

RÉFORMES DE LA FISCALITÉ NUMÉRIQUE INTERNATIONALE :

MISE EN EXERGUE DES EFFETS POTENTIELS POUR LES PAYS MINIERES

Depuis 2018, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) dirige une initiative mondiale visant à relever les défis fiscaux liés à une économie numérisée. L'objectif principal de cette initiative, qui se déroule sous la responsabilité du Cadre inclusif de l'OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, est de s'assurer que les entreprises numérisées exerçant des activités commerciales dans des endroits où elles n'ont pas de présence physique s'acquittent d'un impôt dans ces juridictions. Néanmoins, les propositions sont en réalité beaucoup plus larges et comportent des incidences potentielles pour l'exploitation minière. Les pays riches en ressources doivent veiller particulièrement à ce que les réformes n'érodent pas leur droit de percevoir des recettes provenant du secteur minier.

En 2019, au moment de la publication du programme initial de réforme fiscale reposant sur deux piliers, il était évident que l'exploitation minière n'était pas exemptée des réformes mondiales entreprises en matière de fiscalité numérique¹ et que le montant des revenus en jeu serait potentiellement très important pour les pays riches en ressources si les réformes

¹ Readhead, A., & Lassourd, T. (2020). *What is at stake for the mining sector in the global digital tax reforms?* International Institute for Sustainable Development. <https://www.iisd.org/articles/what-stake-mining-sector-global-digital-tax-reforms>

étaient mises en œuvre. Depuis lors, le Cadre inclusif a peaufiné ces propositions. Le Pilier Un² (262 pages) et le Pilier Deux³ (276 pages) ont été publiés en octobre 2020 en même temps qu'une évaluation de l'impact économique⁴ des propositions (324 pages). L'OCDE a également compilé et publié des commentaires provenant d'un éventail de parties prenantes.⁵ Les 14 et 15 janvier 2021, l'OCDE a procédé à une

² Organisation de coopération et de développement économiques (OECD). (2020c). *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier Un*. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-rapport-sur-le-blueprint-du-pilier-un-3585df0b-fr.htm>

³ Organisation de coopération et de développement économiques. (2020d). *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier Deux*. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-rapport-sur-le-blueprint-du-pilier-deux-6c4f8dde-fr.htm>

⁴ Organisation de coopération et de développement économiques. (2020b). *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Évaluation d'impact économique*. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-rapport-sur-l-evaluation-d-impact-economique-044011c1-fr.htm>

⁵ Organisation de coopération et de développement économiques. (2020a). *Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 sollicite les contributions des parties prenantes sur les rapports sur les blueprints des Piliers Un et Deux*. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/cadre-inclusif-sur-le-beps-ocde-g20-sollicite-les-contributions-des-parties-prenantes-sur-les-rapports-sur-les-blueprints-des-piliers-un-et-deux.htm>



consultation publique⁶ portant sur les derniers *Blueprints* des Piliers Un et Deux.

Que signifient ces développements récents pour l'imposition du secteur minier ? La présente note d'information examine dans quelle mesure les derniers *Blueprints* répondent aux préoccupations soulevées relatives aux droits d'imposition et aux recettes intérieures des pays riches en ressources, ainsi qu'aux nouveaux enjeux qui sont apparus depuis. Elle indique également des points de discussion importants pour les pays membres du Forum intergouvernemental sur l'exploitation minière, les minéraux, les métaux et le développement durable (IGF) en amont d'un exposé plus détaillé portant sur des aspects particuliers de la proposition de réforme et prévu dans les mois à venir.

Dans l'ensemble, la réforme reste sur la voie exposée en 2019. Malgré de sérieuses critiques⁷ affirmant que la proposition est à la fois trop complexe et pas assez audacieuse, le Secrétariat de l'OCDE maintient son approche fondée sur deux piliers. Le Pilier Un crée un nouveau droit d'imposition pour les entreprises vendant des biens et services par voie numérique dans les pays où leurs utilisateurs ou consommateurs se situent physiquement (les « pays marchés »). Le Pilier Deux traite de la concurrence fiscale et du transfert des bénéfices dans tous les secteurs économiques au moyen de règles garantissant que tous les bénéfices mondiaux des entreprises multinationales soient imposés au moins à un taux d'imposition effectif minimum. Ainsi, bien qu'elle soit considérée comme une réforme fiscale numérique, cette initiative est en fait bien plus large et requiert l'attention du secteur minier.

⁶ Organisation de coopération et de développement économiques. (2020). *Réunion de consultation publique sur les rapports sur les blueprints des Piliers Un et Deux*. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/consultation-publique-reunion-rapports-sur-les-blueprints-des-piliers-un-et-deux.htm>

⁷ Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation (ICRICT). (2020). *ICRICT response to the OECD consultation on the Pillar One and Pillar Two Blueprints*. <https://www.icrict.com/press-release/2020/12/16/oecd-response-to-the-oecd-consultation-on-the-review-of-country-by-country-reporting-beps-action-13>

LE PILIER UN : ATTRIBUTION DE DROITS D'IMPOSITION AU PAYS MARCHÉ

MONTANT A : ÉTABLISSEMENT D'UN NOUVEAU DROIT D'IMPOSITION DANS LE PAYS MARCHÉ

La première ébauche du Pilier Un, appelée alors « l'Approche unifiée »,⁸ indiquait que certains secteurs (par exemple les industries extractives) pourraient être exclus du Montant A, autrement dit le nouveau droit d'imposition proposé qui attribuerait une part des bénéfices mondiaux des multinationales aux pays marchés. Le dernier *Blueprint* du Pilier Un exclut expressément du Montant A les « ressources non renouvelables », qui comprennent par définition les minerais et les hydrocarbures. Cela est approprié étant donné que les minéraux sont des produits génériques dont le prix est déterminé sur la base de leurs caractéristiques intrinsèques plutôt qu'en fonction d'autres facteurs tels que la stratégie commerciale. La compétence fiscale appartient à juste titre au pays producteur de ressources, une position avec laquelle l'OCDE est d'accord, ce qui a conduit à l'exclusion de la réforme toute la chaîne de valeur minière. La seule exception possible à cette exclusion concerne les pierres précieuses, qui sont susceptibles de tirer profit des stratégies de commercialisation.

” Ainsi, bien qu'elle soit considérée comme une réforme fiscale numérique, cette initiative est en fait bien plus large et requiert l'attention du secteur minier.

⁸ Organisation de coopération et de développement économiques. (2019). *Proposition du Secrétariat d'une « Approche unifiée » au titre du Pilier 1* [Document de consultation publique]. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/document-consultation-publique-proposition-secretariat-approche-unifiee-pilier-1.pdf>



MONTANT B : ATTRIBUTION D'UN RENDEMENT FIXE AUX ACTIVITÉS DE COMMERCIALISATION DANS LE PAYS MARCHÉ

Le Montant B attribue un rendement fixe sur les ventes à des entités liées disposant déjà d'une présence physique et imposable dans le pays marché et exerçant des activités de base afin de commercialiser leurs biens et services dans cette juridiction. Pour l'instant, l'extraction minière ne bénéficie d'aucune exception. Bien que les approches qui s'appuient sur des formules présentent certains avantages, un rendement fixe sur les ventes n'est pas approprié pour les services de commercialisation dans le secteur minier.

La commercialisation joue un rôle limité dans la vente des produits minéraux. D'après le Conseil international des mines et des métaux, « les minéraux et les métaux sont des actifs physiques dont la valeur générée par des facteurs de commercialisation incorporels est limitée ».⁹ Il faudrait soit exclure les industries extractives de ce dispositif de rendement fixe sur les ventes, soit élaborer une règle propre à ces industries.

Idéalement, une règle spécifique aux industries extractives inclurait également les centres de commercialisation situés dans les juridictions à faible taux d'imposition, car ils constituent une source majeure de transfert de bénéfices dans le secteur minier.¹⁰ La règle attribuerait tous les bénéfices de la vente de minéraux au pays producteur de ressources, sauf dans la mesure où l'entité de commercialisation pourrait prouver qu'elle a contribué à une hausse de la valeur marchande au-delà d'un pourcentage nominal des revenus du groupe, auquel cas elle obtiendrait un rendement fixe sur les coûts d'exploitation. Cela réunirait les aspects de formule et de simplification du Montant B proposé, mais en mettant l'accent sur la lutte contre les abus fiscaux dans le secteur minier en particulier.

⁹ International Council on Mining and Metals (ICMM). (2020). *Submission to the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Pillar One and Pillar Two blueprints*. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm>

¹⁰ Khadem, N. (2020). *BHP loses tax case over Singapore marketing hub, hit with \$125 million bill*. ABC News. <https://www.abc.net.au/news/2020-03-11/bhp-loses-tax-case-over-singapore-marketing-hub/12045610>

MONTANT C : ÉTABLISSEMENT D'UN PROCESSUS DE RÉOLUTION DES LITIGES AYANT POUR ORIGINE LE RENDEMENT FIXE (MONTANT B)

Bien que cette section soit désormais rebaptisée « Sécurité juridique en matière fiscale », elle continue néanmoins d'accorder une grande importance aux procédures contraignantes de règlement des différends. Même si ce mécanisme obligatoire et contraignant ne constitue plus la seule option de règlement des différends depuis l'ajout d'un processus de prévention des différends, il s'applique désormais à « l'ensemble des différends relatifs aux prix de transfert et aux ajustements des établissements stables », et pas seulement aux différends découlant de l'attribution des bénéfices au pays marché. Cela met les différends fiscaux internationaux à l'écart du droit interne, ce qui pourrait saper considérablement la souveraineté nationale.





LE PILIER DEUX : UN TAUX D'IMPOSITION EFFECTIF MINIMUM

Le *Blueprint* du Pilier Deux fournit de nombreux détails importants sur la proposition de réforme. Les principaux éléments sont résumés ci-après et seront abordés dans une note d'information dédiée.

L'objectif du Pilier Deux est désormais clair : il s'agit de supprimer les incitations pour les entreprises multinationales à transférer leurs bénéfices de leurs pays d'opération ou de résidence vers des pays à faible niveau d'imposition ou vers des centres d'investissement. Il crée donc un impôt minimum, qui sera déclenché dès qu'une entreprise multinationale paie moins d'impôts que le taux d'imposition minimum convenu, en proportion de ses bénéfices, dans un pays et en une année donnés. La différence peut alors être perçue par l'administration fiscale du pays où se trouve le siège social de l'entreprise.

Avec la proposition actuelle, les entreprises seront peu incitées à continuer à profiter des échappatoires fiscales qui dépendent des paradis fiscaux. Cela aiderait les pays riches en ressources minérales à lutter contre les pratiques agressives d'évasion fiscale, comme dans les cas où des sociétés minières transfèrent des bénéfices vers des centres de commercialisation « offshore » ou acheminent leurs prêts intersociétés¹¹ via des sociétés fictives situées dans des juridictions à faible taux d'imposition. Cela dit, plusieurs composantes de la proposition pourraient poser souci pour les pays en développement :

- La valeur seuil permettant l'inclusion des entreprises dans le Pilier Deux est fixée à 750 millions d'EUR de recettes annuelles brutes consolidées globales, un montant qui est susceptible d'exclure de nombreuses entreprises plus petites mais néanmoins importantes qui interviennent dans les pays en développement.



- La façon d'évaluer les impôts et bénéfices pour calculer un taux d'imposition effectif par pays et par année sera différente des règles fiscales locales, qui permettent généralement une dépréciation plus rapide des dépenses d'exploration et de développement, celles-ci étant importantes dans le secteur minier. La plupart des projets miniers en période de recouvrement des coûts déclarent donc des bénéfices dans leurs états financiers mais pas de bénéfice imposable, une situation qui s'inverse avec le temps. Durant cette période, le taux d'imposition effectif de la mine peut paraître inférieur au minimum, ce qui obligerait la mine à payer des impôts à une juridiction étrangère avant le pays propriétaire des ressources et augmenterait sa charge fiscale globale.
- De par leur conception, les règles du Pilier Deux créeraient plus de revenus directs pour les pays plus riches et plus grands, où se situent les sièges sociaux des sociétés minières, que pour les pays en développement.

¹¹ Jefferis, J. (2015). *Chevron loses multi-million dollar transfer pricing court case*. International Tax Review. <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1fygbv548c6jt/chevron-loses-multi-million-dollar-transfer-pricing-court-case>

Les pays en développement riches en ressources ont beaucoup à gagner du Pilier Deux. S'il est bien conçu, un impôt minimum pourrait alléger les pressions à la baisse exercées sur les taux



d'imposition en s'attaquant à la concurrence fiscale des petits États agissant comme des paradis fiscaux, et aussi en réduisant la pression exercée pour offrir des incitations à l'investissement trop généreuses.¹² La proposition actuelle pourrait néanmoins être biaisée en faveur des intérêts des pays plus riches et ne pas répondre aux attentes des pays en développement. Ainsi, des exemples illustratifs dans le *Blueprint* et l'évaluation de l'impact économique emploient des taux allant de 7,5 % à 17,5 %. Ces taux sont insuffisants pour empêcher les pressions à la baisse exercées sur les taux réglementaires dans le secteur minier, qui sont généralement de 30 %.

QUE PEUVENT FAIRE LES GOUVERNEMENTS DES PAYS RICHES EN RESSOURCES ?

Au fur et à mesure que la réforme progresse à l'échelle internationale, il est important que les gouvernements élaborent des positions qui défendent leur droit actuel et futur d'imposer leurs ressources naturelles. Au-delà de l'équipe de négociateurs fiscaux internationaux participant au Cadre inclusif de l'OCDE (équipe dont les membres proviennent généralement des ministères des finances), les gouvernements peuvent avoir intérêt à consulter d'autres services pertinents de l'administration fiscale ou du ministère des mines. Le Secrétariat de l'OCDE a partagé avec chaque gouvernement national une évaluation spécifique à chaque pays de l'impact économique des *Blueprints* portant sur la réforme. Ces évaluations méritent un examen minutieux au sein des divers organismes gouvernementaux. En outre, les gouvernements de pays ayant des intérêts similaires pourraient renforcer leurs positions en formant des coalitions à l'aide de plateformes régionales ou internationales telles que le Forum africain sur l'administration fiscale (ATAF) ou l'IGF, comme le préconise le Centre international pour la fiscalité et le développement.

Inévitablement, certains risques de transfert de bénéfices spécifiques au secteur minier ne pourront pas être traités par ces réformes fiscales internationales. Ces risques, ainsi que d'autres défis en matière de recouvrement des recettes, seront pris en compte dans le cadre de La fiscalité minière du futur,¹³ un projet conjoint entre l'IGF et l'ATAF qui vise à identifier et à populariser les politiques innovantes en matière de fiscalité et de génération de recettes pour le secteur minier.

¹³ Agyiri Danso, I., Lassourd, T., Readhead, A., Taqiri, J., Monkam, N., & Madzivanyika, E. (2020). *La fiscalité minière du futur : feuille de route*. Forum intergouvernemental sur l'exploitation minière, les minéraux, les métaux et le développement durable. <https://www.iisd.org/system/files/2020-11/future-resource-taxation-roadmap-fr.pdf>

©2021 International Institute for Sustainable Development

mars 2021

Rédigé par
Alexandra Readhead
responsable, fiscalité et industries extractives

Thomas Lassourd
conseiller principal en politique,
fiscalité et industries extractives

Pour plus d'informations, veuillez contacter :

220 Laurier Avenue West, Suite 1100
Ottawa, Ontario Canada K1P 5Z9
Email: Secretariat@IGFMining.org



Secrétariat hébergé par



Secrétariat financé par



¹² The Intergovernmental Forum on Mining, Minerals, Metals and Sustainable Development (IGF). (n.d.). *Minimizing the risks of tax incentives in mining*. <https://www.igfmining.org/tax-incentives-mining/>