

## L'OCDE publie des rapports directeurs sur la réforme fiscale internationale (premier et deuxième piliers) et lance une consultation publique

14 OCTOBRE 2020 27 MIN DE LECTURE

### Expertises Connexes

- [Fiscalité](#)
- [Fiscalité internationale](#)
- [Services bancaires et financiers](#)
- [Services consultatifs en matière d'impôt](#)
- [Sociétés émergentes et à forte croissance](#)
- [Technologie](#)
- [Technologies financières \(Fintech\)](#)

Auteurs(trice): [Peter Macdonald](#), [Taylor Cao](#), [Patrick Marley](#), [Kaitlin Gray](#)

### Dans ce bulletin d'actualités

- L'OCDE a récemment publié des rapports directeurs sur les premier et deuxième piliers et lancé un processus de consultation publique sur son approche à deux piliers de la réforme fiscale internationale, les commentaires des parties prenantes devant être transmis d'ici le 14 décembre 2020. Si le Canada et les 136 autres pays composant le Cadre inclusif sur le BEPS ont approuvé la publication des rapports, plusieurs questions politiques et techniques demeurent en suspens.
- Les propositions du premier pilier visent à accorder aux pays d'origine et de marché des droits d'imposition accrus à l'égard de certaines multinationales exploitant des services numériques automatisés ou des entreprises en relation étroite avec les consommateurs et à remplacer diverses mesures fiscales unilatérales visant les multinationales non résidentes (notamment la taxe sur les services numériques qui faisait partie du programme électoral des Libéraux et d'autres grands partis politiques canadiens en 2019).
- La proposition GloBE au titre du deuxième pilier instaurerait un impôt minimum mondial (à un taux à déterminer) pour empêcher le déplacement des bénéfices vers des territoires à faible imposition.
- Si elles sont adoptées, ces mesures modifieront fondamentalement le cadre fiscal international actuel du Canada et de nombreux autres pays.
- Osler a l'intention de présenter des observations à l'OCDE sur les plans directeurs, en se concentrant sur les implications pour le Canada et les entreprises canadiennes.
- Il n'y a actuellement aucun consensus sur le champ d'application du premier pilier, les États-Unis continuant à faire pression pour que le premier pilier soit adopté sur la base d'un « régime de protection » volontaire.
- Le travail qui reste à accomplir à l'égard du deuxième pilier sera axé sur un accord relatif aux taux minimaux applicables et à la simplification de l'administration et de la conformité, le nouveau régime coexistant avec le régime américain GILTI.

## Introduction

Le 12 octobre 2020, le Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 (le Cadre inclusif) a publié trois rapports dans le cadre de son approche à deux piliers de la réforme fiscale internationale, à savoir un *rapport sur le plan d'action du premier pilier* (en format PDF, disponible uniquement en anglais), un *rapport sur le plan d'action du deuxième pilier* (en format PDF, disponible uniquement en anglais) et une *évaluation de l'impact économique* (en format PDF, disponible uniquement en anglais) (le Plan directeur, individuellement, ou les Plans directeurs, collectivement). Les Plans directeurs fournissent des détails techniques très attendus sur le premier pilier, qui réviserait le lien d'établissement stable aux fins d'établissement des droits d'imposition du pays d'origine et la norme relative à la pleine concurrence à l'égard de la répartition des bénéfices, et sur le deuxième pilier (également appelé la proposition « globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition » ou « GloBE »), qui instaurerait un impôt minimum mondial afin de prévenir le transfert de bénéfices aux territoires à faible taux d'imposition.

L'OCDE s'était précédemment engagée à parvenir à une solution consensuelle d'ici la fin de 2020, mais de nombreux revers ont été enregistrés (notamment en raison de la pandémie de COVID-19) et l'OCDE cherche maintenant à résoudre les questions politiques et techniques restantes d'ici la mi-2021.

Les Plans directeurs donnent une indication du travail supplémentaire qui doit être accompli pour parvenir à un consensus dans ce domaine. Il reste notamment à déterminer le champ d'application du premier pilier et à savoir s'il sera obligatoire ou s'il fonctionnera comme un régime de protection. En outre, le travail qui reste à accomplir sur le deuxième pilier sera axé sur la simplification de l'administration et de la conformité. Si elles sont adoptées, ces mesures modifieront substantiellement le cadre fiscal international du Canada.

L'OCDE a également publié un *document de consultation publique* (en format PDF, disponible uniquement en anglais) comportant une série de questions sur les deux piliers, les commentaires des parties prenantes étant attendus pour le 14 décembre 2020. Comme ces propositions ne se limitent pas aux entreprises à forte composante numérique et pourraient avoir des répercussions fondamentales sur l'ensemble du système fiscal international, les entreprises multinationales devraient veiller à ce que leurs préoccupations soient partagées avec l'OCDE au cours du processus de consultation. Osler a l'intention de présenter des observations à l'OCDE relativement à ces Plans directeurs.

Le sommaire des initiatives en vue d'une réforme fiscale internationale préparé par Osler est présenté dans un *bulletin d'actualités* antérieur. En outre, Osler a déjà présenté deux fois des observations à l'OCDE en réponse à des documents de consultation antérieurs sur le premier et le deuxième pilier.

- Les *observations* (en format PDF, disponibles uniquement en anglais) présentées par Osler à l'OCDE en réponse au *document de consultation publique sur les solutions possibles aux défis soulevés par la numérisation de l'économie* du 13 février 2019 portent principalement sur l'incidence des propositions sur le cadre fiscal international, y compris les changements fondamentaux aux règles actuelles relatives à la répartition des bénéfices (prix de transfert) et au lien (établissement stable).
- Les *observations* (en format PDF, disponibles uniquement en anglais) présentées par Osler à l'OCDE en réponse à la *Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition* (« GloBE ») – Pilier deux du 8 novembre 2019 (la Proposition GloBE, en format PDF) étaient

principalement axées sur la nécessité

1. de définir avec soin le champ d'application des propositions du deuxième pilier, afin qu'elles soient axées sur les objectifs fiscaux de la politique;
2. d'assurer que la proposition GloBE soit conçue de manière coordonnée afin d'empêcher les doubles (ou multiples) impositions et d'atténuer la complexité administrative ainsi que les coûts de conformité.

## Premier pilier

Le Plan directeur du premier pilier comporte trois éléments clés : un nouveau droit d'imposition permettant aux territoires de marché d'obtenir une part des bénéfices résiduels d'une entreprise multinationale (ce nouveau droit d'imposition est appelé « montant A »), le calcul d'un rendement fixe pour certaines activités de marketing et de distribution de base dans les territoires où une entreprise multinationale a une présence physique (ce montant est appelé « montant B »), et des mécanismes de prévention et de règlement des différends (appelés « certitude fiscale » par l'OCDE).

Les concepts de montant A et de montant B, bien que développés plus en détail et précisés à partir des propositions précédentes, ont les mêmes grandes lignes. Le « montant C » permettant à un territoire d'imposer un montant supérieur au montant B (sur la base des règles fiscales existantes) a été supprimé des propositions antérieures, bien que les territoires puissent toujours appliquer leurs règles existantes en matière de prix de transfert pour imposer les revenus en fonction du principe de pleine concurrence.

Faisant ressortir l'environnement politique difficile auquel ces propositions sont toujours confrontées, le Plan directeur ne résout pas plusieurs questions clés, notamment les suivantes :

- À ce jour, aucun accord politique n'a été conclu sur l'ensemble des activités auxquelles les propositions s'appliqueraient.
- Le pourcentage des bénéfices résiduels d'une entreprise multinationale qui sera réaffecté aux territoires de marché.
- La question de savoir si le premier pilier est un régime obligatoire ou un régime de protection – il est en effet explicitement reconnu qu'il existe un différend entre les États-Unis et les autres membres sur cet élément.
- Le champ d'application du montant B – le Plan directeur indique que certains membres estiment que le champ d'application des activités devrait être élargi, tandis que d'autres ont exprimé le besoin d'affiner davantage la conception, et que d'autres encore suggèrent qu'il devrait être mis en œuvre par le biais d'un programme pilote.
- La question de savoir si le règlement des différends (s'étendant à des questions autres que le montant A) doit faire l'objet de décisions contraignantes.

## Champ d'application

Les activités entrant dans le champ d'application du Plan directeur sont les services numériques automatisés et certaines entreprises en relation étroite avec les consommateurs. Ces vastes catégories sont conformes à celles décrites dans la précédente proposition du premier pilier. Les services numériques automatisés sont définis de manière à inclure divers services de publicité en ligne, de recherche, d'intermédiation, d'enseignement et d'informatique en nuage, les moteurs de recherche, les plateformes de médias sociaux, la

vente de données d'utilisateurs et les jeux en ligne.

Les entreprises en relation étroite avec les consommateurs comprennent les entreprises qui tirent des revenus de la vente de produits et de services couramment vendus aux consommateurs (c'est-à-dire acquis pour un usage personnel plutôt qu'à des fins commerciales ou professionnelles). Les entreprises en relation étroite avec les consommateurs comprennent les produits pharmaceutiques (éventuellement limités aux médicaments en vente libre sans ordonnance), les franchises et les licences et les produits et services de consommation. Le Plan directeur relève qu'il existe une différence de points de vue quant à savoir si les produits intermédiaires et les composants à doubles usages (comme les pneus de voiture, les batteries ou les bandages) devraient être couverts.

Les activités exclues comprennent les services professionnels personnalisés, la vente en ligne de biens physiques et la fourniture d'accès à l'Internet. Sont également exclues certaines ressources naturelles (y compris les ressources non renouvelables et extractives, et renouvelables), les services financiers (banque, assurance, gestion d'actifs), la construction et les infrastructures, la vente et la location de biens immobiliers résidentiels, ainsi que les entreprises internationales de transport aérien et maritime. D'autres travaux sont envisagés pour déterminer si la technologie financière et les entreprises d'exploitation des infrastructures (comme la production et la distribution d'électricité, la distribution de gaz naturel et d'eau, certaines télécommunications, les chemins de fer, les aéroports et les transports publics) sont prises en compte dans le champ d'application.

Outre le critère des activités, il existe également un critère de seuil de revenu. La détermination du montant A ne s'appliquerait qu'aux groupes d'entreprises multinationales dont les revenus consolidés dépassent un montant seuil (par exemple 750 millions d'euros). Il est également proposé que les entreprises multinationales dont les revenus totaux de source étrangère sont inférieurs à un montant minimal (probablement 250 millions d'euros) soient exclues de l'obligation de calculer le montant A.

## Lien et calcul du montant A

Afin de déterminer si une entreprise multinationale a un lien suffisant avec un territoire de marché pour qu'un montant A soit calculé pour ce territoire, le Plan directeur suggère un critère de revenu minimum (bien que le montant n'ait pas encore été convenu) pour les services numériques automatisés avec un critère de lien à deux volets pour les entreprises en relation étroite avec les consommateurs en fonction d'un critère de revenu minimum et d'un critère de « facteur supplémentaire » conçu pour assurer un engagement significatif et durable avec le marché. Ces « facteurs supplémentaires » peuvent comprendre le fait que l'entreprise multinationale possède une filiale située dans le territoire, un établissement commercial fixe dans le territoire ou un revenu supérieur à un seuil plus élevé convenu. Un travail supplémentaire sur la détermination des facteurs appropriés reste à faire.

Le Plan directeur maintient le processus complexe en trois étapes consistant à 1) déterminer le bénéfice résiduel en établissant un seuil de rentabilité, 2) réattribuer un pourcentage de ce bénéfice aux territoires de marché et 3) utiliser une clé de répartition pour partager le bénéfice résiduel attribué entre les territoires de marché. Le Plan directeur indique qu'il faut poursuivre le travail pour déterminer si cette approche doit être fondée sur les bénéfices ou sur la marge bénéficiaire. Le seuil de rentabilité réel, le pourcentage à réattribuer et les montants des clés de répartition doivent encore être convenus.

Le Plan directeur décrit sur plus de deux douzaines de pages un certain nombre de règles complexes en matière de sources de revenus. L'OCDE s'efforce de normaliser le calcul dans la mesure du possible en utilisant les Normes internationales d'information financière (NIIF) ou d'autres principes comptables généralement reconnus (PCGR) admissibles (y compris les

PCGR canadiens ou américains) comme point de départ pertinent. Les règles peuvent exiger des groupes d'entreprises multinationales qu'ils répartissent le bénéfice avant impôt entre les services numériques automatisés, les entreprises en relation étroite avec les consommateurs et les activités hors du champ d'application. Il existe également certaines exceptions à ces propositions et leur champ d'application est en voie d'élaboration.

Les pertes seront préservées et reportées sur les années ultérieures (mais pas sur les années antérieures) grâce à un mécanisme de « compensation » permettant de réduire les calculs futurs du montant A.

## Champ d'application et calcul du montant B

Le montant B est pertinent pour les groupes d'entreprises multinationales qui exercent des « activités de marketing et de distribution de base » définies sur un marché, qu'il s'agisse de services numériques automatisés ou d'entreprises en relation étroite avec les consommateurs. L'objectif du montant B est de fournir un guide de pleine concurrence pour un rendement fixe admissible à l'égard des activités de marketing et de distribution. Ce montant de base serait déterminé en utilisant la méthode de la marge nette de transaction (fondée sur des comparables de tiers). Si l'objectif de simplification est louable, il est difficile d'envisager une approche normalisée du montant B éliminant le risque de différends sur les prix de transfert, car les autorités fiscales seraient libres de faire valoir que les fonctions, les actifs et les risques réels diffèrent de ceux qui sont censés être des « activités de marketing et de distribution de base ».

On envisage de mettre en œuvre le montant B de manière progressive, dans le cadre d'un programme pilote, afin d'évaluer s'il peut atteindre son objectif de simplification et de réduction des différends (et de surveiller les réactions comportementales à sa mise en œuvre).

## Certitude fiscale

Le Plan directeur reconnaît qu'en l'absence d'une coordination multiterritoriale, les propositions du premier pilier ne pourraient pas être appliquées sur le plan pratique. Malgré la complexité des propositions, le Plan directeur permet d'espérer fournir aux entreprises multinationales une certaine certitude fiscale concernant le montant A par le biais d'une déclaration d'auto-évaluation et d'un dossier de documentation détaillant les calculs du montant A qui seraient partagés avec tous les territoires de marché concernés.

Une entreprise multinationale pourrait demander de manière proactive un examen (appelé « certitude précoce ») de ses calculs du montant A par l'administration fiscale principale du pays d'origine de la société mère. Après un examen initial facultatif et une consultation avec les administrations fiscales des territoires de marché concernés, un groupe d'examen pourrait être constitué par l'administration fiscale principale (idéalement avec 6 à 8 administrations fiscales concernées). Si le groupe d'examen ne peut pas se mettre d'accord sur le calcul et la répartition du montant A, un autre « groupe de décision » pourrait être constitué (des règles devront être élaborées pour le choix des membres du groupe) pour prendre une décision qui serait contraignante à l'égard de toutes les parties. Les détails de ce processus sont encore à l'étude.

L'entreprise multinationale serait en mesure de rejeter les conclusions d'un groupe d'examen ou d'un groupe de décision. L'entreprise multinationale devrait alors traiter les différends par le biais des mécanismes de règlement des différends existants dans chaque territoire de marché.

Nonobstant ces efforts visant à assurer la certitude aux termes du montant A, les différends relatifs aux prix de transfert relevant des règles ordinaires (fondées sur le principe de pleine concurrence) peuvent se poursuivre dans le cours normal parallèlement aux différends relatifs au montant A – même si les deux peuvent porter sur les mêmes activités et revenus sous-jacents.

Le Plan directeur propose un nouveau mécanisme obligatoire et contraignant de règlement des différends pour les questions qui ne concernent pas le montant A, y compris pour les différends relatifs au montant B, et éventuellement, en dernier recours, pour tous les différends liés aux rajustements relatifs aux prix de transfert et aux établissements stables (s'il n'existe pas d'autre mécanisme de règlement des différends). Des divergences politiques subsistent quant au champ d'application et à l'acceptabilité d'un tel mécanisme de règlement des différends obligatoire et contraignant. Le Plan directeur souligne également le travail en cours de l'OCDE sur l'amélioration des mesures existantes de prévention des différends (comme le programme international d'assurance de la conformité (ICAP), les arrangements préalables en matière de prix de transfert [APP], les références normalisées en matière de prix de transfert) et l'amélioration des procédures amiabiles existantes.

## Demande au Canada

Comme les propositions du premier pilier sont intentionnellement conçues (en particulier, dans le cas du montant A) pour s'écartez des principes juridiques actuels de pleine concurrence et d'établissement stable, qui constituent une base importante de l'approche actuelle du Canada en matière de fiscalité internationale, leur mise en œuvre au Canada nécessiterait une nouvelle législation importante et leur application serait complexe.

Par exemple, en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, chaque entité doit calculer son revenu sur une base non consolidée en utilisant les règles fiscales canadiennes détaillées. Cette entité est alors soumise à d'éventuels rajustements des prix de transfert en fonction de la norme de pleine concurrence et des principes d'établissement stable; toutefois, ceux-ci pourraient être touchés par les mesures de simplification du montant B. La société mère d'une entreprise multinationale établie au Canada devrait également préparer une nouvelle déclaration de montant A et un nouveau dossier de documentation en commençant par les revenus comptables consolidés, puis en attribuant ces montants aux différentes entités de l'entreprise multinationale selon qu'elles exercent ou non des activités relevant du champ d'application dans des territoires de marché (éventuellement sur une base segmentée). Tous ces calculs nécessiteront des règles détaillées pour la source et la segmentation des revenus, la répartition des montants, la production des déclarations, les évaluations et les différends, entre autres. Des règles détaillées seront également nécessaires pour éviter la double imposition, les répartitions provinciales et les questions de recouvrement.

S'il existe des différences politiques considérables à surmonter entre les membres du Cadre inclusif, même si on en arrive à un accord, il ne pourrait représenter que le début d'un long et complexe chemin à parcourir pour mettre en œuvre les propositions.

Si les propositions du premier pilier ne sont pas adoptées rapidement, de nombreux pays (dont peut-être le Canada) pourraient adopter ou maintenir des taxes sur les services numériques ou d'autres « mesures unilatérales ». Les Libéraux (et d'autres grands partis politiques canadiens) avaient proposé une taxe sur les services numériques pour le Canada avant les élections fédérales de 2019 – et le récent discours du Trône a promis de taxer les revenus des « géants du Web ». Toutefois, les États-Unis ont menacé d'imposer des tarifs à divers pays qui ont adopté des taxes sur les services numériques et refusent d'accorder des crédits au titre de ces taxes – ce qui pourrait entraîner une double imposition.

## Deuxième pilier

Les Plans directeurs contiennent des détails supplémentaires importants sur les principaux éléments de la proposition du deuxième pilier, notamment la règle d'inclusion du revenu (RIR), la règle relative aux paiements insuffisamment imposés (RPII), la règle d'assujettissement à l'impôt (RAI), l'ordre des règles, le calcul du taux d'imposition effectif et l'attribution de l'impôt complémentaire. Bien qu'aucun accord n'ait été conclu par les membres du Cadre inclusif, le Plan directeur est destiné à fournir une base pour la résolution des questions restantes. La mise en œuvre des propositions du deuxième pilier nécessitera des modifications importantes tant de la législation fiscale nationale que des conventions fiscales.

### Champ d'application

Les propositions du deuxième pilier s'appliquent aux « groupes d'entreprises multinationales » dont le total des revenus consolidés du groupe a atteint au moins 750 millions d'euros au cours de l'exercice fiscal précédent, conformément au seuil fixé pour le régime de déclaration pays par pays. Un groupe d'entreprises multinationales comprend des entités (et des établissements stables) exerçant leurs activités dans des territoires multiples qui devraient être consolidées à des fins d'information financière si les participations dans au moins un membre du groupe sont cotées en bourse. Les fonds d'investissement, les fonds de pension, les entités gouvernementales (y compris les fonds souverains), les organisations internationales, les organisations sans but lucratif et leurs filiales à part entière qui n'exercent pas de commerce ou d'activité sont exclus du champ d'application des propositions du deuxième pilier.

### Montant

L'application de la RIR et de la RPII nécessite le calcul (i) des taux d'imposition effectifs pour chaque territoire concerné, et (ii) d'un montant d'impôt complémentaire pour chaque entité du groupe. Si le taux d'imposition effectif d'un groupe d'entreprises multinationales dans un territoire est inférieur au taux minimum convenu dans le cadre des propositions du deuxième pilier, un impôt complémentaire sera généralement attribué à chaque entité du groupe dans ce territoire et perçu dans le cadre de la RIR ou de la RPII.

Le taux d'imposition effectif dans un territoire est calculé en divisant les « impôts couverts » par le bénéfice ou la perte dans ce territoire. Les impôts couverts comprennent les impôts sur le revenu, les bénéfices, les bénéfices non distribués et les capitaux propres des sociétés, les retenues à la source appliquées par un territoire source et les impôts payés par une entité mère dans le cadre de régimes similaires aux régimes américains de CFC ou canadiens de « revenu étranger accumulé, tiré de biens » (RÉATB). Le bénéfice ou la perte dans un territoire est généralement déterminé en fonction de la norme comptable applicable utilisée par la société mère du groupe, avec des rajustements pour une liste énumérative de différences permanentes. Les pertes subies dans un territoire (y compris les pertes antérieures au régime) peuvent être reportées sur les années d'imposition ultérieures ou antérieures pour réduire la base d'imposition dans le cadre du calcul du taux d'imposition effectif. En outre, les impôts locaux « excédentaires » (c'est-à-dire les impôts couverts payés au-delà du taux minimum convenu) peuvent donner lieu à un crédit d'impôt (dans la mesure de l'impôt complémentaire antérieur payé pour ce territoire) ou être reportés pour augmenter le taux d'imposition effectif territorial du groupe au cours d'une année d'imposition ultérieure.

Le montant de l'impôt complémentaire est calculé en multipliant (i) la différence entre le taux

minimum convenu et le taux d'imposition effectif territorial d'un groupe par (ii) le revenu attribué d'une entité moins les reports de pertes, les pertes subies par d'autres entités du groupe dans le même territoire, et une formule d'exclusion. L'exclusion fondée sur une formule met effectivement à l'abri de l'impôt complémentaire une partie des bénéfices d'un groupe qui sont considérés comme liés à des activités importantes dans un territoire et représente la somme (i) d'un pourcentage fixe des coûts salariaux admissibles des employés admissibles dans un territoire, et (ii) d'un pourcentage fixe de l'amortissement comptable (ou de l'amortissement présumé) des immobilisations corporelles, des terrains, des avoirs miniers et des droits d'utilisation du locataire dans un territoire.

## Mécanisme de demande

Une fois calculé, l'impôt complémentaire est d'abord alloué aux autres membres du groupe dans le cadre de la RIR, et la RPII agit comme un filet de sécurité pour la RIR. Dans le cadre de la RIR, l'entité redevable de l'impôt complémentaire est généralement identifiée selon une méthode « descendante », à l'exception des structures de propriété fractionnée. Par conséquent, si l'entité mère ultime d'un groupe d'entreprises multinationales détenu à 100 % est située dans un territoire qui a adopté la RIR, cette entité mère sera généralement tenue de payer les impôts complémentaires dans le cadre de la RIR. Pour les groupes d'entreprises multinationales établies au Canada, les conséquences d'une RIR adoptée par le Canada seraient généralement analogues à l'obligation d'inclure le revenu pertinent dans le calcul du « revenu étranger accumulé, tiré de biens » (bien qu'il puisse inclure le revenu d'une entreprise active et serait calculé selon une méthode de calcul fondée sur le revenu comptable applicable plutôt que selon les règles fiscales canadiennes).

La RIR s'applique également aux établissements stables à faible taux d'imposition, et une « règle de substitution » supplémentaire modifie les conventions fiscales pertinentes afin d'assurer que le territoire du bureau principal n'est pas obligé d'appliquer la méthode d'exemption.

Si une entité du groupe n'est pas contrôlée par une société mère dans un territoire qui a adopté la RIR, la RPII s'applique à l'égard de l'attribution des impôts complémentaires restants pour cette entité aux autres membres du groupe assujettis à la RPII en fonction (i) des paiements déductibles effectués à l'entité par les membres de ce groupe, et (ii) des dépenses intragroupes nettes engagées par les membres de ce groupe. Aucune attribution dans le cadre de la RPII ne peut être faite à des entités situées dans des territoires à faible taux d'imposition (où le taux d'imposition effectif territorial est inférieur au taux minimum convenu) et les attributions aux membres du groupe dans le cadre de la RPII sont assujetties à des plafonds calculés par référence au taux d'imposition national applicable à ces membres. La RPII peut être mise en œuvre par le refus des déductions (ce qui entraîne un impôt supplémentaire égal au montant approprié de l'impôt complémentaire) ou par un impôt supplémentaire. La mise en œuvre de la RPII nécessitera probablement des modifications importantes de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, étant donné que les conséquences fiscales des paiements sortants en vertu de la loi canadienne actuelle ne dépendent généralement pas des conséquences fiscales dans d'autres pays.

La RAI est une règle distincte fondée sur une convention, qui s'appliquerait à un ensemble défini de paiements entre des personnes liées situées dans différents États contractants. Les paiements couverts par la RAI comprendront les intérêts, les redevances et les frais pour certains types de services « mobiles » (comme les frais de garantie, de franchise et de services de marketing). L'application de la RAI sera soumise à des critères d'importance fondés sur la taille du groupe et l'importance des paiements couverts, et la RAI permettra au pays d'origine d'appliquer une retenue à la source complémentaire égale à toute différence entre un taux minimum convenu et le taux d'imposition nominal ajusté applicable au paiement couvert dans le territoire du bénéficiaire. Le taux minimum convenu pour la RAI

sera un taux inférieur au taux minimum convenu pour la RIR et la RPII. La retenue à la source perçue dans le cadre de la RAI sera traitée comme un impôt couvert aux fins du calcul de l'impôt complémentaire dans le cadre de la RIR et de la RPII.

## Chemin vers la mise en œuvre

Le Plan directeur reconnaît que des divergences de vues subsistent sur un certain nombre de caractéristiques des propositions du deuxième pilier, et que l'interaction entre les propositions du deuxième pilier et les régimes américains GILTI et BEAT nécessitera également des discussions politiques ultérieures. Parmi les autres points en suspens pour les propositions du deuxième pilier figurent les taux d'imposition minimums convenus à l'égard de la RIR, de la RPII et de la RAI, ainsi que les éventuels mécanismes de simplification visant à réduire le coût de conformité et d'administration par les contribuables et les autorités fiscales.

Des modifications de la législation nationale seront nécessaires pour mettre en œuvre la RIR et la RPII. Le Cadre inclusif a également pour objectif l'élaboration d'une législation modèle et d'orientations pour aider les pays à mettre en œuvre la RIR et la RPII. En outre, un instrument multilatéral entre les membres du Cadre inclusif sera probablement nécessaire pour mettre en œuvre la RAI et la règle de substitution et pour assurer la cohérence, la coordination et le règlement efficace des différends dans l'application de la RIR et de la RPII.

## Prochaines étapes

Osler a l'intention de soumettre des observations à l'OCDE sur les Plans directeurs, en se concentrant sur les implications pour le Canada et les entreprises canadiennes. En particulier, nous notons que le premier pilier est extrêmement complexe et qu'il entraînera probablement une augmentation des coûts de conformité et des différends fiscaux internationaux. Si des pays comme les États-Unis ne peuvent ou ne veulent pas adopter le premier pilier sur une base obligatoire, il est fort probable que d'autres pays maintiennent ou adoptent des taxes sur les services numériques ou d'autres mesures unilatérales. Dans ce cas, le Canada et les autres membres du Cadre inclusif devraient envisager d'abandonner le premier pilier et se concentrer plutôt sur les pratiques exemplaires afin d'assurer la cohérence et l'efficacité administrative des taxes sur les services numériques ou d'autres mesures tout en essayant d'atténuer la double imposition et les différends commerciaux.

Le deuxième pilier devrait augmenter les revenus provenant de l'impôt sur les sociétés d'environ 4 % au niveau mondial – les augmentations d'impôts pour certaines entreprises multinationales étant beaucoup plus importantes. Le Canada devrait examiner en détail les effets négatifs qu'aurait un tel nouvel impôt sur les sociétés, notamment en ce qui concerne les investissements au Canada et la compétitivité des entreprises multinationales établies au Canada. Il convient également de veiller à ce que les régimes américains GILTI et BEAT apportent une aide suffisante, afin que le deuxième pilier soit mis en œuvre de manière équitable et cohérente pour tous les pays.

L'OCDE se réunira à nouveau début 2021 pour examiner les observations reçues des parties prenantes. Si un consensus est atteint, cela pourrait donner lieu à un processus d'adoption et de mise en œuvre de nouvelles règles au moyen de lois nationales et de modifications multilatérales aux conventions fiscales, ce qui risquerait de s'étendre sur des années.

Pour toute question ou tout commentaire sur les Plans directeurs ou en matière de fiscalité, veuillez communiquer avec un membre du groupe de droit fiscal d'Osler.