

## Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux)

CADRE INCLUSIF SUR LE BEPS

### Les Règles du Pilier Deux en bref

Le [modèle de Règles du Pilier Deux](#) (également appelées « Règles globales de lutte contre l'érosion de la base d'imposition » ou « Règles GloBE »), publié le 20 décembre 2021, fait partie de la [solution reposant sur deux piliers](#) pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie qui a été adoptée par 137 juridictions membres du Cadre inclusif et entérinée par les ministres des Finances et dirigeants du G20 en octobre. Ces Règles ont été élaborées par les délégués de l'ensemble des juridictions membres du Cadre inclusif, puis adoptées et approuvées par consensus.

Le modèle de Règles du Pilier Deux vise à faire en sorte que les grandes entreprises multinationales (EMN) paient un impôt minimum sur les bénéfices qu'elles génèrent dans chacune des juridictions où elles exercent des activités. Les règles comptent environ 45 pages, qui sont complétées par 15 pages de définitions. Elles sont rédigées sous forme de modèle de règles, offrant ainsi aux juridictions un modèle qu'elles peuvent transposer dans leur droit interne, afin de les aider à mettre en œuvre le Pilier Deux dans les délais impartis et de manière coordonnée.

#### Présentation générale

Le modèle de règles du Pilier Deux se compose de 10 chapitres. Le chapitre 1 définit le champ d'application. Les chapitres 2 à 5 décrivent les principales règles opérationnelles. Le chapitre 6 porte sur les fusions et acquisitions. Le chapitre 7 énonce des règles spéciales qui s'appliquent à certains régimes de neutralité fiscale et autres régimes de distributions existants. Le chapitre 8 couvre les aspects administratifs, le chapitre 9 expose certaines règles transitoires et le chapitre 10 contient des définitions. De manière générale, le modèle de règles du Pilier Deux a été conçu pour être compatible avec un large éventail de systèmes fiscaux, y compris différents régimes de consolidation fiscale, de répartition des revenus, différentes règles portant sur la classification d'entités, etc., et contient également des règles applicables à des structures d'entreprise spécifiques telles que les coentreprises et les participations minoritaires. À ce titre, beaucoup de dispositions spécifiques du modèle de Règles du Pilier Deux ne s'appliqueront pas à toutes les juridictions ou à chacune des EMN couvertes individuellement.

Les contribuables qui n'ont pas de présence à l'étranger ou dont le chiffre d'affaires consolidé est inférieur à 750 millions EUR n'entrent pas dans le champ d'application du modèle de Règles. En outre, le modèle de Règles ne s'applique ni aux entités publiques, organisations internationales et organisations à but non lucratif (ce qui assure le maintien des exemptions fiscales nationales en faveur des entités souveraines, à but non lucratif et philanthropiques), ni aux entités qui répondent à la définition d'un fonds de pension, fonds d'investissement ou fonds d'investissement immobilier (ce qui assure le respect de l'objectif largement partagé par les responsables de la politique fiscale de ne pas créer un niveau d'imposition supplémentaire entre l'investissement et l'investisseur). Ces entités sont exclues même si le groupe d'EMN qu'elles contrôlent reste assujéti aux règles.

Les contribuables concernés par les règles calculent leur taux effectif d'imposition pour chaque juridiction où ils exercent des activités et paient un impôt complémentaire correspondant à la différence entre leur

## Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux)

### CADRE INCLUSIF SUR LE BEPS

taux effectif d'imposition par juridiction et le taux minimum de 15 %. En général, l'impôt complémentaire qui en résulte est prélevé dans la juridiction de la société mère ultime de l'EMN. Une exclusion de minimis s'applique lorsque le chiffre d'affaires et le bénéfice dans une juridiction sont d'un montant relativement faible. En outre, le modèle de Règles sur le Pilier Deux envisage la possibilité pour les juridictions d'instaurer leur propre impôt complémentaire minimum national basé sur le mécanisme GloBE, qui est ensuite intégralement déductible de tout impôt dû en vertu des Règles GloBE, préservant ainsi le droit souverain d'une juridiction d'imposer les bénéfices générés sur son sol. Les principales règles opérationnelles de calcul de l'impôt et de détermination des entités redevables sont décrites dans les chapitres 2 à 5 et examinées plus en détail ci-dessous.

Les contribuables qui ont réalisé des opérations de fusion ou d'acquisition au cours de l'année doivent également prendre connaissance des règles énoncées au chapitre 6. Le chapitre 7 contient un certain nombre de règles qui s'appliquent à un nombre relativement restreint de contribuables soumis à des régimes de neutralité fiscale ou des régimes existants d'imposition des dividendes distribués.

Le chapitre 8 décrit une approche coordonnée au plan international pour administrer les règles. Cette approche comporte une déclaration d'information standardisée destinée à faciliter la coordination des obligations de mise en conformité et à réduire les coûts induits pour les contribuables, ainsi que des mécanismes visant à éviter les doubles déclarations, et prévoit la possibilité de publier des instructions coordonnées sur l'application des règles en pratique. Le chapitre 8 prévoit aussi la possibilité de régimes de protection qui allègeraient les coûts administratifs, lorsqu'il est presque certain que des opérations d'une EMN sont imposées à un taux supérieur au taux minimum. La forme finale des régimes de protection éventuels, ainsi que d'autres aspects concernant l'administration, la conformité et la coordination, seront développés plus en détail en consultation avec les entreprises et les parties prenantes, et reflétés dans le Cadre de mise en œuvre à paraître en 2022.

Les dispositions transitoires exposées au chapitre 9 prennent en compte les attributs fiscaux existants, en ce compris l'ensemble des déficits fiscaux préexistants, afin de simplifier l'application des règles et de réduire les coûts de mise en conformité la première fois qu'une EMN entre dans le champ du modèle de Règles du Pilier Deux. Elles prévoient aussi de limiter l'application de la RPII lorsqu'une EMN est en phase de démarrage de ses activités internationales. Les règles transitoires prévoient en outre une introduction progressive des règles avec une réduction graduelle de l'exclusion de bénéfices liée à la substance pendant les dix premières années du Pilier Deux.

Enfin, le chapitre 10 expose les définitions nécessaires et les règles permettant de déterminer dans quelle juridiction une entité est située aux fins d'appliquer les calculs visés aux chapitres 2 à 5, qui sont nécessaires pour concrétiser l'approche juridiction par juridiction.

Comme indiqué dans le Préambule du modèle de Règles du Pilier Deux, le Cadre inclusif examinera les conditions dans lesquelles le régime des États-Unis relatif aux revenus mondiaux générés par des actifs incorporels faiblement imposés (GILTI, selon l'acronyme anglais) coexistera avec les règles GloBE afin de garantir des règles du jeu équitables.

## Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux)

### CADRE INCLUSIF SUR LE BEPS

#### Règles opérationnelles clés

Les chapitres 2 à 5 présentent les règles opérationnelles clés que toute EMN concernée appliquerait. Les règles peuvent être appliquées dans l'ordre suivant (voir aussi les [Fiches d'information](#)) :

- **Calcul du taux effectif d'imposition** : les chapitres 3 et 4 identifient les montants de bénéfices faiblement imposés en procédant juridiction par juridiction. Pour ce faire, le bénéfice (ou la perte) est calculé selon les indications du chapitre 3, puis l'impôt attribuable à ce bénéfice est déterminé selon les indications du chapitre 4 ;
- **Calcul de l'impôt complémentaire** : lorsqu'il existe un bénéfice faiblement imposé dans une juridiction, l'impôt complémentaire qui en résulte est calculé selon les règles exposées au chapitre 5 ; et
- **Détermination des entités redevables de l'impôt complémentaire** : si un impôt complémentaire est dû, les dispositions décrites au chapitre 2 s'appliquent pour déterminer les entités qui en sont redevables. Ces dispositions permettent de déterminer l'entité au sein de l'EMN qui est redevable de l'impôt complémentaire au titre du bénéfice faiblement imposé généré dans une juridiction.

#### Calcul du taux effectif d'imposition

Pour savoir si un impôt complémentaire est dû, des règles sont nécessaires pour calculer le taux effectif d'imposition (TEI) dans chaque juridiction où l'EMN exerce ses activités. Cela suppose de calculer en premier lieu le bénéfice, puis l'impôt sur ce bénéfice.

En application du chapitre 3, le bénéfice (ou la perte) est calculé(e) à partir des états financiers, qui fournissent une base harmonisée à l'échelle de toutes les juridictions. Certaines modifications sont nécessaires pour que les états financiers cadrent mieux avec la logique fiscale. Ces modifications, aussi limitées que possible, sont effectuées en tant que de besoin pour tenir compte de différences permanentes courantes, par exemple pour exclure la plupart des dividendes et des plus-values sur capitaux propres afin de ne pas appliquer l'impôt minimum à ces revenus, ou pour exclure les dépenses non déductibles fiscalement, telles que les pots-de-vin, ou encore pour corriger des erreurs commises au cours d'années précédentes. Une exclusion est également prévue pour le résultat provenant de l'exploitation de navires en trafic international.

L'impôt attribuable à ce bénéfice est calculé selon les règles exposées au chapitre 4. Ce calcul prend en compte les impôts sur le revenu, définis de manière à pouvoir appréhender un large éventail de systèmes fiscaux de façon souple et cohérente, mais exclut les impôts non assis sur les bénéfices, comme les impôts indirects, les impôts sur les salaires et sur le patrimoine. Des règles sont également prévues pour attribuer des impôts sur le revenu qui sont prélevés sous forme de retenue à la source ou en application d'un régime relatif aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) (impôts attribués à l'entité qui a généré le revenu sous-jacent). Le traitement des crédits d'impôt remboursables qualifiés (crédits d'impôts qui sont

## Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux)

### CADRE INCLUSIF SUR LE BEPS

remboursables en quatre ans) est conforme à leur qualification et à leur traitement actuels à des fins comptables.

Le chapitre 4 prévoit aussi des règles pour remédier aux écarts temporels qui surviennent lorsqu'un bénéfice ou une perte est comptabilisé(e) une année différente à des fins comptables et fiscales. Des règles sont nécessaires pour y remédier car le modèle de Règles du Pilier Deux s'appuie sur les états financiers pour calculer le bénéfice (ou la perte). Étant donné que la plupart des entreprises utilisent déjà les règles de comptabilisation des impôts différés pour rapprocher les écarts entre les résultats comptables et les résultats fiscaux, le modèle de Règles du Pilier Deux s'aligne sur ces principes comptables existants pour simplifier les obligations de conformité. Les impôts différés comptabilisés font l'objet de certains ajustements afin de garantir l'intégrité du modèle de Règles du Pilier Deux. Par exemple, le crédit au titre des impôts différés passifs est plafonné au taux minimum afin d'éviter que l'excédent d'impôt éventuel ne soit attribué à des autres bénéficiers. Les règles comportent également un mécanisme de régularisation pour certains impôts différés passifs qui n'ont pas été annulés (i.e. parce que l'impôt n'a pas été payé en pratique) au bout de cinq ans. Ces règles devraient avoir pour effet que l'impôt minimum ne devrait généralement pas être dû en raison d'un écart temporel. Comme, en outre, les pertes fiscales font l'objet d'un suivi pour les besoins de la comptabilisation des impôts différés, l'utilisation de des impôts différés permet le report en avant des attributs résultant de pertes fiscales. Les entreprises qui ne souhaitent pas appliquer des règles de comptabilisation des impôts différés dans une juridiction peuvent opter pour l'utilisation d'une méthode simplifiée, en application de laquelle les pertes GloBE sont effectivement reportées en avant.

#### *Calcul du montant de l'impôt complémentaire*

Une fois le taux effectif d'imposition calculé (impôt divisé par le bénéfice, et ce agrégé juridiction par juridiction), le chapitre 5 détermine alors le montant de l'impôt complémentaire qui est dû. Le taux de l'impôt dû correspond à la différence entre le taux minimum de 15 % et le TEI dans la juridiction. Le pourcentage de l'impôt complémentaire est ensuite appliqué au bénéfice GloBE dans la juridiction, après déduction de la portion de bénéfices liée à la substance. L'exclusion de bénéfices liée à la substance réduit l'exposition à l'impôt minimum et correspond à un pourcentage de marge sur les actifs corporels et la masse salariale. Enfin, si une juridiction a un impôt minimum en droit interne qui est cohérent avec le modèle de Règles du Pilier Deux, cet impôt national vient en déduction de tout impôt minimum dû au titre du Pilier Deux.

#### *Détermination de l'entité du groupe redevable de l'impôt complémentaire*

Deux règles décrites au chapitre 2 permettent de déterminer le membre du Groupe d'EMN concerné qui est redevable de l'impôt complémentaire. La règle principale est la Règle d'inclusion du revenu (RDIR). En application de la RDIR, l'impôt minimum est acquitté au niveau de l'entité mère, proportionnellement à ses titres de participation dans les entités qui réalisent un bénéfice faiblement imposé. De manière générale, la RDIR est appliquée au sommet de la structure, au niveau de l'entité mère ultime, puis aux maillons inférieurs de la chaîne de détention. Des règles sont également prévues pour permettre l'application de la RDIR par une entité mère qui est détenue par des participations minoritaires importantes afin de minimiser les pertes de bénéfices faiblement imposés.

## *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux)*

### CADRE INCLUSIF SUR LE BEPS

Un filet de sécurité est nécessaire pour faire en sorte que l'impôt minimum soit payé, même lorsque l'entité au bénéfice faiblement imposé est détenue au travers d'une chaîne de propriété qui a pour effet que ce bénéfice échappe à la RDIR. La RPII joue ce rôle de filet de sécurité. Cette règle fonctionne en appliquant un ajustement (refus de déduction, par exemple) qui augmente l'impôt au niveau de la filiale. Cet ajustement correspond à un montant suffisant pour que les entités du groupe paient leur part de l'impôt complémentaire restant après application de la RDIR. La portion de cet impôt complémentaire à payer est calculée à l'aide d'une formule, en fonction de la part relative des actifs et des employés. 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.

Les calculs effectués en application du chapitre 5 sont les mêmes, que l'impôt complémentaire soit prélevé en vertu de la RDIR ou de la RPII, afin d'obtenir des résultats coordonnés. Toutefois, en raison de la présence fréquente de filiales dans plusieurs juridictions différentes, la RPII exige un degré plus élevé de coopération administrative, ce qui souligne l'importance des obligations déclaratives standardisées décrites au chapitre 8. C'est également l'une des raisons pour lesquelles la RPII est conçue comme un filet de sécurité plutôt que comme la règle principale.

## Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux)

### CADRE INCLUSIF SUR LE BEPS

#### Fiches d'information

Les [fiches d'information](#) illustrent les principales étapes qu'une EMN pourrait suivre pour déterminer l'impôt dont elle est redevable au titre du modèle de Règles du Pilier Deux. Ces étapes sont au nombre de cinq et impliquent notamment de : déterminer si l'EMN entre dans le champ d'application des règles ; procéder au calcul du TEI par juridiction afin de chiffrer le montant de l'impôt complémentaire éventuellement dû ; et déterminer la juridiction dans laquelle cet impôt doit être payé. Ces étapes correspondent aux dispositions relatives au champ d'application et aux règles opérationnelles clés décrites ci-avant.

#### Étape 1 – Entités constitutives dans le champ d'application

- Identifier les Groupes dans le champ d'application et déterminer l'emplacement de chaque Entité constitutive du Groupe

#### Étape 2 – Résultat GloBE

- Déterminer le résultat de chaque Entité constitutive

#### Étape 3 – Impôts concernés

- Déterminer les impôts attribuables au bénéfice d'une Entité constitutive

#### Étape 4 – Taux effectif d'imposition et impôt complémentaire

- Calculer le Taux effectif d'imposition de toutes les Entités constitutives situées dans la même juridiction et déterminer l'impôt complémentaire qui en résulte

#### Étape 5 – RDIR et RPIL

- Attribuer l'impôt complémentaire en application de la RDIR ou de la RPIL, conformément à la hiérarchie des règles convenue