

Personnes-ressources

Leader national de la politique fiscale
Albert Baker
416-643-8753

Leader national – Fiscalité internationale
Olivier Labelle
403-267-1790

Leader canadien Hong Kong
Chris Roberge
852-285 25627

Québec
François Champoux
514-393-5019

Est du Canada
Mark Noonan
613-751-6688

Tony Maddalena
905-315-5734

Toronto
Tony Ancimer
416-601-5945

Sandra Slaats
416-643-8227

Prairies
Andrew McBride
403-503-1497

Colombie-Britannique
Brad Gordica
604-640-3344

Liens connexes

Services de fiscalité internationale
Services de fiscalité de Deloitte

Alerte en fiscalité internationale

Rapport final sur l'action 5 du projet BEPS : Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance

Le 14 octobre 2015

Le 5 octobre 2015, en prévision de la réunion des ministres des Finances des pays du G20 organisée à Lima le 8 octobre, le Secrétariat de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) a **publié** treize rapports ainsi qu'un exposé des actions 2015 présentant les consensus afférents aux actions du projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéficiaires (BEPS). L'objectif vise à former une approche globale et uniforme du cadre fiscal international, y compris des recommandations pour les législations nationales et des principes internationaux en vertu du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et de ses lignes directrices en matière de prix de transfert. En vue de leur adoption par les gouvernements, elles sont classées en « standards minimums », « meilleures pratiques » et « recommandations ». L'OCDE poursuivra son travail sur certains aspects complémentaires dans les années à venir.

Dans le cadre des livrables de 2015, l'OCDE a publié un rapport final sur l'action 5, *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance* (version française disponible sous peu). Le rapport établit des standards minimums à la fois pour déterminer si les régimes préférentiels prennent suffisamment en compte l'exigence de ne favoriser que des activités substantielles et pour s'assurer de la transparence entourant les décisions administratives (*rulings*). Il énonce également des standards minimums pour les dispositions législatives nationales sur les régimes de propriété intellectuelle (« PI »), comme les régimes spéciaux applicables aux brevets (« patent boxes »).

Les travaux de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables ont été initialement documentés dans le rapport de l'OCDE de 1998 intitulé *Concurrence fiscale dommageable : Un problème mondial*. Ce rapport présentait un ensemble de facteurs visant à déterminer si un régime est préférentiel et, le cas échéant, si ce régime est potentiellement ou réellement dommageable. Parallèlement, l'OCDE a créé le Forum sur les pratiques fiscales dommageables (*Forum on Harmful Tax Practices* ou *FHTP*).

Le rapport intermédiaire de septembre 2014 sur l'action 5 (le « rapport intermédiaire ») a fait état des progrès réalisés par le FHTP dans le cadre de son

mandat. Ce dernier avait porté son attention sur i) l'élaboration d'une méthodologie visant à définir l'obligation d'exercer une activité substantielle dans le cadre des régimes relatifs aux biens incorporels et ii) l'amélioration de la transparence grâce à des échanges spontanés obligatoires des décisions administratives relatives à des régimes préférentiels.

Le rapport de 1998 a cerné quatre facteurs « clés » et huit « autres » facteurs pour déterminer si un régime est préférentiel. Le premier facteur — l'absence ou la faiblesse du taux d'imposition — constitue une porte d'entrée qui mène aux autres facteurs. Le rapport final a confirmé ce que proposait le rapport intermédiaire, à savoir que l'absence d'« activité substantielle », précédemment un des « autres » facteurs, est devenue un facteur « clé ».

Plusieurs approches ont été considérées pour déterminer une absence d'activité substantielle. L'approche qui a fait consensus au sein de l'OCDE, est l'« approche *nexus* », selon laquelle les dépenses sont indicatives de l'activité, un principe qui peut être appliqué à tous les types de régimes préférentiels. Ces régimes peuvent accorder des avantages préférentiels au contribuable seulement dans la mesure où le contribuable a procédé aux principales activités génératrices de revenus requises pour produire le type de revenus couverts par lesdits régimes préférentiels.

Régimes de PI préférentiels

Le rapport intermédiaire a élaboré l'approche *nexus* dans le contexte des régimes de PI, en établissant que la principale activité génératrice de revenus pour ces régimes est la recherche et développement (R et D), ce qui permet à un contribuable de bénéficier d'un régime de PI seulement dans la mesure où il a *lui-même* engagé les dépenses de R et D admissibles qui ont donné lieu au revenu de PI. Pour les entreprises au sein de l'Union européenne, la R et D doit être effectuée au sein de l'entreprise qui fait la demande, ce qui comprend la R et D menée dans un établissement stable (ES) étranger de cette entreprise. Les pays hors de l'UE peuvent appliquer un « test fondé sur la juridiction » s'ils le souhaitent.

Après la publication du rapport intermédiaire, l'Allemagne et le Royaume-Uni ont proposé une approche *nexus* modifiée, qui a ensuite été soutenue et adoptée par l'OCDE. Le rapport final inclut des détails additionnels sur l'application de l'approche *nexus* modifiée.

L'approche *nexus* détermine quel revenu peut donner droit à des avantages fiscaux, en appliquant le calcul suivant :

$$\frac{\text{Dépenses admissibles engagées pour développer l'actif de PI}}{\text{Dépenses totales engagées pour développer l'actif de PI}} \times \text{Revenu total tiré de l'actif de PI} = \text{Revenu donnant droit aux avantages fiscaux}$$

L'approche *nexus* a été conçue de façon à exiger un lien entre les dépenses, les actifs de PI et les revenus de PI, et les contribuables doivent faire le suivi des dépenses et des revenus en lien avec les actifs de PI quand ils le peuvent. Cependant, si ce suivi n'est pas pratique et exige des jugements arbitraires, les territoires peuvent déterminer que le suivi s'effectue plutôt au niveau du produit.

Les actifs de PI qui peuvent être admissibles aux avantages fiscaux d'un régime de PI sont les brevets et d'autres actifs de PI qui sont fonctionnellement équivalents aux brevets si ces actifs de PI sont protégés légalement et sont soumis à des processus

d'approbation et d'enregistrement similaires. Les actifs de PI fonctionnellement équivalents à des brevets sont notamment les certificats d'obtention végétale (*plant breeder rights*), les logiciels protégés par le droit d'auteur et, pour les petites entreprises, certains autres actifs de PI qui sont non-évidents, utiles et nouveaux.

Il y a différentes catégories de dépenses admissibles et totales; le ratio *nexus* peut donc être exprimé comme ceci :

$$\frac{a + b}{a + b + c + d}$$

Où : *a* représente les dépenses de R et D engagées par le contribuable lui-même, *b* représente les dépenses de sous-traitance à des parties non liées, *c* représente les coûts d'acquisition et *d* représente les dépenses de sous-traitance à des parties liées. Toutes les dépenses et tous les coûts seront inclus dans le calcul *nexus* au moment où ils sont engagés, quel que soit leur traitement comptable ou fiscal.

Les dépenses de R et D générales et spéculatives qui ne peuvent être liées à un actif ou un produit de PI en particulier peuvent être réparties, proportionnellement, entre plusieurs actifs ou produits de PI. Lors du calcul des dépenses admissibles, les territoires peuvent permettre aux contribuables d'appliquer une majoration de 30 % aux dépenses incluses dans les dépenses admissibles. Cette majoration peut accroître les dépenses admissibles, mais seulement dans la mesure où le contribuable a des dépenses non admissibles.

Les dépenses totales doivent inclure la somme de toutes les dépenses qui compteraient à titre de dépenses admissibles si elles étaient engagées par le contribuable lui-même. Par conséquent, les dépenses totales n'incluent que deux éléments qui *ne sont pas* inclus dans les dépenses admissibles : les dépenses pour l'impartition à des parties liées et le coût de la PI acquise.

Les territoires définiront le « revenu total » en fonction des définitions du revenu dans leur législation nationale, après l'application des règles de prix de transfert. La définition qu'ils choisissent doit tenir compte des dépenses admissibles engagées par les entreprises et doit être limitée au revenu de PI.

Mesures de transition et dispositions sur le maintien des droits acquis pour les régimes de PI

L'approche *nexus* a été conçue pour qu'un ratio cumulatif des dépenses admissibles et des dépenses totales soit appliqué. Cependant, à titre de mesure transitoire, les territoires pourraient autoriser les contribuables à appliquer un ratio avec les dépenses admissibles et les dépenses totales calculées selon une moyenne mobile sur trois ou cinq ans au niveau de l'entreprise. Ainsi, le fait que le contribuable n'ait pas été obligé de faire un suivi des dépenses avant l'introduction de *nexus* est pris en compte. Les contribuables devront ensuite passer du recours à la moyenne à l'utilisation des ratios cumulatifs pour les actifs ou produits de PI.

Aucun « nouveau participant » ne sera admis dans un régime de PI existant s'il ne se conforme pas à l'approche *nexus* après le 30 juin 2016. Pour le maintien des droits acquis, les « nouveaux participants » incluent les nouveaux contribuables qui ne bénéficiaient pas auparavant du régime et les nouveaux actifs de PI des contribuables qui bénéficiaient déjà du régime de PI existant. *Tous les régimes existants devront être supprimés d'ici le 30 juin 2021.*

Pour atténuer le risque que les nouveaux participants cherchent à bénéficier des régimes existants dans le but de profiter du maintien de droits acquis, les territoires doivent mettre en œuvre des mesures de protection. La première de ces mesures est une transparence accrue pour les nouveaux participants à un régime après le 6 février 2015, l'échange spontané de renseignements sur l'identité des nouveaux participants qui bénéficient d'un régime avec maintien des droits acquis étant requis. Les actifs de PI acquis après le 1^{er} janvier 2016, directement ou indirectement de parties liées qui ne bénéficient pas actuellement d'un régime de PI préférentiel, doivent être exclus du maintien des droits acquis (mais seulement après le 31 décembre 2016, ce qui donne un délai de grâce pendant que les pays adoptent une législation conforme à l'approche *nexus*).

Autres régimes préférentiels

Le rapport final envisage l'application du critère de l'activité substantielle à d'autres régimes préférentiels qui ont été identifiés par le FHTP depuis le rapport de 1998. La détermination de ce qui constitue les principales activités génératrices de revenus dépend du type de régime et sera effectuée au cas par cas.

Le rapport final donne des directives sur le type d'activités qui seraient considérées comme des « activités essentielles » pour les différents régimes relatifs aux actifs incorporels, y compris les régimes pour les sièges sociaux, les centres de services de distribution, le financement et le crédit-bail, la gestion de fonds, les services bancaires et les assurances, les entreprises de transport et les sociétés de gestion.

Le rapport final souligne également les grandes préoccupations de l'OCDE et du FHTP concernant chaque type de régime, notamment le « *ring-fencing* » (quand un régime exclut les contribuables résidents des avantages qu'il offre, ou lorsque l'entité qui bénéficie du régime n'a pas le droit d'exercer ses activités sur le marché national), le manque de substance et la définition artificielle de l'assiette fiscale.

Transparence des décisions administratives

Dans le cadre de son engagement à améliorer la transparence, le FHTP a conçu un cadre d'échanges spontanés obligatoires de renseignements entre les gouvernements pour les décisions concernant les contribuables. Le rapport final indique que l'échange spontané obligatoire de renseignements doit s'appliquer dans tous les cas où l'absence d'un échange de décisions peut entraîner des inquiétudes en matière de BEPS.

Le cadre de travail décrit en détail les six types de décisions qui seront soumises à l'échange spontané obligatoire. Une décision est définie comme tout conseil, information ou engagement qu'une administration fiscale donne à une société ou un groupe donné et auquel on peut se fier.

Les six catégories de décisions sont : 1) les décisions liées aux « régimes préférentiels » (ceux qui concernent les revenus qui sont mobiles géographiquement, comme la PI et le financement); 2) les accords préalables en matière de prix de transfert ou toute autre décision unilatérale relative aux prix de transfert; 3) les décisions permettant un ajustement à la baisse des bénéfices imposables; 4) les décisions relatives aux établissements stables (y compris le fait de savoir si un ES existe ou non et le montant de bénéfices attribuable à l'ES); 5) les décisions en matière d'intermédiaires (qui incluent les décisions sur les revenus qui passent par un pays, y compris lorsque deux entités nationales sont soumises à des traitements fiscaux différents) et 6) une catégorie fourre-tout pour tout autre type de décision au

sujet duquel le FHTP convient ultérieurement qu'il est susceptible de donner lieu à des inquiétudes en matière de BEPS en l'absence d'échange spontané de renseignements.

Pour la plupart des décisions, les renseignements seront automatiquement échangés avec : 1) les pays de résidence de toutes les parties liées avec lesquelles une entreprise conclut une transaction pour laquelle une décision est rendue, ou qui donne lieu à des revenus provenant de parties liées bénéficiant d'un « traitement préférentiel » (plus avantageux que le régime fiscal du pays applicable de façon générale) et pour les cas liés à un ES, ce qui inclut le pays de résidence du siège social et/ou le pays de l'ES; et 2) le pays de résidence de la société mère ultime et de la société mère immédiate. L'échange des décisions en matière d'intermédiaires sera étendu. À cette fin, le seuil pour être une partie liée est de 25 % (susceptible d'être revu) des droits de vote ou des participations en actions, directs ou indirects.

Les renseignements sur les décisions rendues au plus tard le 1^{er} janvier 2010 et qui étaient toujours en vigueur au 1^{er} janvier 2014 devront être échangés d'ici la fin de 2016. Les renseignements sur les décisions futures (celles qui sont rendues à compter du 1^{er} avril 2016) doivent être échangés le plus vite possible (en moins de trois mois). Les renseignements qu'il faut échanger automatiquement incluent, en premier lieu, un résumé et des renseignements de base préparés selon un modèle commun. En deuxième lieu, l'administration fiscale receveuse peut demander la décision elle-même.

Le pays recevant les renseignements doit disposer d'un cadre légal permettant de protéger les renseignements échangés, y compris leur confidentialité. L'échange avec un pays peut être suspendu si les protections appropriées ne sont pas en place ou s'il y a une violation de la confidentialité. Les renseignements échangés ne doivent être utilisés qu'à des fins fiscales, et si la législation nationale permet que les renseignements soient utilisés plus largement, cette permission sera subordonnée aux dispositions internationales qui restreignent leur utilisation.

Commentaires de Deloitte

Le rapport final se base sur les concepts présentés dans le rapport intermédiaire. Par conséquent, nous connaissons déjà une bonne partie de son contenu, même s'il y a des nouveaux éléments. Les dirigeants des pays du G20 devraient donner leur approbation définitive du contenu du rapport final.

Pour les pays qui disposent déjà de régimes de PI, le changement devrait aller vite; le processus législatif pour mettre à jour les régimes non conformes à l'approche *nexus* (quasiment tous les régimes) doit commencer en 2015, et les nouveaux régimes conformes doivent être en place d'ici le 1^{er} juillet 2016.

Point important : les entreprises demandeuses devront elles-mêmes engager les dépenses admissibles et gagner les revenus connexes; de nombreux groupes devront donc restructurer leurs activités commerciales et leurs activités de R et D pour intégrer les deux au sein d'une même entité juridique s'ils souhaitent continuer à bénéficier des incitatifs.

Le suivi des dépenses historiques sera un autre défi pour certaines entités, particulièrement dans les secteurs comme le secteur pharmaceutique qui sont caractérisés par des délais très longs entre les activités de R et D et le moment où les revenus sont générés. À ce titre, la proposition d'une moyenne mobile sur trois ou cinq ans, avant la transition au cumul complet, est la bienvenue, de même que la

reconnaissance selon laquelle des entreprises demandeuses ne pouvant pas faire un suivi de leurs dépenses jusqu'à l'actif de PI pourront utiliser une approche différente sur une base de « cas par cas ».

L'échange spontané obligatoire de renseignements sur les décisions administratives est l'une des principales initiatives entreprises par les pays du G20 et de l'OCDE dans le cadre du projet BEPS visant à améliorer la transparence fiscale et à garantir que les administrations fiscales puissent avoir accès à des renseignements qu'une filiale locale ne possède peut-être pas. Une telle approche fera aussi en sorte que les autorités fiscales soient averties lorsque les incitatifs ont le potentiel d'éroder la base d'imposition. *Les sociétés doivent être conscientes que les décisions administratives obtenues dans un pays seront communiquées aux autorités fiscales d'autres pays.*

En outre, le Conseil des ministres des Finances de l'Union européenne est parvenu à un accord sur une proposition de directive européenne sur l'échange automatique et obligatoire de renseignements fiscaux, spécifiquement axée sur les décisions administratives portant sur des questions de fiscalité transfrontalière applicables aux entreprises. Une « décision transfrontalière préalable » est définie largement et inclut les décisions qui sont liées à des transactions transfrontalières et celles qui sont liées à la présence (ou à l'absence) d'un ES. La directive devrait être en place dans les législations nationales des États membres de l'Union européenne d'ici le 1^{er} janvier 2017. Elle exigera des États membres qu'ils échangent des renseignements détaillés sur des décisions valides (applicables actuellement) rendues entre 2012 et 2017, de même que des renseignements sur des décisions obtenues après le 1^{er} janvier 2014 qui ne sont aujourd'hui plus valides. L'échange de renseignements sur des décisions concernant les petites et moyennes entités ne s'appliquera qu'aux décisions obtenues après le 1^{er} avril 2016. Cela impliquera une communication plus étendue que celle envisagée par le G20 et l'OCDE dans l'action 5, car l'UE exigera que les renseignements soient communiqués à *tous* les États membres de l'UE (et pas seulement aux États des entités qui sont parties à la décision, ainsi qu'aux sociétés mères immédiates et ultimes, tel que le souhaitaient l'OCDE et le G20).

Le Canada ne dispose pas actuellement d'un régime spécial applicable aux brevets. Dans son mémoire au ministre des Finances en vue de la préparation du budget 2015, Deloitte a **recommandé** que le Canada envisage l'adoption d'un régime incitatif relatif à la propriété intellectuelle afin que le pays demeure compétitif pour attirer les investissements en R et D.

Travail du FHTP

Le FHTP a l'intention de suivre à la fois les régimes de PI préférentiels et les régimes qui ne concernent pas la PI. Les pays devront informer le FHTP de tous les changements qu'ils apportent à leurs régimes préférentiels afin d'appliquer l'approche *nexus*. Lorsqu'aucun changement ne sera apporté, le FHTP passera à la prochaine étape du processus de revue.

Concernant l'échange de renseignements, un mécanisme de suivi et de revue sera mis en place pour assurer la conformité des pays à l'obligation d'échanger les renseignements au début de 2017. Le FHTP étudiera également la manière dont le fardeau administratif découlant de l'échange des renseignements va s'équilibrer avec la nécessité d'identifier les risques de BEPS, et il envisagera aussi les manières dont la participation aux échanges de renseignements peut être étendue à des pays tiers.

Le FHTP a identifié deux aspects qui bénéficieraient de travaux supplémentaires, une fois qu'il aura pu cerner les impacts d'autres aspects; ces deux aspects sont la définition artificielle de l'assiette fiscale et le « *ring-fencing* ».

Albert Baker, Toronto

**Nous vous invitons à télécharger notre nouvelle
application mobile**

Deloitte tax@hand

iOS

Android

BlackBerry

Accueil | Avis juridique | Confidentialité

La Tour Deloitte
1190 avenue des Canadiens-de-Montréal, Bureau 500
Montréal, Québec H3B 0M7 Canada

© Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l. et ses sociétés affiliées.

Ce document est publié par Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l. à l'intention des clients et amis du Cabinet et ne doit pas remplacer les conseils judiciaires d'un professionnel. Aucune mesure ne devrait être prise sans avoir consulté préalablement un spécialiste. Vous utilisez le présent document à vos propres risques.

Deloitte, l'un des cabinets de services professionnels les plus importants au Canada, offre des services dans les domaines de la certification, de la fiscalité, de la consultation et des conseils financiers. Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l., société à responsabilité limitée constituée en vertu des lois de l'Ontario, est le cabinet membre canadien de Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

Deloitte désigne une ou plusieurs entités parmi Deloitte Touche Tohmatsu Limited, société fermée à responsabilité limitée par garanties du Royaume-Uni, ainsi que son réseau de cabinets membres dont chacun constitue une entité juridique distincte et indépendante. Pour obtenir une description détaillée de la structure juridique de Deloitte Touche Tohmatsu Limited et de ses sociétés membres, voir www.deloitte.com/ca/apropos.

www.deloitte.ca

 **Fils de nouvelles RSS Deloitte**

Si vous ne voulez pas recevoir d'autres messages électroniques commerciaux de Deloitte à l'avenir, veuillez envoyer ce courriel à l'adresse unsubscribe@deloitte.ca.

Veuillez ajouter « @deloitte.ca » à votre liste d'expéditeurs autorisés afin d'assurer la livraison à votre boîte de réception et de visualiser les images.