

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
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 utiles
Services de fiscalité internationale
Services de fiscalité de Deloitte

Alerte en fiscalité internationale Actions BEPS : Vue d'ensemble

Le 5 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 concernant les actions du projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéficiaires (BEPS). Ces treize rapports incluent les sept premiers remis aux dirigeants du G20 au sommet de Brisbane en 2014.

Soixante-deux pays collaborent au projet BEPS mené par le G20 et l'OCDE; ils se sont entendus pour continuer à travailler ensemble au moins jusqu'en 2020.

Bien d'autres pays participent au processus dans le cadre de discussions régionales. En outre, des organisations fiscales régionales, comme le Forum sur l'administration fiscale en Afrique, le Centre de Rencontre des Administrations Fiscales et le Centre interaméricain des administrations fiscales, ont contribué aux travaux aux côtés d'organisations internationales, comme le Fonds monétaire international, la Banque mondiale et les Nations Unies.

Il y aura de nouveaux développements en 2016 et 2017, mais la principale activité sera de suivre l'adoption des mesures du projet BEPS dans chaque pays. Le groupe de suivi pourrait même être élargi, puisque des pays ne participant pas au projet sont invités à s'y joindre.

Pour le groupe de travail G20/OCDE, bien qu'il soit difficile d'évaluer l'importance que représente le projet BEPS, notamment compte tenu de la complexité des enjeux et des limitations affectant les données disponibles, il est aujourd'hui certain que les conséquences fiscales sont significatives. Le groupe de travail estime que **le manque à gagner dû à l'érosion de la base d'imposition et au transfert des bénéficiaires est compris entre 4 et 10 % des recettes totales de l'impôt sur les bénéfices des sociétés.**

Deux grandes questions se posent concernant les actions BEPS : **Quand seront-elles mises en œuvre? Dans quels pays?** L'Exposé des actions 2015 indique les différents niveaux d'accord :

« [T]ous les pays de l'OCDE et du G20 s'engagent à adopter de manière cohérente les mesures relatives au chalandage fiscal, aux déclarations pays par pays, à la lutte contre les pratiques fiscales dommageables et à l'amélioration du mécanisme de règlement des différends. Les normes existantes ont été mises à jour et seront adoptées, cependant il convient de noter que tous les pays participant au projet BEPS n'ont pas approuvé les

normes sous-jacentes relatives aux conventions fiscales ou aux prix de transfert. Dans d'autres domaines, comme par exemple les recommandations sur les montages hybrides ou les bonnes pratiques en matière de déduction des intérêts, les pays ont convenu d'une orientation générale pour leurs politiques fiscales. Dans ces domaines, les législations des pays devraient se rapprocher avec le temps en mettant en application les approches communes retenues, permettant d'évaluer dans le futur si ces mesures ont vocation à devenir des standards minimums. Les orientations fondées sur les bonnes pratiques seront également utiles aux pays souhaitant réformer leurs règles en matière de déclaration obligatoire de transactions ou leur régime applicable aux sociétés étrangères contrôlées (SEC). Il a été convenu que les pays seront soumis à un mécanisme de suivi ciblé, appliqué notamment pour évaluer la mise en œuvre des standards minimum. De plus, les pays de l'OCDE et du G20 devraient être rejoints par les autres pays, qui pourront ainsi protéger leur propre base d'imposition et prendre part à l'établissement de règles de jeu équitables. »

L'Union européenne pourrait bien décider de mettre en œuvre les actions BEPS dans l'ensemble de ses 28 pays membres. La Commission européenne a publié en juin une communication intitulée « Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne », qui vise à préciser comment les mesures issues du projet BEPS pourront être appliquées dans l'Union européenne.

Premières actions à prendre effet

Les **premières actions à prendre effet seront les actions concernant l'approche en matière de prix de transfert (actions 8 à 10)**. Le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE comme celui des Nations Unies exigent l'établissement des prix de transfert selon le principe de pleine concurrence, et les *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* fournissent les principales lignes directrices d'application à l'échelle mondiale. La nouvelle version consolidée des Principes ne sera pas publiée avant 2017, mais les administrations fiscales commencent déjà à utiliser, à l'appui de litiges en cours, le contenu publié lors des consultations publiques. La nouvelle approche exigera que les entreprises multinationales recommencent de zéro leurs analyses fonctionnelles. L'objectif est de « faire en sorte que les règles relatives aux prix de transfert conduisent à une mise en correspondance appropriée des bénéfices opérationnels et des activités économiques dont ils sont issus ». Cela signifie d'une part que les entreprises doivent pouvoir contrôler les risques qui donnent lieu aux rendements éventuels et, d'autre part, que le simple fait d'être propriétaire d'un actif incorporel ne suffit pas pour générer des rendements importants. En outre, les entités fortement capitalisées qui ne réalisent pas d'autres activités économiques importantes ("cash boxes") ne peuvent prétendre à des rendements élevés.

La **prochaine action à prendre effet sera la déclaration pays par pays aux administrations fiscales**, présentée dans l'action 13. Un modèle accompagné d'instructions très claires est fourni. Tous les pays des principales sociétés mères se sont engagés sur l'action 13 – d'autres pays bénéficieront donc de renseignements supplémentaires pour l'évaluation des risques, à condition qu'ils aient une convention fiscale bilatérale ou un accord d'échange de renseignements fiscaux avec le pays de la société mère, ou que les deux pays aient signé la *Convention [multilatérale] concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale*. Certaines organisations non gouvernementales pourraient déplorer que les pays en développement ne reçoivent pas tous l'information, mais nous devons rappeler qu'il y a 127 pays au sein du Forum mondial sur la transparence et l'échange de

renseignements à des fins fiscales et environ 80 qui ont signé la *Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale*. Les premières données (pour les groupes dont l'exercice se termine en décembre et ayant un chiffre d'affaires mondial de 750 millions d'euros) doivent être remises aux administrations fiscales d'ici le 31 décembre 2017; elles seront ensuite distribuées d'ici le 30 juin 2018. Si elles ne l'ont pas encore fait, les entreprises multinationales doivent adapter leurs systèmes afin de pouvoir rassembler les données nécessaires.

La **dernière action à prendre effet couvre les pays ayant des régimes spéciaux applicables aux brevets (« patent boxes ») ou d'autres régimes relatifs à la propriété intellectuelle**. Dans l'avenir, les avantages fiscaux pour les brevets pourraient n'être accordés que si les activités de R et D connexes sont conduites dans le même pays. Le Royaume-Uni semble sur le point de présenter une loi pour mettre en œuvre le nouveau régime à compter de juin 2016 et abolir le régime en vigueur pour les brevets. Les transferts entre entités d'un même groupe afin de bénéficier d'un régime « patent boxes » existant ne seront pas permis après le 31 décembre 2015. Selon certaines indications, l'Allemagne, l'Irlande et les États-Unis pourraient instaurer leurs propres régimes de propriété intellectuelle conformes au BEPS.

Actions qui devraient prendre effet à compter de 2017

Deux actions importantes – concernant les **montages hybrides** et les **restrictions sur les déductions d'intérêts – nécessiteront des lois nationales**. Le groupe de travail chargé de ces questions a fourni plus de 400 pages de directives pour aider les pays à légiférer afin de lutter contre les dispositifs hybrides (des instruments ou entités qui, grâce à des traitements différents dans deux pays, bénéficient de deux déductions au titre d'une même dépense ou bien d'une seule déduction mais sans imposition équivalente dans l'autre pays). **L'approche concernant les montages hybrides signifie que ces montages ne seront plus possibles même si un pays seulement adopte les règles de neutralisation de ces montages**. L'approche de base consiste à refuser la déduction au titre de la dépense, avec pour corollaire de taxer le revenu connexe, lorsque le pays du payeur ne neutralise pas cette déduction. L'une des difficultés est d'obtenir assez d'information pour établir qu'il y a un effet hybride. Le Royaume-Uni a indiqué qu'il envisage de légiférer à compter du 1^{er} janvier 2017; peu de pays, y compris le Canada, ont offert publiquement leur soutien, alors que d'autres (comme la France) estiment que leur législation actuelle neutralise déjà les montages hybrides.

Selon les recommandations relatives aux **restrictions sur les déductions d'intérêts**, les pays devraient limiter les déductions d'intérêts à un pourcentage fixe du bénéfice avant intérêts, impôts et amortissements (BAIIA). Le plafond devrait être compris entre 10 et 30 %. Certains pays pourraient offrir une autre option : un ratio, à l'échelle d'un groupe, des charges d'intérêts nets sur la dette de tiers si celui-ci est plus élevé. D'autres options ont été avancées, notamment une limite *de minimis* pour exclure les faibles niveaux de dette et la possibilité de reporter prospectivement et rétrospectivement tout intérêt excédentaire. En outre, les dettes contractées auprès de tiers pour financer des projets d'intérêt public pourraient être exclues, sous certaines conditions. L'Australie a déjà fait savoir qu'elle ne mettrait pas en œuvre cette action et il semble que l'Allemagne et d'autres pays européens considèrent que leurs règles actuelles y sont largement conformes. Aux États-Unis, le Congrès et le département du Trésor aimeraient limiter les déductions des intérêts, mais le Congrès ne devrait pas légiférer dans l'immédiat, sauf dans le cadre d'une réforme plus globale de l'imposition des sociétés. Au Royaume-Uni, il semble qu'il y aura une consultation plus tard cet automne sur la manière de mettre en œuvre cette action.

Le Canada n'a pas encore fait connaître sa position sur les recommandations, mais on sait que les restrictions sur la déductibilité des intérêts y sont un sujet controversé depuis des décennies.

Actions nécessitant des modifications aux conventions de double imposition

L'élaboration d'un **instrument multilatéral** a pour objectif de permettre la modification de nombreuses conventions et il sera négocié en 2016. La conférence initiale pour ces négociations commence le 5 novembre 2015, sous la présidence du Royaume-Uni et la vice-présidence conjointe de la Chine et des Philippines. Plus de 90 pays et territoires, dont le Canada, y participent. L'instrument multilatéral doit être terminé à la fin de 2016 et sera alors prêt à être ratifié par les pays. On s'attend à ce qu'il y ait différentes options prévues dans l'instrument permettant ainsi aux pays participants de faire différents choix.

Les **domaines qui seront couverts par les changements aux conventions fiscales sont les suivants : établissement stable (présence imposable), utilisation abusive des conventions et règlement des différends**. Il y a également une petite modification concernant un aspect des montages hybrides.

Les différents changements concernant la notion d'**établissement stable** visent à réduire le palier de reconnaissance de la présence imposable. Le premier volet des changements réduit l'importance de l'endroit où un contrat est juridiquement conclu, et il est proposé ce qui suit : en principe, lorsqu'un intermédiaire exerce dans un pays des activités qui entraînent la conclusion normale de contrats qui seront réalisés par une entreprise étrangère, cette entreprise doit être considérée comme ayant une présence imposable dans ce pays sauf si l'intermédiaire réalise ces activités dans le cadre d'activités indépendantes. Les changements aux articles 5(5) et 5(6) et le commentaire détaillé qui s'y rapporte abordent les accords de commissionnaire et les stratégies similaires en s'assurant que le libellé de ces dispositions reflète mieux cette politique sous-jacente.

Le deuxième volet des changements limite le recours aux exemptions, pour s'assurer que les bénéfices tirés d'activités essentielles réalisées dans un pays soient imposés dans ce pays. L'article 5(4) du Modèle de Convention de l'OCDE sera modifié pour que chaque exception qui y figure soit restreinte aux activités qui ont un caractère « préparatoire ou auxiliaire ». Est également incluse une règle anti-fragmentation qui limite la capacité des entreprises multinationales à diviser leurs activités afin d'éviter une présence fiscale.

Par ailleurs, afin de procurer une certitude accrue concernant la détermination des bénéfices à attribuer aux établissements stables qui résultera des changements et afin de tenir compte du besoin de directives additionnelles sur la question de l'attribution des bénéfices aux établissements stables, un travail de suivi sur les questions liées à l'attribution des bénéfices sera effectué afin de fournir les directives nécessaires avant la fin de 2016, soit la date limite pour la négociation de l'instrument multilatéral.

L'action relative à l'**utilisation abusive des conventions** découle de la préoccupation que les conventions fiscales soient utilisées pour obtenir des avantages d'une convention fiscale dans des circonstances non prévues par les pays signataires. Les pays ont convenu d'inclure une règle anti-abus dans leurs conventions fiscales, y compris un standard minimum visant à lutter contre le chalandage fiscal (acheminer des paiements par un pays signataire d'une convention

afin de réduire les impôts à payer). Ils ont également convenu qu'une certaine flexibilité est requise dans la mise en œuvre de standards minimum, puisque ces dispositions doivent être adaptées aux particularités de chaque pays et aux circonstances de la négociation des conventions bilatérales. Deux approches sont proposées : les dispositions sur les restrictions des avantages (*limitation on benefits*) utilisées aux États-Unis et le critère de l'objectif principal (*principal purpose test*) utilisé par bon nombre d'autres pays, y compris le Canada dans des conventions récentes. Les véhicules de placement collectif (fonds à grand nombre d'investisseurs) pourront être admissibles aux avantages découlant d'une convention dans certains cas. Il y aura aussi des mesures spécifiques optionnelles.

Le Canada a proposé d'adopter des mesures anti-chalandage fiscal nationales, mais a reporté les consultations à ce sujet en attendant l'issue de cette action. Il est aussi difficile de prévoir si le prochain gouvernement canadien, à l'issue des prochaines élections, mettra en œuvre ces propositions ou suivra les recommandations BEPS.

L'action relative aux **règlements des différends** est considérée comme un mécanisme important. Le groupe de travail G20/OCDE fait remarquer que les cas de double imposition porteraient préjudice aux entreprises multinationales, qui ont contribué à stimuler les échanges et l'investissement à l'échelle mondiale, soutenant la croissance, créant des emplois, favorisant l'innovation et offrant des moyens de sortir de la pauvreté. De plus, la double imposition augmenterait le coût du capital et pourrait pénaliser l'investissement dans les économies concernées.

Les mesures élaborées en vertu de l'action 14 visent à renforcer l'efficacité de la procédure d'accord amiable (PAM) – lorsque des litiges sont réglés entre plusieurs pays. Selon les statistiques de l'OCDE sur la PAM, il y avait plus de 4 600 litiges à la fin de 2013 entre des membres de l'OCDE et quatre pays partenaires, dont 1 900 nouveaux litiges en 2013.

Le nouveau standard minimum fera en sorte que les obligations découlant d'un traité liées à la PAM soient mises en œuvre intégralement et de bonne foi et que les litiges faisant l'objet de la PAM soient réglés rapidement. De même, le standard minimum garantira aux contribuables admissibles un accès à la PAM.

Par ailleurs, il y aura un mécanisme robuste de suivi par les pairs qui permettra de communiquer régulièrement de l'information au G20 par l'intermédiaire du Comité des affaires fiscales. Ce type de mécanisme a fait ses preuves au sein du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales et il devrait contribuer à une application uniforme de la PAM dans l'avenir.

Vingt pays (y compris le Canada), qui représentent 90 % des différends en cours faisant l'objet de la PAM, ont dit qu'ils ajouteraient une clause d'arbitrage obligatoire et contraignante à leurs conventions fiscales. C'est probablement l'instrument multilatéral qui servira de mécanisme pour ajouter une telle clause d'arbitrage, même si les États-Unis (un des vingt pays) n'ont pas encore décidé s'ils participeraient aux négociations.

Travaux prévus

Le projet G20/OCDE donnera lieu à d'autres travaux en 2016 sur plusieurs actions :

- Pratiques fiscales dommageables : révision des critères; extension de la participation des pays non membres de l'OCDE.
- Utilisation abusive des conventions fiscales : éligibilité de certains fonds aux conventions.

- Intérêts : finalisation de l'exception liée au ratio de groupe, règles spéciales pour les secteurs bancaire et de l'assurance.
- Établissements stables : règles concernant l'attribution des bénéfices.
- Prix de transfert : transactions financières, utilisation de la méthode de fractionnement des bénéfices.

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.