

L'OCDE publie un document de consultation sur sa proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition

11 NOVEMBRE 2019 18 MIN DE LECTURE

Expertises Connexes

- [Fiscalité](#)
- [Fiscalité internationale](#)
- [Gouvernance d'entreprise](#)
- [Sociétés émergentes et à forte croissance](#)

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

Dans ce bulletin d'actualités

- Le 8 novembre 2019, l'OCDE a publié un document de consultation publique (le document de consultation) sur sa proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (GloBE)
- Le *Programme de travail* visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie de l'OCDE (Programme de travail) se compose de deux piliers : Pilier 1 et Pilier 2.
- Les propositions des Piliers 1 et 2 constituent une révision fondamentale de l'ensemble du régime fiscal international.
- Les commentaires d'Osler sur l'approche unifiée au titre du Pilier 1 ont été présentés dans un bulletin antérieur, ainsi que dans nos commentaires à l'OCDE, dans le lien ci-dessous.
- La proposition GloBE du Secrétariat de l'OCDE, qui constitue le pivot du présent bulletin, a été publiée au titre du Pilier 2.
- La proposition GloBE au titre du Pilier 2 contient quatre règles principales : une règle d'inclusion du revenu, une règle relative aux paiements insuffisamment imposés, une règle de substitution et une règle d'assujettissement à l'impôt.
- L'OCDE sollicite des commentaires sur diverses questions relatives à la proposition GloBE, notamment la détermination de la base d'imposition, l'agrégation et les exceptions possibles.

Contexte

Le 8 novembre 2019, l'OCDE a publié un document de consultation publique (le « document de consultation ») sur sa « Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (GloBE) », visant à régler des problèmes perçus d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS), en instaurant un ensemble coordonné de nouvelles règles nationales et en modifiant les conventions fiscales, ce qui donnerait lieu à un impôt minimum mondial.

Le *Programme de travail* de l'OCDE visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie (le Programme de travail) comprenait deux mesures principales : le Pilier 1 qui attribuerait des droits d'imposition supplémentaires aux juridictions du marché (par la révision du lien de l'« établissement

stable » aux fins d'établissement des droits d'imposition du pays source et la révision de la norme relative à la « pleine concurrence » à l'égard de la répartition des bénéfices) et le Pilier 2, qui instaurerait un impôt minimum mondial afin de prévenir le transfert de bénéfices aux juridictions à faible taux d'imposition.

Tandis que le Pilier 1 vise une nouvelle répartition des droits d'imposition supplémentaires aux juridictions du marché, le Pilier 2 est destiné à assurer que les entreprises qui ont des activités à l'échelle internationale sont assujetties à des taux d'imposition minimaux. Le Pilier 2 fera probablement augmenter de beaucoup le montant total des impôts perçus à l'échelle mondiale. Ensemble, les propositions des Piliers 1 et 2 constituent une révision fondamentale de la totalité du régime fiscal international, qui pourrait faire augmenter considérablement les impôts et les frais administratifs des multinationales, particulièrement de celles qui fonctionnent selon des modèles d'affaires à forte composante numérique.

Dans un bulletin précédent (« [L'OCDE propose des changements importants qui auront une incidence sur les multinationales](#) »), nous avons résumé l'« [approche unifiée](#) » au titre du [Pilier 1](#) de l'OCDE, qui vise la répartition d'un certain revenu des grandes entreprises orientées client aux juridictions du marché, qu'elles aient, ou non, une présence physique dans cette juridiction. Osler a présenté ses observations à l'OCDE, en réponse à l'[approche unifiée au titre du Pilier 1](#) (disponible en anglais seulement), mettant en lumière certaines de nos préoccupations relatives à l'approche unifiée, notamment (i) la nécessité que les pays participants acceptent d'abandonner les mesures unilatérales comme condition préalable à leur participation à l'approche unifiée; (ii) les enjeux pratiques et la complexité découlant de l'approche unifiée, soit le besoin critique de disposer de procédures de règlement des différends efficaces.

La proposition GloBE du Secrétariat de l'OCDE, sur laquelle est axé le présent bulletin, a été publiée au titre du Pilier 2. L'OCDE sollicite les commentaires du public sur la proposition GloBE d'ici le 2 décembre 2019.

Le Programme de travail de l'OCDE a reçu l'appui du Canada et d'autres pays du G20. L'OCDE prévoit formuler des recommandations sur les principales composantes du Programme de travail au début de 2020 et publier un rapport final vers la fin de 2020 (ce qui est conforme à l'échéancier adopté par le G20). Veuillez consulter notre bulletin d'actualités précédent à l'égard du Programme de travail (« [Incidence sur le Canada de l'évolution de la fiscalité internationale](#) »).

Proposition GloBE au titre du Pilier 2

La proposition GloBE de l'OCDE au titre du Pilier 2 demande l'élaboration des règles suivantes :

- La règle d'inclusion du revenu, qui exigerait un impôt courant sur le revenu d'une entité sous contrôle étranger (ou d'une succursale étrangère), si ce revenu était autrement assujetti à un taux d'imposition effectif inférieur à un certain taux minimum (qui sera fixé à une date ultérieure).
- La règle relative aux paiements insuffisamment imposés (pour les pays sources), qui refuserait toute déduction ou exigerait une retenue d'impôt possible sur les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition, à moins que le paiement ne soit assujetti à un impôt de taux égal ou supérieur à un taux minimum précisé dans la juridiction du destinataire.

- Une règle de substitution, qui serait incorporée aux conventions fiscales afin de permettre, à l'État de résidence, d'appliquer la méthode d'imputation plutôt que la méthode d'exemption, lorsque les bénéfices attribuables à un établissement stable ou générés par des actifs immobiliers sont imposés à un taux effectif inférieur au taux minimum.
- La règle « d'assujettissement à l'impôt », qui assure que les avantages prévus par les conventions (plus particulièrement en ce qui concerne les intérêts et les redevances) sont accordés uniquement dans des circonstances où un élément de revenu est imposé à un taux minimum dans la juridiction du destinataire.

Si elle est adoptée, la proposition GloBE nécessiterait la modification de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (LIR) et des conventions fiscales du Canada. Plus particulièrement, la règle d'inclusion du revenu exigerait un impôt courant sur le revenu d'une entité sous contrôle étranger (ou d'une succursale étrangère) si ce revenu était autrement assujéti à un taux d'imposition effectif inférieur à un certain taux minimum (l'OCDE propose de parvenir à un consensus sur les principaux éléments de conception de la proposition avant de fixer le taux minimum). La proposition exigerait des changements importants aux règles existantes de la LIR concernant une « société étrangère affiliée », traitant le revenu étranger peu imposé (même s'il est généré par une activité exercée dans une juridiction assujétiée à une convention), comme revenu étranger accumulé, tiré de biens (REATB), lui refusant ainsi l'admissibilité à la déduction de dividendes reçus aux termes de l'article 113 à l'égard de distributions de certaines sociétés étrangères affiliées. Par contre, selon les règles courantes, le revenu tiré, par une « société étrangère affiliée » d'un contribuable canadien, d'une activité commerciale exercée activement dans une juridiction assujétiée à une convention (ou dans une juridiction qui a conclu un accord général d'échange de renseignements fiscaux avec le Canada) est généralement exonéré de l'impôt canadien pour les actionnaires, sans égard au taux d'imposition applicable dans le pays local.

De plus, la règle relative aux paiements sous-imposés interdirait une déduction ou exigerait une retenue d'impôt possible sur les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition, à moins que le paiement ne soit assujéti à un impôt à un taux égal ou supérieur à un taux minimum précisé dans la juridiction du destinataire. Cette règle exigerait également un changement important des règles existantes, puisque l'applicabilité de la retenue fiscale en vertu de la partie XIII de la LIR (et la disponibilité des exonérations en matière de retenues fiscales en vertu de la LIR et des conventions fiscales du Canada) dépend généralement de la nature du paiement et de la relation entre les parties, plutôt que du taux auquel un paiement est imposé dans la juridiction du destinataire. La disponibilité des déductions à l'égard des dépenses d'entreprise (y compris les intérêts) ne dépend pas actuellement du taux d'imposition étranger à l'égard du paiement concerné.

Détermination de la base d'imposition

La proposition GloBE exige que les contribuables et les autorités fiscales déterminent de façon fiable le taux d'imposition effectif qui s'applique au revenu d'un groupe de multinationales ou d'une entité étrangère afin d'établir si le taux d'imposition effectif est inférieur au seuil minimum convenu aux fins des règles susmentionnées. Le document de consultation reconnaît que le taux d'imposition effectif d'un groupe peut subir les effets du calcul de la base d'imposition, du taux d'imposition applicable et de certains écarts dans le moment du calcul qui peuvent faire en sorte que différents pays déclarent un montant de revenus au cours de périodes différentes. Par conséquent, le Secrétariat de l'OCDE a recommandé l'utilisation de normes uniformes pour la détermination des revenus du groupe (c.-à-d., le numérateur dans le calcul du taux d'imposition effectif). Étant donné que la proposition GloBE est destinée à être appliquée à des groupes de multinationales qui ont leur siège social ou qui exercent leurs activités dans différentes juridictions dont les régimes

fiscaux sont différents, il est particulièrement important d'utiliser une base d'imposition uniforme.

Le document de consultation laisse entendre que les résultats de la comptabilité financière pourraient être utilisés comme point de départ pour déterminer une base d'imposition commune, même si un certain nombre de questions importantes n'ont pas été résolues. Plus particulièrement, le document de consultation sollicite des commentaires sur les questions suivantes :

- Dans la mesure où des entités de différentes juridictions utilisent des normes comptables différentes, quelles seraient les normes à utiliser? Les normes comptables dans la juridiction de la société mère ultime devraient-elles être utilisées pour déterminer les revenus de l'ensemble du groupe?
- L'utilisation de normes comptables différentes dans des juridictions différentes procurerait-elle un avantage ou un désavantage concurrentiel à certains groupes de multinationales par rapport à d'autres?
- Y a-t-il des différences permanentes entre les résultats comptables et le bénéfice imposable qui sont communes à différentes juridictions et qui devraient donc être rajustées dans le calcul de la base d'imposition aux fins de la proposition GloBE? Dans l'affirmative, comment ces rajustements devraient-ils être effectués?

La détermination d'une base d'imposition commune aux termes de la proposition GloBE ferait appel à un processus très différent de celui du calcul du revenu en vertu de la LIR, étant donné que la LIR exige généralement que les revenus de source étrangère soient calculés au moyen de règles fiscales canadiennes ou, dans certains cas, au moyen de règles fiscales étrangères, sous réserve de certaines modifications aux fins d'harmonisation avec les règles fiscales canadiennes. Aux termes de la LIR, les revenus de source étrangère ne sont pas issus de normes comptables particulières.

De plus, le document de consultation comporte un certain nombre de propositions visant à traiter les différences temporaires entre le revenu imposable dans une juridiction locale et les résultats comptables utilisés pour calculer un taux d'imposition effectif aux termes de la proposition GloBE. Les différences temporaires pourraient faire fluctuer considérablement le taux d'imposition d'un contribuable (en fonction des résultats comptables) au cours d'une période en particulier par rapport aux taux d'imposition prévus par la loi qui est applicable, ce qui créerait de la volatilité et pourrait entraîner des impôts supplémentaires aux termes du Pilier 2 dans des situations où de tels impôts ne seraient pas justifiés.

Le document de consultation comporte les suggestions qui suivent aux fins de traitement des différences temporaires, et il sollicite des commentaires sur les mérites de ces propositions :

1. les impôts payés localement au-delà du taux d'imposition minimum au cours d'une année pourraient être reportés à une année subséquente (lorsque les impôts payés localement pourraient descendre sous le taux minimum);
2. les impôts payés aux termes de la proposition GloBE au cours d'une année pourraient être remboursés ou imputés sur d'autres impôts à payer lorsque les impôts payés localement au cours d'une année subséquente excèdent le taux d'imposition minimum;
3. les pertes comptables pourraient être reportées afin de réduire les résultats comptables obtenus au cours d'une période subséquente aux fins de détermination du taux

- d'imposition effectif;
4. le calcul du taux d'imposition effectif au moyen des règles de comptabilisation des impôts différés (dans lesquelles le numérateur pour le calcul du taux d'imposition effectif est une charge fiscale aux fins comptables, plutôt que l'impôt réel payé);
 5. le calcul du taux d'imposition effectif en fonction des impôts totaux payés et du revenu total des entités pertinentes au cours d'une période pluriannuelle se terminant pendant l'exercice courant.

Plusieurs de ces options nécessiteraient de la tenue de dossiers supplémentaires de la part des contribuables.

Agrégation de revenus

Autre question demeurée sans réponse en ce qui concerne la proposition GloBE : dans quelle mesure les contribuables seront-ils autorisés à agréger des revenus fortement et faiblement imposés à l'intérieur d'une même entité ou d'un même groupe lors de la détermination du taux d'imposition effectif pertinent?

Le document de consultation décrit une « approche d'agrégation à l'échelle mondiale » potentielle, selon laquelle un groupe de multinationales pourrait agréger ses revenus totaux de sources étrangères et ses impôts totaux sur ces revenus étrangers, et ne serait assujetti aux impôts qu'aux termes de la proposition GloBE, dans la mesure où les impôts sur le total des revenus de sources étrangères sont inférieurs au taux minimum.

Par ailleurs, le document de consultation laissait entendre que l'agrégation pouvait être limitée à chaque juridiction d'imposition (c.-à-d. que les impôts, aux termes de la proposition GloBE, pourraient s'appliquer dans la mesure où les impôts sur le revenu payés dans *toute* juridiction seraient inférieurs au taux minimum) ou au sein de chaque entité juridique (c.-à-d. que les impôts aux termes de la proposition GloBE pourraient s'appliquer dans la mesure où les impôts sur le revenu payés par *toute entité ou succursale* seraient inférieurs au taux minimum). Une approche plus restreinte de l'agrégation entraînerait probablement une augmentation du fardeau fiscal des multinationales.

Le document de consultation sollicitait de la rétroaction relative aux conséquences d'une méthode d'agrégation mondiale, par juridiction ou par entité sur (i) les coûts de conformité; (ii) les effets économiques; (iii) la volatilité des taux d'imposition effectifs.

Selon la méthode d'agrégation utilisée, les bénéfices globaux d'un groupe de multinationales pourraient devoir être attribués à différentes juridictions. Cette répartition pourrait être particulièrement complexe dans le cas de succursales ou d'entités fiscalement transparentes (comme des partenariats ou certaines entités hybrides qui sont fiscalement transparentes dans une juridiction, mais non dans une autre). Il existe aussi le besoin d'attribuer le fardeau fiscal global d'un groupe de multinationales à différentes juridictions, compte tenu du fait que des juridictions étrangères pourraient exiger des impôts sur les revenus tirés d'autres juridictions étrangères (p. ex. au moyen d'un régime de sociétés étrangères contrôlées). Il est à noter que dans le contexte d'une approche d'agrégation mondiale, il ne serait pas nécessaire de répartir les bénéfices ou le fardeau fiscal entre différentes juridictions *étrangères*, ce qui pourrait faire diminuer les coûts de conformité.

Exemptions possibles

Le document de consultation laisse entendre qu'il pourrait y avoir diverses exemptions qui restreindraient l'application de la proposition GloBE. Ces exceptions auront une portée plus vaste que les ajustements comptables effectués pour déterminer la base d'imposition appropriée, abordée plus haut. Dans le cadre de la détermination de la présence ou de l'absence d'exceptions, il sera tenu compte des enjeux entourant la politique fiscale et la neutralité du régime fiscal, ainsi que des coûts et des complexités de la mise en conformité.

Bien qu'il n'y ait pas encore d'exceptions définitives, la proposition GloBE laisse entendre que l'OCDE est ouverte à l'idée de tenir compte d'exceptions, dans le cas (i) de régimes conformes aux normes de l'Action 5 du BEPS sur les pratiques fiscales dommageables; (ii) du rendement des actifs corporels; (iii) d'opérations de sociétés contrôlées avec des parties liées, en deçà d'un certain seuil. Le document de consultation sollicitait de la rétroaction sur ces exceptions possibles et sur certaines autres (comme d'éventuels seuils fondés sur la taille du groupe, des seuils *de minimis* ou des exclusions potentielles pour des secteurs ou des branches d'activité spécifiques).

Le document de consultation reconnaît que toute exception pourrait s'appliquer sur une base qualitative fondée sur les faits et circonstances ou sur une base objective reposant sur une formule. Les exceptions appliquées sur une base qualitative ou fondée sur les faits et circonstance pourraient donner lieu à des incertitudes pour les contribuables et faire augmenter les coûts de conformité et d'administration. Par ailleurs, l'application d'exceptions sur une base objective pourrait être plus simple, mais cela pourrait entraîner des coûts importants pour les contribuables qui désirent être admissibles aux exceptions, en raison de la production et de la tenue à jour des documents requis pour démontrer que l'exception s'applique.

Le document de consultation sollicite également de la rétroaction sur la conception idéale d'une exception, compte tenu de facteurs comme la simplicité, les coûts de conformité, la certitude, les incitatifs et les impacts comportementaux.

Conclusion du Pilier 2

Le Secrétariat de l'OCDE fait remarquer que la mise en œuvre du Pilier 2 de la proposition GloBE nécessitera que les pays se mettent d'accord sur de nombreuses questions complexes relatives à ce qui suit : (i) la portée de règles supplémentaires; (ii) le calcul d'une base d'imposition commune; (iii) la mesure dans laquelle les revenus fortement et faiblement imposés peuvent être agrégés entre différentes entités, juridictions et périodes d'imposition. La proposition GloBE est extrêmement complexe. Même si le document de consultation aborde certaines des difficultés pratiques qui surgiront, de nombreuses autres sont encore en suspens. De plus, il pourrait être difficile pour les pays de parvenir à un consensus sur les nombreux choix importants qui devront être posés en matière de politiques.

L'une des solutions envisagées consisterait à simplement appliquer les nouvelles propositions GloBE aux revenus gagnés dans le cadre de « régimes dommageables », qui pourraient être appariés à une liste de juridictions ou de régimes repérés par l'OCDE au cours de ses travaux de l'Action 5 du BEPS. Cela constituerait une amélioration importante, car cela réduirait les modifications requises aux règles fiscales existantes, et n'aurait pas d'effets négatifs sur les activités commerciales transfrontalières. De plus, cette approche assurerait que le fardeau administratif de déterminer les régimes qui seront assujettis à un nouvel impôt minimum incombe à l'OCDE, plutôt qu'à chacun des contribuables auxquels la proposition GloBE pourrait autrement s'appliquer. Cela pourrait également accorder une plus grande souplesse aux pays, qui pourraient ainsi adopter le nouveau régime à différents

moments selon leurs propres procédures législatives nationales.

Les options envisagées par l'OCDE comportent toutes différents compromis entre l'atteinte de l'objectif politique visé, qui est d'avoir un effet dissuasif à l'égard de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices, et d'atténuer le fardeau fiscal de la conformité de l'administration. Les multinationales devraient examiner de près les propositions détaillées sur ces enjeux.

Étant donné que les propositions GloBE au titre du Pilier 2 pourraient avoir des répercussions fondamentales sur le régime fiscal international, les multinationales devraient faire part à l'OCDE de toute préoccupation qu'elles pourraient avoir au cours du processus de consultation. Osler a l'intention de présenter des observations à l'OCDE relativement à ces propositions. Pour toute question ou tout commentaire sur la proposition GloBE ou en matière de fiscalité, veuillez communiquer avec un membre du groupe de droit fiscal d'Osler.