

Développements en matière de planification fiscale : modifications importantes en matière de fiscalité internationale

13 DÉCEMBRE 2021 12 MIN DE LECTURE

Expertises Connexes

Auteurs(trice): [Ilana Ludwin](#), [Patrick Marley](#)

• Fiscalité

En 2021, plusieurs importantes modifications ont été proposées en matière de fiscalité internationale au Canada. Le budget fédéral canadien de 2021 (le « Budget 2021 ») a introduit trois propositions clés en matière de fiscalité internationale concernant le dépouillement des gains, les mesures contre les dispositifs hybrides et une taxe sur les services numériques. Individuellement, chaque proposition représente un changement significatif de la pratique existante et donne lieu à des questions d'ordre fiscal complexes touchant un large éventail d'importantes sociétés internationales. Collectivement, elles représentent un projet ambitieux visant à se conformer à certaines des principales propositions issues des travaux de l'OCDE concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS). Le Budget 2021 a décrit les règles attendues avec divers degrés de spécificité, mais sans formulation législative particulière.

Le Canada continue de plus à collaborer avec l'OCDE, le G20 et environ 140 membres du Cadre inclusif sur le BEPS à l'égard d'importantes propositions de réforme de la fiscalité internationale (la solution à deux piliers ou BEPS 2.0).

Propositions de dépouillement des gains

La première proposition clé est une nouvelle limite à la déductibilité des intérêts (réflétant le [projet BEPS de l'OCDE, Action 4](#)). Son objectif est de réduire le dépouillement des gains au moyen du recours à l'emprunt auprès de tiers, de parties liées et intragroupes par les contribuables pour obtenir des déductions d'intérêts considérées excessives par le gouvernement ou qui financent la production de revenus exonérés ou différés. Une nouvelle limite serait créée, qui empêcherait la déductibilité des intérêts au-delà d'un seuil déterminé, qui devrait être de 30 % du BAIIA (calculé conformément à la nouvelle règle).

Les frais d'intérêts refusés aux termes de la nouvelle règle peuvent être reportés jusqu'à 20 ans sur les années ultérieures ou jusqu'à trois ans sur les années antérieures. Certains contribuables – en général, les petits contribuables et la plupart des groupes de sociétés qui ne comprennent pas de membres non-résidents – seront entièrement exonérés à l'égard de la limite. Certains contribuables pourront être en mesure de déduire des intérêts dont la limite est supérieure si le ratio des frais d'intérêts nets au BAIIA de leur groupe consolidé suggère qu'une telle limite supérieure serait appropriée (par exemple, parce que certains secteurs ou groupes peuvent être plus fortement endettés, comme l'immobilier et les infrastructures). Les nouvelles règles devraient être introduites progressivement et comporter un ratio initial fixe de 40 % pour les années d'imposition qui commencent le 1^{er} janvier 2023 ou après cette date, mais avant le 1^{er} janvier 2024. La limite de 30 % s'appliquera aux années ultérieures.

Par ailleurs, le Canada applique depuis de nombreuses années des règles de capitalisation restreinte qui limitent de manière générale la déductibilité des intérêts lorsque le ratio d'endettement envers certains actionnaires non-résidents par rapport aux capitaux propres dépasse une proportion de 1,5 pour 1. Le gouvernement a proposé de conserver les règles existantes de capitalisation restreinte et de les faire appliquer parallèlement aux règles proposées de dépouillement des gains. Les nouvelles règles augmenteront considérablement la complexité à laquelle sont confrontés les contribuables en ce qui concerne la déductibilité des intérêts transfrontaliers, notamment par rapport à l'approche relativement simple des règles de capitalisation restreinte. De plus, contrairement aux règles actuelles sur la capitalisation restreinte, les propositions s'appliqueront aux emprunts contractés auprès de personnes sans lien de dépendance et de résidents canadiens.

Propositions contre les dispositifs hybrides

La deuxième proposition clé concerne de nouvelles mesures contre les dispositifs hybrides. Celles-ci sont conçues pour réduire les avantages fiscaux actuellement offerts dans certaines situations, du fait qu'une entité est traitée différemment par différents territoires (référant au projet BEPS de l'OCDE, Action 2). Quatre types de dispositifs hybrides seront visés :

- les « effets de déduction/non-inclusion », lorsqu'un montant est déduit dans le pays A, mais n'est pas inclus dans les revenus dans le pays B;
 - les « effets de double déduction », lorsqu'une dépense économique donne lieu à des déductions fiscales dans deux ou plusieurs pays;
 - les « dispositifs hybrides importés », lorsqu'une entité dans le pays A déduit un paiement et qu'une entité dans le pays B inclut le paiement en tant que revenu ordinaire, mais compense cette inclusion par une déduction provenant d'un arrangement avec une entité dans le pays C;
 - les « dispositifs hybrides impliquant une succursale », lorsque le pays de résidence d'un contribuable et le pays où se trouve sa succursale ont des points de vue différents sur la manière de répartir les revenus et les dépenses entre la succursale et le contribuable.
- On s'attend à ce que les règles proposées interdisent les déductions relatives à de tels arrangements de façon mécanique (c'est-à-dire sans tenir compte de l'objectif). Plus particulièrement, les propositions devraient cibler certaines structures hybrides d'entrée de capitaux impliquant une société mère américaine et une filiale canadienne qui ont fait l'objet d'un audit de la part de l'ARC.

Nouvelle taxe sur les services numériques

La troisième proposition clé est une taxe sur les services numériques (« TSN ») de 3 % sur les revenus dépassant les 20 millions de dollars canadiens tirés de services numériques reposant sur les abonnements, les données et la contribution en contenu d'utilisateurs canadiens. Les recettes dans le champ d'application comprendront les revenus tirés de marchés en ligne, de médias sociaux, de publicité en ligne et de données d'utilisateur. La TSN ne s'appliquerait qu'aux groupes dont les revenus mondiaux de toutes sources de l'année civile précédente sont d'au moins 750 millions d'euros.

La proposition de TSN est conçue comme une mesure provisoire dans l'attente d'un accord mondial dans le cadre du pilier un de l'OCDE et du G20. Une déclaration et un versement annuels seraient requis pour chaque groupe, bien que tous les membres d'un groupe soient solidairement responsables de la taxe. La TSN devrait s'appliquer à partir du 1^{er} janvier 2022,

mais la taxe ne sera perceptible qu'à partir de 2024 si un accord global sur le pilier un n'entre pas en vigueur avant la fin de 2023.

Réforme de la fiscalité internationale – BEPS 2.0

Le Canada continue de collaborer avec l'OCDE, le G20 et le Cadre inclusif à l'égard des propositions de réforme fiscale internationale. Un accord important qui a été conclu en 2021 devrait être affiné en 2022. Il est généralement prévu que ces propositions entrent en vigueur en 2023.

L'accord repose sur deux piliers :

- Le **pilier un** prévoit un nouveau droit d'imposition pour les territoires de marché (où sont situés les clients) afin d'obtenir une part du bénéfice résiduel d'une entreprise multinationale (« EMN ») (le « Montant A »). Il prévoit en outre le calcul d'un rendement fixe pour certaines activités de marketing et de distribution de base dans les territoires où une EMN a une présence physique (le « Montant B »). Il contient également des mécanismes de prévention et de règlement des différends (appelés « Certitude fiscale » par l'OCDE).
 - En vertu de cette proposition, 25 % du bénéfice résiduel (défini comme le bénéfice au-dessus d'un seuil de 10 %) sera attribué aux territoires de marché qui satisfont au critère du lien suffisant et mesuré à partir d'une clé de répartition fondée sur le chiffre d'affaires.
 - La taxe s'appliquera initialement aux EMN dont le chiffre d'affaires mondial est supérieur à 20 milliards d'euros et dont la rentabilité est supérieure à 10 %. Le seuil de revenus sera ramené à 10 milliards d'euros en cas de mise en œuvre réussie (déterminée sept à huit ans après l'entrée en vigueur du pilier un).
 - Les bénéfices et les pertes seront déterminés par référence au résultat comptable, moyennant quelques ajustements. Les pertes seront reportées, bien qu'il ne soit pas clair si la période de report sera indéfinie.
 - Le pilier un sera mis en œuvre au moyen d'une convention multilatérale à élaborer, qui devrait être signée à la mi-2022 et entrer en vigueur en 2023.
 - Une fois la mise en œuvre effectuée, les pays participants supprimeront toutes les TSN ou mesures semblables.
- Le **pilier deux** prévoit un impôt minimum global de 15 % imposé au moyen de deux règles nationales et d'une règle fondée sur un traité.
 - La règle d'inclusion des revenus (« RIR ») nationaux imposera un impôt courant sur les revenus d'une entité étrangère contrôlée (ou d'une succursale étrangère) si ces revenus étaient autrement assujettis à un taux d'imposition effectif en deçà d'un certain taux minimum.
 - La règle relative aux paiements insuffisamment imposés (« RPII ») nationaux, selon laquelle toute déduction sera refusée ou un ajustement équivalent sera nécessaire pour les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition, à moins que les paiements ne soient assujettis à un impôt de taux égal ou supérieur à un taux

minimum précisé dans le territoire du destinataire.

- La règle conventionnelle, appelée la règle d'assujettissement à l'impôt (« RAI »), permettra aux pays sources d'imposer des retenues à la source sur certains paiements à des parties liées (plus particulièrement en ce qui concerne les intérêts et les redevances) qui sont assujettis à un taux d'imposition en deçà d'un taux minimum d'imposition de 9 % dans le territoire du destinataire. Les impôts visés par la RAI seront crédités dans la détermination du taux d'imposition effectif aux fins de la RIR et de la RPII.
- Ces nouvelles règles s'appliqueront aux EMN dont le total des revenus consolidés du groupe a atteint au moins 750 millions d'euros. Les pays peuvent également choisir d'assujettir à la RIR les EMN ayant leur siège social dans leur pays, même si celles-ci n'atteignent pas le seuil.
- Le calcul du taux d'imposition effectif dans un territoire, qui déterminera l'application du pilier deux, utilisera une définition commune des impôts couverts et une base d'imposition déterminée par référence au résultat comptable (avec des ajustements correspondants aux objectifs de politique fiscale poursuivis par le pilier deux et des mécanismes afin de remédier aux différences temporelles).
- Certaines exclusions et exceptions seront prévues. Les deux exclusions les plus importantes sont (i) une exception fondée sur des critères de substance et reposant sur une formule qui excluront un montant de revenu représentant 5 % de la valeur nette des actifs corporels et de la masse salariale dans un territoire, et (ii) une exclusion *de minimis* pour les EMN dont les revenus sont inférieurs à 10 millions d'euros et les bénéfices sont inférieurs à 1 million d'euros. Pendant une période de transition initiale de 10 ans, l'exemption sera plus généreuse, mais diminuera au cours de la période de 10 ans pour atteindre les montants proposés.
- Les règles visant à donner effet aux modifications prévues aux termes du pilier deux devaient être élaborées d'ici la fin de novembre 2021. En outre, un instrument multilatéral supplémentaire sera mis sur pied d'ici la moitié de 2022, ainsi qu'un cadre de mise en œuvre d'ici la fin de 2022.

Ces deux piliers sont le fruit d'années de négociations politiques internationales, qui sont toujours en cours. Bien que de nombreux détails restent à déterminer et que la mise en œuvre finale des piliers ne soit pas garantie, l'accord-cadre international représente une étape importante vers une approche cohérente et mondiale de ces questions. Il sera important de suivre de près ces développements, ainsi que les réponses du Canada, des États-Unis et d'autres pays, car ils pourraient avoir des répercussions significatives sur de nombreuses entreprises multinationales.

Alors que le Canada et le reste du monde cherchent à remodeler le système fiscal international, les entreprises multinationales seront confrontées à de nombreux nouveaux défis (et à des occasions de planification éventuelles). Le groupe national de droit fiscal d'Osler peut vous aider à déterminer la manière optimale d'anticiper ou de réagir à ces changements.

L'Info Budget fédéral 2021 d'Osler offre un aperçu supplémentaire des trois propositions budgétaires, ainsi que d'autres propositions et changements du budget 2021. Vous trouverez de plus amples renseignements sur les propositions au titre des deux piliers du Cadre

inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 dans notre bulletin d'actualités Osler sur le site osler.com.