

L'OCDE publie des instructions pour le Pilier Deux, notamment en ce qui concerne la coexistence du régime GILTI et la conception de l'ICMQPL

7 FÉVRIER 2023 8 MIN DE LECTURE

Expertises Connexes

- [Droit du commerce international et de l'investissement](#)
- [Fiscalité](#)
- [Fiscalité internationale](#)
- [Services consultatifs en matière d'impôt](#)

Auteurs(trice): [Ilana Ludwin](#), [Kaitlin Gray](#), [Oleg Chayka](#), [Patrick Marley](#)

Le 2 février 2023, le Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS a publié des [Instructions administratives sur le Modèle de Règles GloBE \(Pilier Deux\)](#) [PDF] (*actuellement disponible seulement en anglais; lire le [résumé](#)*) [PDF] (Instructions administratives).

Les Instructions administratives font suite au [Modèle de Règles globales de lutte contre l'érosion de la base d'imposition \(règles GloBE\)](#) publié en décembre 2021, au [Commentaire et aux Exemples](#) [PDF] (*actuellement en anglais seulement*) publiés en mars 2022, ainsi qu'aux règles relatives à certains [régimes de protection permanents et régimes transitoires d'allègement des sanctions](#) [PDF] (*actuellement en anglais seulement*) publiées en décembre 2022. Pour plus de détails sur les règles GloBE modèles et les autres documents relatifs au Pilier Deux, consultez nos bulletins d'actualités Osler, intitulés « [L'OCDE publie des règles modèles pour l'impôt minimum mondial](#) » et « [L'OCDE publie trois documents sur le Pilier Deux, y compris des orientations sur les régimes de protection](#) ».

Le Pilier Deux proposait d'introduire un impôt minimum mondial au taux de 15 % sur les bénéficiaires des grandes entreprises multinationales (EMN) dont les bénéficiaires consolidés annuels sont égaux ou supérieurs à 750 millions d'euros.

Selon l'OCDE, les Instructions administratives viennent parachever le cadre de mise en œuvre prévu dans la [Déclaration d'octobre 2021](#) par laquelle le Cadre inclusif OCDE/G20 a annoncé qu'il avait convenu d'une solution reposant sur deux piliers pour réformer le cadre fiscal face aux défis soulevés par la numérisation de l'économie et traiter les questions BEPS non résolues. Bien que la publication des Instructions administratives constitue une étape importante, alors que des pays comme le Canada se consultent et s'efforcent de mettre en œuvre les règles GloBE modèles dans leurs lois nationales, il reste encore des aspects importants du Pilier Deux à régler.

Compatibilité avec les conventions fiscales

Selon les Instructions administratives, il est entendu que les règles GloBE modèles (y compris la règle d'inclusion du revenu (RIR) et la règle relative aux paiements insuffisamment imposés (RPII)) se veulent compatibles avec les modèles de convention fiscale de l'ONU et de l'OCDE. Un tel consensus fait écho aux déclarations antérieures faites dans le projet initial du Pilier Deux selon lesquelles la RIR et la RPII sont compatibles avec les conventions fiscales, mais il est communiqué alors que la question de savoir si le Pilier Deux (et en particulier la RPII) est en fait compatible avec les conventions fiscales existantes fait toujours l'objet de débats. En conséquence, la question de la compatibilité avec les conventions fiscales n'est

pas encore réglée, malgré le souhait de l'OCDE de voir le Pilier Deux mis en œuvre sans modification des conventions fiscales existantes.

Coexistence avec le régime GILTI

Il est important de noter que les Instructions administratives abordent la question de la coexistence du Pilier Deux avec le régime des États-Unis relatif aux revenus mondiaux provenant d'actifs incorporels faiblement imposés (régime GILTI).

Le régime GILTI (dans sa forme actuelle) ne semblait pas remplir les conditions requises pour être considéré comme une RIR admissible aux fins du Pilier Deux. Les Instructions administratives concluent que le régime GILTI sera plutôt considéré comme un régime mixte d'imposition des sociétés étrangères contrôlées (SEC) admissible. L'alinéa 4.3.2(c) des règles GloBE modèles exige que l'impôt sur les SEC soit affecté à l'entité constitutive qui a réalisé le bénéfice assujetti à l'impôt sur les SEC plutôt qu'à l'entité mère en amont de la chaîne qui paie l'impôt sur les SEC. Par conséquent, l'impôt au titre du régime GILTI peut être affecté, en tout ou en partie, aux juridictions étrangères concernées plutôt qu'aux États-Unis.

Les Instructions administratives proposent une méthode simplifiée d'affectation de l'impôt au titre du régime GILTI en vertu de l'alinéa 4.3.2(c) des règles GloBE modèles. La méthode consiste à affecter l'impôt au titre du régime GILTI aux entités constitutives situées dans des juridictions à faible taux d'imposition où le taux d'imposition effectif est inférieur à 15 %. Selon la formule prescrite, l'impôt au titre du régime GILTI est affecté à la juridiction à faible taux d'imposition concernée à hauteur d'un rapport entre le bénéfice et le taux d'imposition effectif de l'entité dans la juridiction. La méthode simplifiée est transitoire (jusqu'en 2027), et le Cadre inclusif la réévaluera à une date ultérieure. Cette instruction donne aux États-Unis l'occasion de modifier les règles relatives à leur régime GILTI afin que celui-ci puisse être traité comme une RIR admissible aux fins du Pilier Deux plutôt que comme un régime mixte d'imposition des SEC. Il est important de noter que, si les États-Unis continuent à ne pas avoir une RIR admissible, d'autres pays pourraient chercher à imposer certains bénéfices faiblement imposés de sociétés américaines (et de leurs filiales) en vertu de la RPII.

Les Instructions administratives proposent deux exemples illustrant comment l'impôt au titre du régime GILTI sera affecté en vertu de l'alinéa 4.3.2(c) des règles GloBE modèles.

Impôt complémentaire minimum qualifié prélevé localement

Les Instructions administratives fournissent également des détails concernant la conception de l'impôt complémentaire minimum qualifié prélevé localement (ICMQPL). Le concept de l'ICMQPL a été introduit en décembre 2021 et permet aux juridictions d'introduire un impôt complémentaire prélevé localement qui cadre avec le Pilier Deux et s'applique aux entités nationales qui entrent dans le champ d'application du Pilier Deux. Pour les pays qui le mettent en œuvre, l'ICMQPL garantira que l'impôt complémentaire prévu par le Pilier Deux est payé dans la juridiction où l'EMN réalise le bénéfice concerné, plutôt que dans d'autres juridictions qui pourraient autrement imposer ce bénéfice en vertu d'une RIR ou de la RPII.

Étant donné qu'un ICMQPL compense l'impôt minimum mondial à payer au titre du Pilier Deux, il est essentiel que les parties prenantes sachent clairement si un impôt (complémentaire) minimum prélevé localement particulier peut être considéré comme un ICMQPL. À cet égard, les Instructions administratives précisent que, pour qu'un impôt minimum prélevé localement soit considéré comme fonctionnellement équivalent à un ICMQPL aux fins du Pilier Deux, les règles nationales doivent être conformes à la conception des règles GloBE modèles et donner lieu à des résultats conformes aux règles GloBE

modèles.

Autres questions abordées dans les Instructions administratives

Outre les questions relatives au régime GILTI et à l'ICMQPL, les Instructions administratives abordent bien d'autres sujets et questions d'importance, qui couvrent essentiellement les points suivants :

- le champ d'application des règles GloBE modèles (et, en particulier, les aspects relatifs à l'application des règles relatives aux EMN dont les bénéficiaires consolidés sont égaux ou supérieurs à 750 millions d'euros);
- le traitement des divers éléments du résultat et des impôts en vertu des règles GloBE modèles;
- l'application des règles GloBE modèles aux sociétés d'assurances;
- le traitement des actifs d'impôts différés et des opérations assimilables à des transferts d'actifs au cours de la période de transition aux termes des règles GloBE modèles.

Malgré la publication des Instructions administratives, certaines questions de mise en œuvre et certains aspects importants du Pilier Deux ne sont toujours pas résolus. Les règles relatives aux régimes de protection pour l'ICMQPL, et le traitement reconsidéré des entités d'investissement et des entités d'investissement d'assurance dans le cadre des règles GloBE modèles, ne sont que deux exemples des questions clés du Pilier Deux qui restent à régler.

Les Instructions administratives seront finalement intégrées dans le Commentaire sur les règles GloBE modèles et dans les Exemples. Le Commentaire modifié (de même que les Exemples qui l'accompagnent) devrait être publié plus tard en 2023.

Prochaines étapes

Le Canada a annoncé son intention de mettre en œuvre le Pilier Deux, ainsi qu'un impôt complémentaire prélevé localement. Le Canada devrait publier une loi nationale mettant en œuvre la RIR dans le cadre du Pilier Deux plus tard en 2023. L'UE a annoncé son intention de mettre en œuvre la RIR à compter des exercices ouverts le 31 décembre 2023 ou après, et la RPII un an plus tard. Le Canada a déjà annoncé son intention de mettre en œuvre de telles règles avec effet à partir de 2023 et de 2024, respectivement. Il est probable que le Canada cherchera à faire correspondre son calendrier de mise en œuvre à celui de l'UE.

Entre-temps, le Cadre inclusif OCDE/G20 poursuivra ses travaux en vue de régler les questions du Pilier Deux toujours en suspens et de mettre la dernière main à la règle d'assujettissement à l'impôt (RAI) et l'instrument multilatéral qui facilitera la mise en œuvre de cette règle.