prélever l'impôt complémentaire, les juridictions devront donc adopter un dispositif d'ajustement dans leur législation fiscale. 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 complémentaire⁷¹.

Ici encore, l'exemple qui suit vise à illustrer simplement 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 complémentaire 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 et qu'aucune des juridictions n'a mis en place de ICMN. 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.

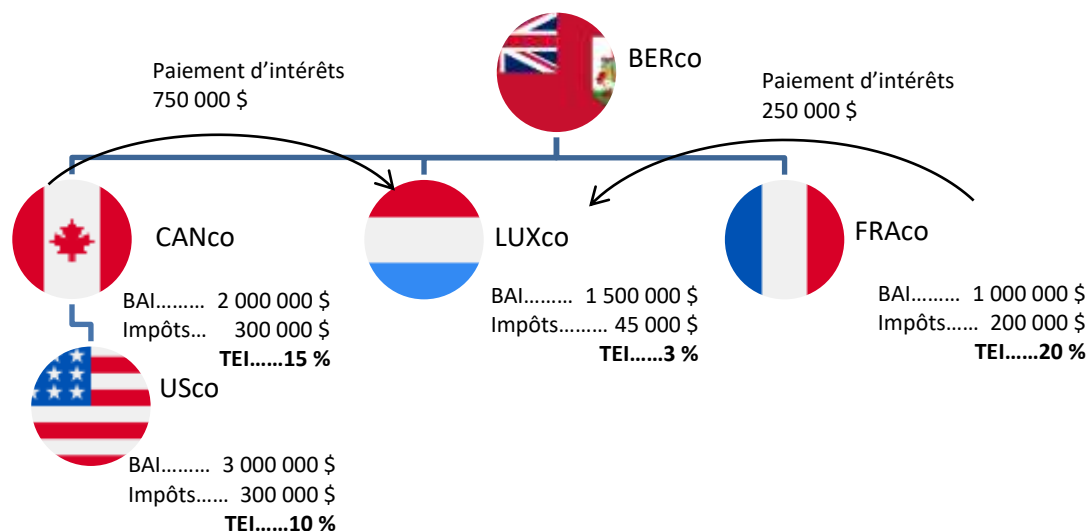
Au cours d'une année donnée, la société FRAco réalise un bénéfice net avant impôts de 1 000 000 \$ sur lequel elle paie un impôt de 200 000 \$. Au cours de cette même année, USco inscrit un BAI de 3 000 000 \$ sur lequel elle paie 300 000 \$ d'impôt. CANco dégage par ailleurs un BAI de 2 000 000 \$ sur 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'impôt⁷². 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.

⁷⁰ Précité, note 5, para. 43.

⁷¹ *Id.*

⁷² Cet impôt inclut la retenue à la source sur les revenus d'intérêts.

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



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 complémentaire 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 complémentaire dans les juridictions qui appliquent cette règle. Comme le TEI de LUXco est inférieur au taux minimum, un impôt complémentaire est calculé pour les bénéfices réalisés dans cette juridiction. Sans considérer l'effet de l'exclusion du revenu fondée sur la substance, l'impôt complémentaire 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 juridiction⁷³. 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 territoire⁷⁴.

En présumant que la répartition par juridiction des emplois et des actifs tangibles soit équivalente à ce qui ressort globalement des données agrégées des déclarations pays par pays (DPP), le Canada dans cet exemple aurait le droit d'exiger 5 % de l'impôt complémentaire, 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

⁷³ Règles modèles, précité, note 4, article 2.6.

⁷⁴ *Id.*, article 2.4.

réside aux Bermudes, les données de la DPP montrent qu'en 2018, les entités situées au Canada accueilleraient 0,8 % des emplois et 0,4 % des actifs tangibles situés à l'extérieur des Bermudes⁷⁵.

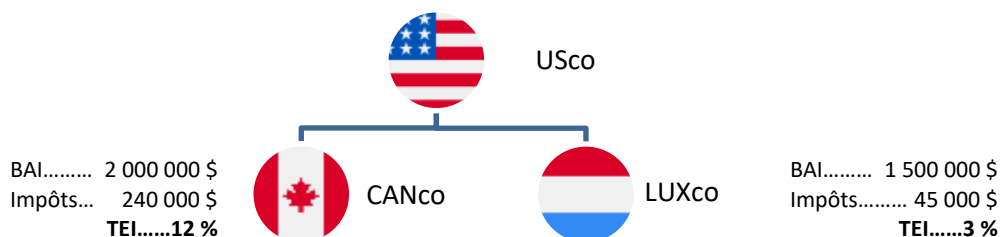
2.4 Impôt complémentaire d'une juridiction et ICMN

Comme discuté ci-haut, selon la structure des activités d'une entreprise multinationale, il est possible que l'impôt sur les bénéfices d'une juridiction soit perçu ailleurs au titre de la RDIR ou de la RPII. Par exemple, certaines mesures incitatives telles qu'un traitement fiscal préférentiel sur certains revenus au Canada, pourraient augmenter la probabilité que les règles GloBE s'appliquent et entraîner un impôt complémentaire⁷⁶. Dans le cas d'entités canadiennes d'une multinationale ayant une EMU canadienne, le montant de cet impôt complémentaire sera versé au gouvernement canadien. En revanche, si l'EMU n'est pas au Canada, l'impôt complémentaire sera payé à la juridiction de l'EMU, en supposant qu'elle ait mis en œuvre les règles GloBE. Sinon, il pourrait profiter à d'autres pays accueillant des entités de l'entreprise multinationale, par le biais des RPII.

Exemple 3 - Entité du groupe redevable de l'impôt complémentaire si un ICMN est introduit au Canada

L'exemple simplifié ci-bas illustre comment un pays peut voir l'impôt de sa juridiction imputé à la juridiction de l'EMU plutôt qu'à celle d'où provient ce revenu en l'absence d'un ICMN.

Figure 3. Entité du groupe redevable de l'impôt complémentaire si un ICMN est introduit au Canada



En présumant que chacun des pays dans cet exemple adhère aux règles GloBE, un impôt complémentaire de 60 000 \$ serait calculé pour le Canada et de 180 000 \$ pour le Luxembourg selon la RDIR si aucun ICMN n'est instauré. Ces deux montants seraient alors imputés à l'EMU USco qui serait donc redevable aux États-Unis de 240 000\$.

Le Canada pourrait cependant s'appuyer sur un ICMN afin de s'assurer que lorsque le TEI de la juridiction tombe en dessous de 15% pour les entités canadiennes d'une multinationale étrangère, le Canada perçoive le montant de l'impôt complémentaire. Ainsi, dans le cas où un ICMN serait introduit au Canada, l'impôt additionnel de 60 000 \$ y serait conservé malgré les règles GloBE.

2.5 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

⁷⁵ OCDE, Tableau 1 – Données agrégées par juridiction de la Déclaration pays par pays, OECD.stat.

⁷⁶ Lyne LATULIPPE, Christine ALLY and Julie S. GOSELIN, "The Revised Case for IP Regimes under the Globe Rules – A Canadian Perspective", (2023) *Canadian Tax Journal* [à venir].

taxé dans la juridiction contractante »⁷⁷. 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 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 redevances⁷⁸. 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 publié⁷⁹.

⁷⁷ Rapport sur le blueprint du Pilier Deux (2020), précité, note 2, par. 567.

⁷⁸ 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.

⁷⁹ OCDE (2023), « Réforme de la fiscalité internationale : l'OCDE diffuse des orientations techniques pour la mise en œuvre de l'impôt minimum mondial », 2 février 2023, en ligne : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/reforme-de-la-fiscalite-internationale-l-ocde-diffuse-des-orientations-techniques-pour-la-mise-en-oeuvre-de-l-impot-minimum-mondial.htm>

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 138 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. Ces règles ont aussi introduit la possibilité pour les juridictions de mettre en place un ICMN. Comme mentionné ci-haut, le gouvernement fédéral prévoit la publication d'un projet de loi de mise en œuvre pour consultation, ainsi que la RDIR et l'impôt complémentaire minimum national en 2023 et une mise en œuvre de la RPII au plus tôt en 2024.

La mise en œuvre des règles de la RDIR et de la RPII de même qu'un ICMN nécessitera l'amendement de la législation fiscale des juridictions. Plusieurs règles administratives sont prévues dans le modèle de règles publié en décembre 2021 ainsi que dans les documents publiés subséquemment par l'OCDE afin d'assurer une bonne coordination, dont un formulaire de déclaration GloBE⁸⁰. 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 »⁸¹.

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 bénéficiaires (l'Instrument multilatéral) afin d'y insérer ces règles⁸².

Ainsi, le Canada sera tenu de modifier sa *Loi de l'impôt sur le revenu* pour mettre en place la RDIR et la RPII ainsi qu'un ICMN, 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.

⁸⁰ Règles modèles, précité, note 4, art. 8.1.

⁸¹ Rapport sur le blueprint du Pilier Deux (2020), précité, note 2, par. 705.

⁸² *Id.*, par. 677.

CONCLUSION

Les règles modèles du Pilier Deux visent à apporter une solution à la problématique de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices, en établissant un taux d'imposition minimum de 15 % sur les bénéfices des grandes entreprises multinationales. Par leurs mécanismes, les règles assujettissent les EMN à un taux d'imposition minimum, peu importe la juridiction où leurs bénéfices sont déclarés.

Chaque juridiction est libre de mettre en place un système d'impôts sur les sociétés, de fixer ses taux d'imposition, et d'adhérer ou non aux principes GloBE. Toutefois, les juridictions qui adhéreront 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 devrait être double puisqu'il pourrait exercer une influence sur le comportement des juridictions et des entreprises⁸³. 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 au profit d'une juridiction étrangère sans toutefois les rendre plus attractives. D'autre part, ce cadre pourrait considérablement diminuer les incitatifs des très grandes multinationales à faire du transfert de bénéfices.

⁸³ 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.