



IGF

INTERGOVERNMENTAL FORUM
on Mining, Minerals, Metals and
Sustainable Development



AFRICAN TAX
ADMINISTRATION FORUM
FORUM SUR
L'ADMINISTRATION
FISCALE AFRICAINE

RÉFORMES DE LA FISCALITÉ NUMÉRIQUE INTERNATIONALE ET EXPLOITATION MINIÈRE : LA QUESTION DES DIFFÉRENCES TEMPORELLES

IGF Secrétariat hébergé par



IGF Secrétariat financé par



© 2021 The International Institute for Sustainable Development
Publié par l'Institut international du développement durable

L'Institut international du développement durable (IISD) est un laboratoire d'idées indépendant et primé qui vise à accélérer le développement de solutions pour parvenir à un climat stable, à la gestion durable des ressources et à des économies équitables. Nos travaux inspirent de meilleures décisions et suscitent la prise de mesures concrètes pour aider les gens et la planète à prospérer. Nous mettons en lumière ce qui peut être réalisé grâce à la collaboration entre les gouvernements, les entreprises, les organismes sans but lucratif et les communautés. Le personnel de l'IISD fort de plus de 120 membres, et ses quelque 150 associé(e)s et consultant(e)s viennent du monde entier et leur formation couvre maintes disciplines. Nos travaux touchent la vie de personnes dans presque 100 pays.

L'IISD est un organisme de bienfaisance enregistré au Canada, et visé par l'alinéa 501(c)(3) de l'*Internal Revenue Code* des États-Unis. Il bénéficie de subventions de fonctionnement de base de la province du Manitoba. En outre, des fonds de projets lui sont accordés par divers gouvernements, tant au Canada qu'à l'étranger, des organismes des Nations Unies, des fondations, le secteur privé et des particuliers.

Le Forum intergouvernemental sur l'exploitation minière, les minéraux, les métaux et le développement durable (IGF) appuie plus de 75 pays qui se sont engagés à mettre l'exploitation minière au service du développement durable afin que ses impacts néfastes soient contrôlés et que ses retombées financières soient partagées. Il a pour mission l'optimisation des gains tirés de l'exploitation minière en vue de réduire la pauvreté et de promouvoir une croissance inclusive, le développement social, et une bonne gestion de l'environnement. L'Institut international du développement durable assure le secrétariat de l'IGF depuis octobre 2015. Il est principalement financé par le gouvernement du Canada.

Le Forum sur l'administration fiscale africaine (ATAF) est un réseau qui vise à l'amélioration des systèmes fiscaux en Afrique par le biais d'échanges, la diffusion de connaissances, le renforcement des capacités et une contribution active à l'agenda de travail régional et mondial en matière fiscale. L'amélioration des systèmes fiscaux permet d'accroître la responsabilité des États envers leurs citoyens et de renforcer la mobilisation des ressources intérieures, favorisant ainsi une croissance économique inclusive.

Réformes de la fiscalité numérique internationale et exploitation minière :
La question des différences temporelles

avril 2021

Rédigé par Alexandra Readhead, Responsable, Fiscalité et industries extractives, Thomas Lassourd, Conseiller principal en politique, Fiscalité et industries extractives (IGF) et Lee Corrick, Conseiller technique, Fiscalité internationale (ATAF).

Nous tenons à remercier les personnes suivantes pour leurs contributions à l'examen du présent rapport : Mary Baine, Directrice en charge des Programmes relatifs à la fiscalité, ATAF ; Nathalie Bernasconi-Osterwalder, Directrice principale, Droit et politique économique, IISD ; et Howard Mann, consultant, ancien Conseiller principal en droit international, IISD.

IISD À WINNIPEG (SIÈGE)

111 Lombard Avenue
Suite 325
Winnipeg, Manitoba
Canada R3B 0T4

IISD.org
[@IISD_news](https://twitter.com/IISD_news)

BUREAU DE L'IGF/ IISD À OTTAWA

220 Laurier Avenue W.
Suite 1100
Ottawa, Ontario
Canada R3B 0T4

IGFMining.org
[@IGFMining](https://twitter.com/IGFMining)

BUREAU DE L'ATAF

333 Grosvenor Street
Hatfield Gardens
Block G, Second Floor
Pretoria 0181
South Africa

ATAFtax.org
[@ATAFtax](https://twitter.com/ATAFtax)



SOMMAIRE

En mars 2021, l'IGF a publié une note d'information portant sur les conséquences pour le secteur minier des derniers *Blueprints* traitant des réformes de la fiscalité numérique internationale et publiés par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). L'OCDE a communiqué ces *Blueprints* au nom du Cadre inclusif sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS),¹ un groupe de plus de 130 nations chargé de négocier de nouvelles règles fiscales internationales visant à réduire l'évasion fiscale des entreprises multinationales. La note d'information de l'IGF a soulevé quelques préoccupations concernant des aspects du *Blueprint* du second pilier de la proposition de réforme (le Pilier Deux) qui pourraient s'avérer problématiques pour les pays riches en ressources naturelles. La présente note d'information approfondit la question importante des différences temporelles découlant du Pilier Deux et de leur incidence éventuelle sur les investissements dans le secteur minier — notamment dans les pays en développement — et identifie des solutions politiques possibles.

De manière générale, la proposition de Règle globale de lutte contre l'érosion de base d'imposition (GloBE) formulée par le Pilier Deux devrait renforcer la fiscalité minière dans les pays en développement en instaurant un taux minimum d'imposition. Le taux minimum d'imposition est évalué par rapport au taux effectif d'imposition (TEI) des entreprises multinationales dans chaque pays où elles exercent leurs activités. Il devrait donc décourager la concurrence fiscale dommageable et les incitations fiscales coûteuses telles que les congés fiscaux. Cependant, il ne tient pas suffisamment compte des différences temporelles, ou temporaires, dans le calcul du TEI. Ces différences résultent des écarts entre le bénéfice comptable utilisé pour évaluer le TEI GloBE et le bénéfice imposable, qui relève des règles fiscales nationales. Ces écarts sont particulièrement importants dans le secteur minier, où les larges dépenses en immobilisations sont généralement amorties plus rapidement en vertu des règles fiscales locales qu'en vertu des normes comptables.

Les différences temporelles non résolues pourraient entraîner une perte d'investissement et de revenus du secteur minier dans les pays riches en ressources naturelles, notamment dans le monde en développement. Dans le cadre de la proposition GloBE, tout revenu des sociétés imposé en dessous du taux minimum d'une juridiction serait soumis à un impôt supplémentaire dans le pays de la société mère. Par conséquent, les incitations fiscales telles que l'amortissement accéléré, pourtant conçues pour attirer les investissements, perdraient leur efficacité et pourraient entraîner le transfert de milliards de dollars d'impôts des pays en développement vers les pays développés.

Il existe trois propositions pour résoudre les différences temporelles découlant de la proposition GloBE. La première d'entre elles consiste en une combinaison de reports de pertes en avant et de crédits d'impôt pour compenser les écarts temporaires au

¹ Pour de plus amples informations sur le Cadre inclusif sur le BEPS, veuillez consulter <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/a-propos-de-beps.htm>



fil du temps. Cela ne fonctionnerait pas bien pour le secteur minier, où les pertes fiscales sont concentrées au tout début du développement d'un projet. La deuxième proposition concerne la comptabilisation des impôts différés, qui est déjà utilisée par les entreprises pour résoudre les différences temporaires entre la comptabilité fiscale et les paiements des impôts. Cela réduirait les coûts de mise en conformité mais exigerait des règles pour exclure les positions fiscales incertaines et pour se prémunir contre les abus du système qui pourraient être commis par les entreprises ou les gouvernements. La troisième proposition utiliserait les règles fiscales locales pour calculer le TEI GloBE. Elle pourrait résoudre les différences temporelles d'une manière qui implique moins de jugement ou d'estimation de la part de l'industrie que la comptabilisation des impôts différés, mais avec plus de complexité et un fardeau plus lourd de mise en conformité.

Bien que la présente note d'information soit axée sur les différences temporaires, il est important de préciser que de nombreux pays en développement riches en ressources naturelles ont accordé diverses incitations fiscales susceptibles de donner lieu à des différences permanentes en vertu des règles GloBE. Les congés fiscaux en constituent l'exemple le plus clair et sont précisément le type d'incitation que le Pilier Deux entend cibler. Néanmoins, il faudra beaucoup de temps aux pays en développement pour atteindre l'objectif fixé par GloBE en adaptant leur cadre juridique et en examinant éventuellement les accords d'investissement afin de supprimer les congés fiscaux et autres incitations, ce qui entraînera des différences permanentes — notamment dans le secteur minier, au sein duquel les clauses de stabilisation sont très répandues dans les lois et les contrats. Les pays en développement auront besoin de tout l'appui de la communauté internationale pour adapter leurs cadres juridiques afin de se conformer à ces exigences.

La présente note d'information est structurée comme suit. La partie 1 fournit un rappel succinct du Pilier Deux — la proposition du Cadre inclusif de l'OCDE et du G20 relative à un TEI minimum global. La partie 2 explique en quoi consistent les différences temporelles. La partie 3 explique pourquoi les différences temporelles sont importantes pour le secteur minier et quel impact elles pourraient avoir sur les pays riches en ressources naturelles si elles ne sont pas résolues au titre du Pilier Deux. La partie 4 décrit quelques-unes des options envisagées pour répondre aux préoccupations découlant des différences temporelles. La partie 5 explore brièvement les questions suscitées par les différences permanentes, qui seront expliquées en détail dans une prochaine note d'information dédiée. Enfin, la partie 6 sert de conclusion.



TABLE DES MATIÈRES

1. LE PILIER DEUX : UN TAUX EFFECTIF MINIMUM GLOBAL D'IMPOSITION.....	1
2. QUE SONT LES DIFFÉRENCES TEMPORELLES ET POURQUOI SE PRODUISENT-ELLES DANS L'EXPLOITATION MINIÈRE ?	3
2.1 Différences temporaires.....	5
2.2 Différences permanentes.....	6
3. QUEL SERAIT L'IMPACT DU PILIER DEUX POUR LES PAYS EN DÉVELOPPEMENT RICHES EN RESSOURCES NATURELLES SI LES DIFFÉRENCES TEMPORAIRES N'ÉTAIENT PAS RÉSOLUES ?	7
4. QUE PEUVENT FAIRE LES PAYS EN DÉVELOPPEMENT RICHES EN RESSOURCES NATURELLES POUR ÉVITER DE SUBIR DES EFFETS NÉGATIFS DES DIFFÉRENCES TEMPORAIRES DANS LE CADRE DU PILIER DEUX ?.....	10
4.1 Reports de pertes en avant et crédits d'impôt découlant de la « règle d'inclusion du revenu » (RIR)	10
4.2 Comptabilisation des impôts différés.....	11
4.3 Règles fiscales locales.....	15
5. IMPACT DES DIFFÉRENCES PERMANENTES	18
6. CONCLUSION	20
ANNEXE : EXEMPLE DÉTAILLÉ D'AMORTISSEMENT ACCÉLÉRÉ.....	21



1. LE PILIER DEUX : UN TAUX EFFECTIF MINIMUM GLOBAL D'IMPOSITION

En octobre 2020, l'OCDE a publié les *Blueprints* des réformes de la fiscalité numérique internationale au nom du Cadre inclusif sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS). En mars 2021, l'IGF a publié une note d'information traitant des répercussions pour le secteur minier des deux piliers de la proposition. La présente note d'information approfondit la question importante des différences temporelles découlant du Pilier Deux.

Le Pilier Deux, également connu sous le nom de proposition de Règle globale de lutte contre l'érosion de base d'imposition (GloBE), tente de réduire la concurrence fiscale et le transfert de bénéfices dans tous les secteurs économiques, y compris le secteur minier. Il le fait au moyen de règles qui, si elles étaient adoptées, garantiraient que tous les bénéfices mondiaux des entreprises multinationales soient imposés au moins à un taux effectif d'imposition (TEI) minimum. En fonction des règles en vigueur et des taux minimaux globaux d'imposition, cela pourrait servir à réduire le nombre de cas où les sociétés minières transfèrent leurs bénéfices via des structures telles que des pôles de commercialisation « offshore » ou en acheminant leurs prêts intersociétés via des sociétés fictives situées dans des juridictions à faible taux d'imposition. Cette proposition pourrait également assurer une protection contre la pression ressentie par de nombreux gouvernements pour offrir aux investisseurs des exonérations d'impôts ou des incitations fiscales, un phénomène constituant un « nivellement par le bas » qui pourrait priver les Etats de recettes fiscales indispensables.

Malgré les avantages potentiels du Pilier Deux, certains aspects de la proposition de réforme pourraient avoir un impact négatif sur les pays en développement riches en ressources naturelles s'ils ne sont pas corrigés. La préoccupation découle du fait que le Pilier Deux, tel qu'il est actuellement conçu, compare les impôts réels acquittés au « bénéfice comptable » afin d'évaluer le TEI. Le problème est que les entreprises ne paient pas d'impôts sur le bénéfice comptable — elles paient des impôts sur le revenu imposable, qui est assujéti aux règles fiscales de chaque pays. Ces règles permettent souvent un amortissement plus rapide des dépenses d'exploration et de développement, qui sont importantes dans le secteur minier. La plupart des projets d'exploitation minière en période de recouvrement des coûts déclarent donc un bénéfice comptable dans leurs états financiers mais pas de bénéfice imposable, une



situation qui s'inverse avec le temps après l'expiration des amortissements fiscaux. Pendant la période de recouvrement des coûts, le TEI de la mine peut paraître inférieur au taux minimum, ce qui déclencherait un impôt supplémentaire à payer en vertu de la proposition GloBE, le plus probablement dans le pays de la société mère de la mine — dans tous les cas, pas dans le pays où se situe la mine. De plus, de nombreux projets d'exploitation minière bénéficient d'incitations fiscales au cours des premières années de production, réduisant, là encore, le montant des impôts payés. Ces facteurs pourraient entraîner le transfert de milliards de dollars d'impôts des pays en développement vers les pays développés.



2. QUE SONT LES DIFFÉRENCES TEMPORELLES ET POURQUOI SE PRODUISENT-ELLES DANS L'EXPLOITATION MINIÈRE ?

Le *Blueprint* du Pilier Deux propose que le taux effectif d'imposition (TEI) de la Règle globale de lutte contre l'érosion de base d'imposition (GloBE) soit calculé annuellement par juridiction, c'est-à-dire pays par pays. Le TEI serait le total des impôts (visés) payés aux autorités gouvernementales, ou « l'impôt en espèces » (le numérateur), en proportion de l'assiette fiscale GloBE, qui est basée sur le bénéfice comptable (le dénominateur), le tout étant exprimé sous forme d'une fraction (voir l'équation ci-dessous). Au cours de chaque exercice, si le TEI d'une filiale est inférieur au taux minimum convenu globalement, elle devra s'acquitter d'un impôt supplémentaire auprès du pays où se trouve sa société mère. De nombreux membres du Cadre inclusif sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) proposent que le taux minimum global se situe autour de 12,5 pour cent, bien que l'Union africaine ait plaidé en faveur d'un taux d'au moins 20 pour cent. Dans sa [note d'information](#) antérieure, l'IGF a souligné que même un taux de 20 pour cent risquerait d'être faible dans le contexte de l'exploitation minière.

TEI GloBE = Impôts visés (impôts en espèces acquittés lors de l'exercice en cours)

Assiette fiscale GloBE

Termes clés :

- **Les impôts visés** sont basés sur l'impôt en espèces acquitté sur le bénéfice imposable conformément aux règles fiscales de chaque pays au cours de l'année concernée. Ils comprennent l'ensemble des impôts assis sur les bénéfices, qu'ils soient ou non qualifiés d'impôts sur le revenu des sociétés (par exemple, l'impôt sur les dividendes ou les redevances basées sur les bénéfices).
- **L'assiette fiscale GloBE** est le bénéfice (ou la perte) avant impôt sur le revenu tel que déterminé selon la norme comptable financière en vigueur, qui peut inclure des éléments précédemment inclus dans les autres éléments du résultat comptable. Certains revenus sont supprimés et certaines dépenses sont rajoutées au bénéfice (ou à la perte) avant impôt pour parvenir à l'assiette fiscale GloBE. Voir l'exemple présenté dans le Tableau 1.



- **Le bénéfice imposable** est la part du revenu d'une entreprise qui est soumise à l'impôt sur le revenu conformément aux lois fiscales de la juridiction.
- **Les différences temporelles** sont les différences entre le moment où un élément est pris en compte dans le calcul du bénéfice imposable par rapport au moment où il est pris en compte dans le calcul du bénéfice comptable utilisé dans l'assiette fiscale GloBE.

ENCADRÉ 1. AMORTISSEMENT ACCÉLÉRÉ : EXEMPLE DES DIFFÉRENCES TEMPORAIRES DANS LE SECTEUR MINIER

D'après la norme internationale d'information financière (IFRS) et la norme comptable internationale (IAS) 16, « l'amortissement est la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur la durée de vie de celui-ci ». ^{2,3} Ainsi, dans l'exemple simplifié ci-dessous, une usine de traitement coûtant 50 millions de dollars pour une exploitation minière de 15 ans serait amortie à des fins comptables proportionnellement à la production minière.

Cependant, selon les règles fiscales locales, l'entreprise pourrait être autorisée à amortir son investissement sur une période de cinq ans en utilisant une règle d'amortissement linéaire.

La différence serait un bénéfice comptable déclaré dès la première année de production, mais un bénéfice imposable déclaré beaucoup plus tard, au cours de l'année cinq — et même plus tard si les pertes fiscales initiales peuvent être reportées sans limitation. Le projet aurait donc un TEI de 0 pour cent lors des cinq premières années en raison des différences temporaires créées par l'amortissement accéléré.

Au fil du temps, ces différences temporaires s'inversent de façon à ce que TEI GloBE devrait évaluer et, à terme, dépasser le taux réglementaire local, nonobstant les risques liés au BEPS et les difficultés rencontrées dans le cadre du recouvrement. Dans notre exemple, en supposant que le taux nominal d'imposition soit de 25 pour cent, le TEI serait proche de 40 pour cent à la fin de la période d'amortissement de cinq ans, sans tenir compte de tout report de pertes antérieures.

² IFRS. (n.d.). IAS 16 *Property, Plant and Equipment*. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-16-property-plant-and-equipment/>

³ Copyright © 2021 IFRS® Foundation

Utilisé avec l'autorisation de l'IFRS Foundation. Tous droits réservés. Les droits de reproduction et d'utilisation sont strictement limités. Veuillez contacter l'IFRS Foundation pour de plus amples renseignements à licences@ifrs.org. Des exemplaires des publications IASB® peuvent être obtenus auprès du Département des publications de l'IFRS Foundation. Pour toute question relative à nos publications ou aux droits d'auteur, veuillez vous adresser à publications@ifrs.org ou vous rendre dans notre boutique en ligne à <http://shop.ifrs.org>.

Avis de non-responsabilité : Dans la mesure permise par la législation applicable, le Conseil d'administration et l'IFRS Foundation déclinent expressément toute responsabilité découlant, de quelque manière que ce soit, de cette publication ou de toute traduction de celle-ci, qu'elle soit contractuelle, délictuelle ou autre, envers toute personne en ce qui concerne toute réclamation ou perte de quelque nature que ce soit, y compris les pertes directes, indirectes, accidentelles ou consécutives, les dommages-intérêts punitifs, les pénalités ou les coûts. Les informations contenues dans cette publication ne constituent pas des avis et ne doivent pas se substituer aux services d'un professionnel dûment qualifié.



Tableau 1. Exemple d'amortissement accéléré, en millions de dollars (aucun report de pertes en avant)

Année	0	1	2	3	4	5	6-15	Total
Investissement	50							50
Valeur de production	0	2	4	8	10	10	10	134
Amortissement comptable	-	0,75	1,49	2,99	3,73	3,73	3,73	50
Amortissement fiscal	10	10	10	10	10	0	0	50
Bénéfice comptable	-	1,25	2,51	5,01	6,27	6,27	6,27	84
Bénéfice imposable	-10	-8	-6	-2	0	10	10	84
Taux de l'IRS	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %	
IRS payé	0	0	0	0	0	2,5	2,5	27,5
TEI GloBE	s. o.	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	39,9 %	39,9 %	32,7 %
TEI minimum	12,5 %	12,5 %	12,5 %	12,5 %	12,5 %	12,5 %	12,5 %	
Impôt supplémentaire dû	Non	0,16	0,31	0,63	0,78	Non	Non	1,88

Il existe deux sortes de différences entre le bénéfice comptable et le revenu imposable : temporaires et permanentes. Ce document porte principalement sur les différences temporaires, ou temporelles; néanmoins, les différences permanentes sont également importantes pour les pays en développement riches en ressources naturelles. Hormis la définition ci-dessous, les différences permanentes sont évoquées brièvement à la section 5 et feront l'objet d'une prochaine note d'information consacrée à cet aspect précis des réformes.

2.1 DIFFÉRENCES TEMPORAIRES

Les différences temporaires s'inversent avec le temps. Elles doivent être exclues du TEI ; autrement, il semblera qu'il y ait sous-imposition alors que ce n'est pas le cas. Cela serait contraire à un principe fondamental des actions BEPS de l'OCDE qui consiste à garantir que les impôts soient payés là où la valeur est créée. Cela déplacerait les droits d'imposition hors du pays où les ressources sont situées vers le pays de de domiciliation de la société mère.

Les différences temporelles, les plus concrètes pour le secteur minier ont trait aux dépenses en capital pour la construction de la mine, de l'usine et des équipements, et aux dépenses de réhabilitation du site. Les pertes de change non réalisées



constituent une autre différence temporaire, car les règles fiscales locales peuvent autoriser les entreprises à demander une déduction uniquement lorsqu'elles réalisent la perte. L'exemple figurant dans l'Encadré 1 illustre comment les différentes règles d'amortissement des dépenses en capital entre les règles comptables et les règles fiscales nationales créent un écart temporaire.

L'exploitation minière n'est pas le seul secteur qui pourrait faire face à d'importantes différences temporelles. Tous les secteurs à forte intensité de capital seraient touchés, surtout si leurs activités sont exercées dans le cadre d'investissements dont le recouvrement des coûts s'opère sur long terme. Le secteur des assurances serait également touché. L'ampleur des investissements initiaux réalisés dans le secteur minier signifie que l'envergure des différences temporelles est très importante et que la période sur laquelle elles s'inversent est longue.



L'amortissement accéléré peu être important pour susciter des investissements à forte intensité de capital.

2.2 DIFFÉRENCES PERMANENTES

Une différence permanente ne s'inverse pas : il existe un écart permanent entre la charge d'impôt sur le plan comptable et l'impôt à payer au Trésor, causé par un élément qui ne s'inverse pas dans le temps . À titre d'exemple, un congé fiscal de cinq ans sur le bénéfice de l'entreprise réduirait de façon permanente le montant total de l'impôt payé par un projet minier, mais il n'affecterait pas le TEI, calculé à partir du bénéfice comptable multiplié par le taux d'imposition légal. Il en résulterait une différence permanente qui conduirait à une sous-imposition par rapport au taux minimum selon la règle GloBE proposée et au versement d'un impôt supplémentaire, souvent à la juridiction de la société mère. Cette question est présentée plus en détail à la section 5 de la présente note d'information.



3. QUEL SERAIT L'IMPACT DU PILIER DEUX POUR LES PAYS EN DÉVELOPPEMENT RICHES EN RESSOURCES NATURELLES SI LES DIFFÉRENCES TEMPORELLES N'ÉTAIENT PAS RÉSOLUES ?

Les différences temporelles qui ont pour effet d'amener le taux effectif d'imposition (TEI) d'une société minière en dessous du taux minimum de la juridiction, et d'obliger ainsi la société à s'acquitter d'un impôt supplémentaire, sont susceptibles d'avoir un impact sur les pays riches en ressources et les investisseurs des manières suivantes :

A) LES INVESTISSEMENTS DANS LE SECTEUR MINIER DANS LES PAYS EN DÉVELOPPEMENT POURRAIENT ÊTRE RÉDUITS

Si le Pilier Deux ne règle pas le problème des différences temporelles, la valeur actuelle nette des projets de longue durée peut être sensiblement réduite. Une valeur actuelle nette inférieure pourrait signifier que certains projets miniers ne seront pas poursuivis ou pourront être élaborés à plus petite échelle.

De nombreuses incitations fiscales s'avèrent inefficaces lorsqu'il s'agit d'attirer des investissements en faveur du secteur minier. Cependant, des incitations telles que l'amortissement accéléré peuvent être importantes pour susciter des investissements à forte intensité de capital. De telles incitations fondées sur les coûts permettent aux contribuables de récupérer plus rapidement leur investissement grâce à des déductions appropriées faites sur leur revenu imposable. Elles diffèrent également le paiement des impôts aux étapes ultérieures de la vie d'un projet et ne réduisent donc pas les flux de trésorerie au cours des premières années critiques pendant lesquelles les capitaux sont les plus nécessaires. En même temps, elles préservent le niveau total de prélèvement fiscal : elles n'affectent que le moment où les impôts sont payés et non pas le montant payé. Si les écarts temporaires ne sont pas résolus par le Pilier Deux, l'objectif politique visé par des incitations telles que l'amortissement accéléré sera sapé, ce qui augmentera le coût global de l'investissement, diminuant ainsi la valeur actuelle nette des projets miniers.

Les investissements à forte intensité de capital peuvent également être pénalisés par le risque de double imposition découlant des différences temporaires. La double imposition économique se produit lorsque deux contribuables distincts sont imposés sur le même revenu dans des juridictions différentes. Dans le cas de l'amortissement accéléré, dans un premier temps, la société mère peut être tenue de payer un impôt supplémentaire à son pays d'origine ou de résidence sur les revenus sous-imposés de sa filiale minière. Plus tard, lorsque l'amortissement accéléré arrive à sa fin, la



filiale versera au pays hôte un impôt sur ces mêmes revenus, entraînant une double imposition économique. À ce stade, la société mère aurait le droit de réclamer un crédit pour les impôts acquittés dans le pays hôte, ce qui réduirait son impôt à payer dans le pays de résidence et réglerait le problème de la double imposition. Néanmoins, en raison de l'ampleur des investissements en capitaux effectués dans le secteur minier, il peut s'écouler de nombreuses années avant que la société mère ne puisse demander un crédit d'impôt, ce qui pourrait entraîner un fiscal non récupérable.

Une réduction des investissements dans le secteur minier dans les pays en développement aurait un impact non seulement sur les recettes fiscales, mais aussi sur l'emploi et l'économie à un moment où ces pays essaient de se remettre de la décimation de leurs économies et de leurs secteurs sanitaires provoquée par la pandémie de COVID-19.

B) EN RAISON DES DIFFÉRENCES TEMPORELLES, LES IMPÔTS SERONT D'ABORD ACQUITTÉS DANS LES PAYS DE RÉSIDENCE DES SOCIÉTÉ MINIÈRES

Si le TEI d'une entreprise minière est inférieur au taux minimum, cela déclencherait le versement d'un impôt supplémentaire au pays où se situe le siège social de la société minière avant que des impôts ne soient acquittés au pays où sont basées les opérations minières. Cela est dû à la primauté de la « règle d'inclusion du revenu » (RIR) dans la proposition de Règle globale de lutte contre l'érosion de base d'imposition (GloBE). Cette règle s'appliquerait dans les pays où sont implantées les sociétés mères de groupes multinationaux et permettrait à l'administration fiscale de percevoir un impôt supplémentaire sur tout revenu étranger imposé en dessous du taux minimum global. Cela est contraire au principe d'imposition des revenus là où la valeur est créée, qui dans le secteur minier est le lieu où se trouvent les ressources minérales. Le versement d'un impôt au pays de résidence aux dépens du pays propriétaire des ressources serait politiquement indéfendable et pourrait donner lieu à des tensions entre les pays développés et les pays en développement.

C) L'IMPACT DES ÉCARTS TEMPORELS EST SUSCEPTIBLE D'ÊTRE RESENTIE DE FAÇON DISPROPORTIONNÉE PAR LES PAYS EN DÉVELOPPEMENT

Dans de nombreux pays en développement, le secteur minier n'a pas atteint une phase de maturité ; la plupart des sociétés multinationales possèdent une, ou un petit nombre de mines, qui en sont souvent à leurs premiers stades de développement ou d'exploitation. Les mines à ces stades précoces de développement sont les plus susceptibles d'être lésées par les différences temporelles décrites ci-dessus.

En revanche, les pays plus riches ont tendance à abriter des secteurs miniers diversifiés ; de nombreuses sociétés minières sont locales, et la plupart des sociétés minières étrangères possèdent plusieurs actifs à différents stades de leur cycle de vie — certains d'entre eux donnant lieu au paiement d'un faible montant d'impôt, d'autres au paiement de sommes importantes. Ces entreprises sont moins susceptibles d'être soumises à la règle d'inclusion du revenu de la proposition GloBE. En effet, leurs impôts seront combinés au niveau juridictionnel, de sorte que les



paiement faibles ou nuls des nouveaux projets seront compensées par les impôts importants payés par les mines matures. Par conséquent, les TEI de ces entreprises devraient être au-dessus du taux global minimum pour une année donnée.

Les pays en développement peuvent le moins se permettre de renoncer aux investissements et aux revenus miniers — mais ce sont eux qui subiraient les répercussions négatives de la proposition GloBE si cette question d'écarts temporels n'était pas résolue de manière adéquate.



4. QUE PEUVENT FAIRE LES PAYS EN DÉVELOPPEMENT RICHES EN RESSOURCES NATURELLES POUR ÉVITER DE SUBIR DES EFFETS NÉGATIFS DES DIFFÉRENCES TEMPORELLES DANS LE CADRE DU PILIER DEUX ?

Le dernier Blueprint du Pilier Deux précise clairement qu'il « ne devrait pas entraîner une imposition lorsque le taux effectif d'imposition (TEI) faible résulte de différences temporelles dans la comptabilisation des revenus ou des prélèvements d'impôts. »⁴ Plus précisément, il reconnaît l'existence de problèmes d'écarts temporels, ou temporaires, découlant de la passation immédiate en charges et de l'amortissement accéléré des actifs aux fins de la législation fiscale locale. Le Secrétariat de l'OCDE a formulé trois propositions en vue de résoudre ce problème. Chacune d'entre elles est détaillée ci-dessous.

4.1 REPORTS DE PERTES EN AVANT ET CRÉDITS D'IMPÔT DÉCOULANT DE LA « RÈGLE D'INCLUSION DU REVENU » (RIR)

Le mécanisme proposé par l'OCDE consiste à éliminer les différences temporelles à l'aide d'une combinaison de reports en avant de l'impôt payé localement et de crédits d'impôt RIR. Le paiement d'un excédent d'impôt au-delà du taux minimum peut donner droit à un crédit d'impôt RIR ou à un report en avant de l'impôt payé localement. Si une entreprise multinationale a payé un impôt supplémentaire au cours des années précédentes sur le revenu perçu dans une juridiction, l'excédent d'impôt payé dans cette juridiction crée un crédit d'impôt RIR dont le montant est limité à l'impôt RIR acquitté dans un délai convenu. Ce montant peut être utilisé pour réduire la dette fiscale RIR de la société mère à l'égard de toute juridiction survenant dans l'année de création du crédit d'impôt RIR ou dans toute année ultérieure. La période d'utilisation du crédit d'impôt RIR est illimitée. Les impôts excédentaires

 Le recours aux impôts différés pourrait constituer un moyen simple de résoudre les différences temporelles émanant des règles GloBE, tant qu'il existe des règles pour exclure les positions fiscales incertaines et pour se prémunir contre les abus.

⁴ OCDE. (2020). *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier Deux: Cadre inclusif sur le BEPS*. Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris. <https://doi.org/10.1787/6c4f8dde-fr>



dans une juridiction qui ne donnent pas lieu à un crédit d'impôt RIR créent un report en avant de l'impôt payé localement qui peut être reporté sur un nombre d'années convenu et utilisé pour augmenter le TEI (et pour réduire le montant de l'impôt supplémentaire) lors d'une période de faible imposition ultérieure. Les reports en avant de l'impôt payé localement ne peuvent être utilisés que pour augmenter le TEI dans la juridiction où ils surviennent.

Bien que cette proposition puisse permettre une résolution adéquate des différences temporelles dans la plupart des secteurs, elle s'avère insuffisante pour les industries à forte intensité de capital telles que l'exploitation minière. Le Blueprint du Pilier Deux reconnaît que les différences temporelles liées aux amortissements nécessitent des mesures supplémentaires et que le crédit d'impôt RIR est insuffisant pour les entreprises à forte intensité de capital, conduisant à une imposition excessive (paragraphe 220). Par conséquent, des propositions alternatives sont requises dans le cas précis de l'exploitation minière et d'autres industries de longue durée à forte intensité de capital.

4.2 COMPTABILISATION DES IMPÔTS DIFFÉRÉS

La comptabilisation des impôts différés est employée par la filiale d'exploitation minière à l'égard des biens amortissables éligibles à la passation immédiate en charges ou à l'amortissement accéléré à des fins fiscales. Un impôt différé passif est un impôt évalué à des fins comptables ou dû pour la période en cours mais qui n'a pas encore été payé. Le report provient du décalage dans le temps entre le moment où l'impôt est comptabilisé et le moment où l'impôt est payé.

La comptabilisation des impôts différés se conforme aux normes comptables internationales. D'après l'IFRS :

L'IAS 12 impose à une entité de reconnaître un impôt différé passif ou (sous certaines conditions) un impôt différé actif pour l'ensemble des différences temporaires, à quelques exceptions près. Les différences temporaires sont les différences entre l'assiette fiscale d'un actif ou d'un passif et sa valeur comptable figurant dans sa situation financière. L'assiette fiscale d'un actif ou d'un passif est le montant attribué à cet actif ou à ce passif à des fins fiscales.⁵

⁵ IFRS. (n.d.). *IAS 12 Income Taxes*. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-12-income-taxes/#>. Voir note 3.



ENCADRÉ 2. EXEMPLE DE COMPTABILISATION DES IMPÔTS DIFFÉRÉS

Prenons l'exemple précédent exposé à l'Encadré 1 concernant une mine qui achète une usine de traitement minier coûtant 50 millions de dollars pour une exploitation minière de 15 ans.

L'usine est amortie sur la durée de vie utile de la mine à des fins comptables et sur cinq ans à des fins fiscales. Il en résulte une différence temporaire entre le bénéfice comptable et le bénéfice imposable, qui est d'abord positive, et ensuite négative à la fin de la période d'amortissement fiscal. On observe également une différence au niveau des impôts calculés sur les bénéfices. Cette différence est enregistrée dans les états financiers en tant qu'impôt différé.

Dans l'exemple ci-dessous, qui est décrit plus en détail en annexe, si l'on prend pour hypothèse un taux d'impôt sur le revenu des sociétés de 25 pour cent, l'impôt différé passif serait de 1,25 millions de dollars à l'année trois. La comptabilisation des impôts différés ajouterait l'impôt différé passif de 1,25 millions de dollars au numérateur de la fraction correspondant au TEI (c'est-à-dire l'impôt acquitté), et le TEI serait égal au taux réglementaire de 25 pour cent. Cela neutraliserait l'effet de l'amortissement fiscal sur le TEI.

Tableau 2. Exemple d'amortissement accéléré, en comptabilisant les impôts différés, en millions de dollars (aucun report de pertes en avant)

Année	0	1	2	3	4	5	6-15	Total
Investissement	50							50
Valeur de production	0	2	4	8	10	10	10	134
Amortissement comptable	-	0,75	1,49	2,99	3,73	3,73	3,73	50
Amortissement fiscal	10	10	10	10	10	0	0	50
Bénéfice comptable	-	1,25	2,51	5,01	6,27	6,27	6,27	84
Bénéfice imposable	-10	-8	-6	-2	0	10	10	84
Taux de l'IRS	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %	
IRS payé	0	0	0	0	0	2,5	2,5	27,5
Comptabilisation des impôts différés	-	0,31	0,63	1,25	1,57	(0,93)	(0,93)	-6,5
TEI minimum	12,5 %	12,5 %	12,5 %	12,5 %	12,5 %	12,5 %	12,5 %	
Sans résolution des différences temporelles découlant du Pilier Deux								
TEI GloBE	s. o.	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	39,9 %	39,9 %	32,7 %
Impôt supplémentaire dû	Non	0,16	0,31	0,63	0,78	Non	Non	1,88
Comptabilisation des impôts différés								
TEI GloBE	s. o.	25,0 %	25,0 %	25,0 %	25,0 %	25,0 %	25,0 %	25,0 %
Impôt supplémentaire dû	Non							



Les avantages du recours à la comptabilisation des impôts différés pour résoudre les différences temporelles sont les suivants :

- La comptabilisation des impôts différés est régie par les mêmes normes comptables internationales que celles utilisées pour la détermination du bénéfice comptable (le dénominateur du TEI), ce qui permet aux entreprises et aux Etats de s'y conformer plus facilement.
- Elle est bien comprise, représente une pratique courante pour l'industrie, fait partie des processus de conformité existants, est soumise à un audit indépendant par des cabinets comptables, est reflétée dans les comptes financiers déclarés aux autorités fiscales locales et aux agences de régulation des marchés, et est donc transparente.
- Cela peut être moins lourd, dans une perspective de conformité et de vérification, que de devoir surveiller une prolifération de crédits d'impôt RIR visant à indemniser les entreprises pour les excédents d'impôts payés en raison de l'inversion des différences temporelles.
- Cela empêcherait une double imposition due à la proposition GloBE (Règle globale de lutte contre l'érosion de base d'imposition). Si les lois fiscales permettent à une entreprise de reporter le paiement des impôts sur les revenus enregistrés dans le compte de résultat de la période en cours, l'entreprise doit déclarer un impôt différé passif pour tenir compte du fait que ces revenus (bien qu'ils soient reconnus pendant l'exercice en cours) seront imposables lors d'une année ultérieure.
- Cela empêcherait également une sous-imposition des bénéficiaires due à la proposition GloBE. Si les lois fiscales imposent à l'entreprise de s'acquitter d'un impôt sur un montant de revenu supérieur à celui indiqué par les revenus et dépenses déclarés lors de la période en cours, l'entreprise déclare un impôt différé actif tenant compte du fait que (d'un point de vue comptable) cet impôt a été prépayé à l'égard d'un revenu futur.

Les risques ou limites du recours à la comptabilisation des impôts différés pour résoudre les différences temporelles sont les suivants :

- Il existe des différences entre les règles GloBE et la comptabilité financière qui exigeront de modifier certains résultats de l'impôt différé afin d'adapter la comptabilisation des impôts différés aux règles GloBE. Ces modifications devraient être réduites au minimum afin d'éviter l'ajout de complexité supplémentaire.
- Dans certaines circonstances, la comptabilisation des impôts différés permet de déterminer la charge d'impôt, utilisée dans le numérateur du TEI, en se basant sur des estimations des impôts à payer à l'avenir. Le risque se pose alors d'aboutir à une estimation inexacte du montant de l'impôt futur à payer, ce qui pourrait entraîner un TEI erroné. Par exemple, l'impôt pourrait ne jamais être payé, ou son montant pourrait être nettement inférieur à celui prévu par l'estimation.



- Le point ci-dessus témoigne de la part de jugement impliquée dans la comptabilisation des impôts différés. Les cadres fiscalistes de l'industrie minière font valoir que le recours au jugement dans la comptabilisation des impôts différés peut être restreint à quelques domaines très précis et que cela est plus limité que dans le cas du bénéfice comptable (le dénominateur du TEI), dont la détermination nécessite également une part d'estimation.⁶ Les domaines précis sont énumérés ci-dessous.
 - **Positions fiscales incertaines** – Lorsque les entreprises sont en contentieux avec une autorité fiscale, elles procèdent à une estimation de l'obligation fiscale qui devrait en résulter. Il s'agit d'une pure estimation. Pour répondre aux préoccupations concernant le risque de manipulation, les entreprises pourraient être tenues d'exclure les positions fiscales incertaines de la charge d'impôt aux fins de calculer le TEI (ce qui est conforme à l'approche appliquée à l'heure actuelle dans l'établissement des rapports pays par pays). Chaque entreprise devrait pouvoir procéder à cet ajustement de ses comptes.
 - **Impôt différé actif** – Une entreprise subit une « perte fiscale » lorsque le montant total des déductions demandées pour un exercice dépasse son revenu total. Dans le cas des projets à forte intensité de capital, les pertes fiscales peuvent être importantes et durer de nombreuses années. Lors de la préparation de leurs comptes financiers, les entreprises devront évaluer si elles seront en mesure de récupérer leurs pertes fiscales à l'avenir. Cette estimation est basée sur les revenus futurs attendus, ainsi que sur le calendrier des revenus.
 - **Impôt différé passif** – Si les lois fiscales permettent à une entreprise de reporter le paiement des impôts sur les revenus enregistrés dans le compte de résultat de la période en cours, l'entreprise doit déclarer un impôt différé passif pour tenir compte du fait que ces revenus (bien qu'il soient reconnus dans la période en cours) seront imposables au cours d'une période future. À l'instar des impôts différés actifs, certaines estimations sont requises. Cependant, dans de nombreux cas, il s'agira d'un processus mécanique fondé sur l'application de la législation fiscale en vigueur. La retenue à la source accumulée sur les revenus d'intérêts en est un exemple courant. Une entreprise qui accorde un prêt à sa filiale enregistrera dans ses comptes des revenus d'intérêts. Il s'agit de revenus que l'entreprise s'attend à recevoir à l'avenir. De plus, l'entreprise procédera à une estimation du montant d'impôt qui sera retenu sur les revenus d'intérêts. L'estimation nécessaire pour la détermination des revenus d'intérêts à percevoir est la même que pour la retenue à la source à payer. Une fois que l'entreprise aura déterminé le montant des revenus d'intérêts, la retenue à la source représentera un calcul purement

⁶ 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/fr/fiscalite/beps/commentaires-publics-recus-sur-les-rapports-sur-les-blueprints-des-piliers-un-et-deux.htm>



mécanisme fondé sur les règles fiscales en vigueur. La seule raison pour laquelle l'estimation des futurs passifs liés aux retenues d'impôt à la source serait inexacte est une modification des règles fiscales avant le paiement de l'impôt. Ce type d'écart temporel nécessite peu de jugement, et pourrait donc être intégré à la comptabilisation des impôts différés afin d'être pris en compte dans le calcul du TEI.

En résumé, le recours aux impôts différés pourrait constituer un moyen simple de résoudre les différences temporelles émanant des règles GloBE, tant qu'il existe des règles pour exclure les positions fiscales incertaines et pour se prémunir contre les abus du système pouvant être commis par les entreprises ou les gouvernements.

4.3 RÈGLES FISCALES LOCALES

La troisième proposition consiste à utiliser les règles fiscales locales portant sur les amortissements et le recouvrement des coûts pour calculer le dénominateur, au lieu des règles utilisées aux fins de la comptabilité financière. L'OCDE a déclaré que les règles d'amortissement fiscal en question pourraient inclure les taux d'amortissement (le pourcentage) et les périodes d'amortissement (le nombre d'années) et être placées dans des accords de service (les montants d'amortissement de la première et de la dernière année devant y être inclus). Néanmoins, ces règles ne devraient pas permettre des déductions dépassant le coût réel de l'actif.

En se référant à l'exemple précédent figurant dans le tableau 3, selon cette approche, les règles locales en matière d'amortissement fiscal seraient utilisées à la place des règles d'amortissement comptable pour déterminer le coût des équipements aux fins du calcul du TEI. Par conséquent, aucun bénéfice ne serait déclaré en vertu des règles GloBE avant l'année cinq, tout comme aucun bénéfice n'est déclaré en vertu des règles fiscales locales.



Tableau 3. Exemple d'amortissement accéléré, tenant compte des règles fiscales locales, en millions de dollars (aucun report de pertes en avant)

Année	0	1	2	3	4	5	6-15	Total
Investissement	50							50
Valeur de production	0	2	4	8	10	10	10	134
Amortissement comptable	-	0,75	1,49	2,99	3,73	3,73	3,73	50
Amortissement fiscal	10	10	10	10	10	0	0	50
Bénéfice comptable	-	1,25	2,51	5,01	6,27	6,27	6,27	84
Bénéfice imposable	-10	-8	-6	-2	0	10	10	84
Taux de l'IRS	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %	25 %	
IRS payé	0	0	0	0	0	2,5	2,5	27,5
Comptabilisation des impôts différés	-	0,31	0,63	1,25	1,57	(0,93)	(0,93)	-6,5
TEI minimum	12,5 %	12,5 %	12,5 %	12,5 %	12,5 %	12,5 %	12,5 %	
Sans résolution des différences temporaires découlant du Pilier Deux								
TEI GloBE	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	39,9 %	39,9 %	32,7 %
Impôt supplémentaire dû	Non	0,16	0,31	0,63	0,78	Non	Non	1,88
Règles fiscales locales								
TEI GloBE	s. o.	25,0 %	25,0 %	32,7 %				
Impôt supplémentaire dû	Non							

Les avantages de l'utilisation des règles fiscales locales pour résoudre les différences temporelles sont les suivants :

- Par rapport à la première proposition, le recours aux règles fiscales locales peut être moins contraignant, dans une perspective de conformité et du point de vue de l'administration, que de devoir superviser une prolifération de crédits d'impôt RIR visant à indemniser les entreprises pour les excédents d'impôts payés en raison de l'inversion des différences temporelles.
- L'utilisation des règles fiscales locales est généralement considérée comme étant moins vulnérable à la manipulation que le recours aux impôts différés. Les règles fiscales locales sont transparentes et aisément vérifiables — il s'agit simplement d'appliquer la loi.



Les risques ou limites de l'utilisation des règles fiscales locales pour résoudre les différences temporelles sont les suivants :

- L'utilisation des règles fiscales locales introduit un degré supplémentaire de complexité dans le calcul de l'assiette fiscale GloBE. Il serait nécessaire de préciser les dépenses en capital particulières auxquelles les règles fiscales locales doivent être appliquées aux fins du calcul du TEI. Il faudrait également vérifier les règles fiscales locales pour s'assurer que les pays se conforment au Pilier Deux. Sans surveillance adéquate, il existerait un risque que certains pays puissent se servir de cette exception pour poursuivre la concurrence fiscale en faisant de sorte que les règles fiscales locales applicables soient aussi favorables que possible envers les entreprises, ce qui irait à l'encontre des objectifs des règles GloBE.
- L'utilisation des règles fiscales locales se démarque de l'approche proposée, qui consiste à déterminer l'assiette fiscale GloBE (le bénéfice comptable) à l'aide de comptes financiers. Cela impliquerait d'utiliser une combinaison de comptes financiers et de comptes fiscaux pour déterminer le dénominateur, augmentant ainsi le fardeau administratif et de conformité.
- L'application correcte des règles fiscales locales à la base comptable augmenterait le fardeau de conformité, car les entreprises se verraient obligées de tenir des registres comptables et fiscaux parallèles pour les immobilisations.

Pour que cette démarche puisse aboutir à la résolution complète des différences temporelles, elle devrait s'appliquer à l'ensemble des dépenses en capital, et pas seulement aux immobilisations. Elle aurait besoin d'inclure les investissements dans le forage, l'enlèvement des morts-terrains (les déchets qui se trouvent au-dessus du gisement), la construction de la mine, les coûts liés à la fermeture et la réhabilitation.

En résumé, le recours aux règles fiscales locales pourrait permettre la résolution des différences temporelles liées aux règles GloBE d'une manière impliquant moins de jugement ou d'estimation de la part de l'industrie qu'avec l'utilisation des impôts différés, mais avec davantage de complexité et un fardeau de conformité plus lourd.



5. IMPACT DES DIFFÉRENCES PERMANENTES

De nombreux pays en développement riches en ressources naturelles ont, par le passé, proposé diverses formes d'incitations fiscales qui pourraient donner lieu à des différences permanentes en vertu des règles GloBE (Règle globale de lutte contre l'érosion de base d'imposition). Les congés fiscaux en constituent l'exemple le plus évident et sont précisément le type d'incitation que le Pilier Deux entend cibler. Néanmoins, il faudra beaucoup de temps aux pays en développement pour accomplir l'objectif de la proposition GloBE, adapter leur cadre juridique et éventuellement réviser les accords d'investissement afin de supprimer les congés fiscaux et autres incitations donnant lieu à des différences permanentes entre les impôts calculés sur la base des règles comptables et les impôts à payer au pays hôte. À moins de laisser suffisamment de temps aux pays en développement pour qu'ils effectuent la transition, ils seront touchés deux fois : premièrement, avec la dépense fiscale de l'incitation, et deuxièmement, en perdant des impôts au profit des pays développés en vertu de la RIR, ce qui sapera leurs propositions d'investissement. Il s'agit d'une question essentielle pour tous les pays en développement qui dépendent des investissements directs étrangers.

Pour la plupart des autres secteurs, les incitations à l'investissement figurent dans les lois régissant les investissements ou le code général des impôts et peuvent être annulées de façon unilatérale par les gouvernements. Toutefois, dans le secteur minier, de nombreux pays ont signé avec des investisseurs miniers des contrats contenant des clauses de stabilisation fiscale onéreuses qui les empêchent de modifier les conditions fiscales applicables à l'investissement. Certains de ces contrats en vigueur datent de plusieurs décennies et contiennent des incitations fiscales extrêmement généreuses. Dans de nombreux cas, les pays ont déjà renoncé à d'importantes recettes fiscales, ce qui conduit en partie à la perception croissante que l'exploitation minière n'ait pas tenu ses promesses en termes de paiements aux pays d'accueil. Alors que les entreprises soumises à de tels régimes ne paient pas ou peu d'impôts dans les pays hôtes, les règles GloBE pourraient obliger ces entreprises à payer des impôts dans un autre pays. Ce résultat ne paraît pas raisonnable.



Une option consisterait à accorder aux pays une dérogation au Pilier Deux lorsqu'ils sont contractuellement ou légalement tenus de maintenir des incitations fiscales vis-à-vis de certains investisseurs. Cela créerait une exclusion pour les pays qui sont liés par des dispositions de stabilisation des contrats miniers très strictes, mais retarderait l'impact de la réforme GloBE et pourrait constituer une échappatoire permettant d'éviter sa mise en œuvre à travers de futurs contrats miniers.

Une meilleure option à la fois pour les pays riches en ressources naturelles et pour atteindre pleinement les objectifs de la proposition GloBE pourrait consister à permettre exceptionnellement aux pays de modifier leurs contrats miniers pour s'adapter à l'impact de GloBE, en dépit des dispositions de stabilisation, afin qu'ils n'aient pas de revenus miniers sous-imposés. Ce positionnement s'inscrirait dans le prolongement naturel des Principes directeurs de l'OCDE pour des contrats extractifs durables. Le Principe directeur VIII précise que :

l'adoption de mesures de bonne foi de lutte contre l'évasion fiscale ou l'interprétation de la législation en vigueur par les gouvernements des pays hôtes pour protéger la base fiscale de l'érosion et du transfert des bénéfices (par exemple sur la limitation de la déduction des intérêts et le prix des transferts), conformément aux pratiques fiscales reconnues au niveau international, ne doivent pas être considérées comme des modifications de la législation.⁷

Une fois approuvée, la proposition GloBE constituera une pratique fiscale internationalement reconnue pour protéger les recettes publiques contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices. Cependant, les pays en développement peuvent être réticents et, dans certains cas, juridiquement incapables de modifier les contrats miniers qui contiennent des incitations fiscales créant des différences permanentes. Le Cadre inclusif sur le BEPS devrait donc rendre cette permission explicite, de sorte que les pays puissent raisonnablement modifier les conditions fiscales des contrats miniers existants pour se conformer aux nouvelles règles GloBE. Les problèmes posés par les différences permanentes, et les options permettant d'y remédier, seront détaillés dans une note d'information dédiée.

⁷ OCDE. (2021). *Principes directeurs pour des contrats extractifs durables*. https://www.oecd-ilibrary.org/development/principes-directeurs-pour-des-contrats-extractifs-durables_a8b62058-fr



6. CONCLUSION

La proposition de Règle globale de lutte contre l'érosion de base d'imposition (GloBE) formulée par le Pilier Deux devrait renforcer la fiscalité minière dans les pays en développement en instaurant un taux minimum d'imposition. Elle découragera probablement la concurrence fiscale dommageable et les incitations fiscales coûteuses telles que les congés fiscaux. Toutefois, elle ne résout pas de manière adéquate la question des différences temporelles dans le calcul du taux effectif d'imposition (TEI) et pourrait entraîner une perte d'investissement et de revenus du secteur minier dans les pays riches en ressources naturelles, notamment dans le monde en développement. Il est essentiel que le Cadre inclusif sur le BEPS réponde à cette problématique avant que le Pilier Deux des réformes de la fiscalité numérique internationale ne soit finalisé et adopté.



IGF

INTERGOVERNMENTAL FORUM
on Mining, Minerals, Metals and
Sustainable Development



AFRICAN TAX
ADMINISTRATION FORUM
FORUM SUR
L'ADMINISTRATION
FISCALE AFRICAINE