

Personnes-ressources

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

Leader national –
Fiscalité internationale
Étienne Bruson
604-640-3175

Leader canadien
Hong Kong
Chris Roberge
852-285 25627

Atlantique
Brian Brophy
709-758-5234

Québec
François Champoux
514-393-5019

Ontario
Mark Noonan
613-751-6688

Tony Maddalena
905-315-5734

Toronto
Tony Ancimer
416-601-5945

Sandra Slaats
416-643-8227

Alberta et Prairies
Andrew McBride
403-503-1497

Charles Evans
780-421-3884

Colombie-Britannique
Brad Gordica
604-640-3344

Liens connexes

**Services de fiscalité
internationale**

**Services de fiscalité de
Deloitte**

Alerte en fiscalité internationale

Le point sur le projet BEPS – statut d’ES, utilisation abusive des conventions fiscales

Le 11 décembre 2014

Le 31 octobre 2014, dans le cadre de ses travaux concernant le projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéficiaires (BEPS), l'OCDE a publié un document de travail portant sur l'action 7 (empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable [ES]). Ainsi, l'OCDE envisage de revoir le seuil des établissements stables relativement aux échanges commerciaux numériques transfrontaliers, conformément à ses travaux sur l'action 1 du Plan d'action BEPS.

Le 21 novembre 2014, l'OCDE a publié un document de travail portant sur l'action 6 (empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales) qui fait suite à ses travaux complémentaires. Ce projet invite le public à faire part de ses commentaires sur différents points qui n'ont pas été traités dans le document publié en septembre ou qui n'y ont pas été traités à fond.

Le public est invité à faire part de ses commentaires sur ces deux documents.

Action 7 – propositions concernant l'article 5 du modèle de convention fiscale de l'OCDE

Évitement artificiel du statut d'ES au moyen d'accords de commissionnaire et de stratégies similaires : l'OCDE propose de modifier les règles actuelles sur les agents dépendants et indépendants. Lorsqu'un intermédiaire exerce dans un pays (d'où des ventes ont lieu) des activités qui visent à entraîner la conclusion normale de contrats par une entité étrangère, celle-ci sera désormais considérée comme ayant un établissement stable (présence fiscale) dans ce pays. L'exception touchant les agents indépendants demeure inchangée, mais le document de travail propose un resserrement des règles pour s'assurer que cette exception ne s'appliquera pas à un agent agissant uniquement pour un groupe d'entreprises.

Le document de travail met de l'avant quatre propositions (similaires) destinées à modifier la disposition relative aux ES (paragraphe 5[5] du modèle de convention fiscale). Ces propositions sont les suivantes :

1. Ajouter une référence aux contrats de fourniture de biens ou de services par l'entité étrangère lorsque l'intermédiaire « entre en contact avec des personnes particulières d'une façon qui entraîne la conclusion de contrats »;

2. Ajouter une référence aux contrats de fourniture de biens ou de services par l'entité étrangère lorsque l'intermédiaire « conclut des contrats ou négocie les principaux éléments des contrats »;
3. Mettre l'accent sur les contrats qui, en raison d'un lien juridique entre l'agent et l'entreprise étrangère, « sont conclus pour le compte et au risque de l'entreprise » lorsque l'intermédiaire « entre en contact avec des personnes particulières d'une façon qui entraîne la conclusion de contrats »;
4. Mettre l'accent sur les contrats qui, en raison d'un lien juridique entre l'agent et l'entreprise étrangère, « sont conclus pour le compte et au risque de l'entreprise » lorsque l'intermédiaire « conclut des contrats ou négocie les principaux éléments des contrats ».

Par ailleurs, l'OCDE propose de renforcer les exigences (paragraphe 5[6] du modèle de convention fiscale) relatives au « statut indépendant » d'un agent pour faire en sorte que l'entité étrangère ne soit pas considérée comme ayant un ES. L'exemption s'appliquerait uniquement à l'agent qui agit pour le compte de « diverses personnes ». L'OCDE précise que le seul fait d'agir « exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une entreprise ou d'entreprises associées » ne sera pas suffisant pour qu'il soit considéré comme ayant un statut indépendant.

Évitement artificiel du statut d'ES au moyen des exemptions relatives à des activités particulières : l'OCDE propose de modifier la liste des exceptions s'appliquant à des activités particulières (comme l'entreposage de marchandises aux fins de stockage, d'exposition, de livraison, de transformation ou d'achat) dans le cadre desquelles une installation fixe d'affaires n'est pas considérée comme un ES (paragraphe 5[4] du modèle de convention fiscale). Cette proposition met à jour la liste des exemptions s'appliquant aux activités telles que l'entreposage qui auraient été considérées comme ayant un caractère préparatoire ou auxiliaire au moment de la négociation initiale des dispositions de la convention modèle. De nos jours, et en particulier depuis l'avènement du commerce par Internet, l'entreposage sous forme de centres de logistique de pointe constitue un élément essentiel de la chaîne de valeur de nombreuses entreprises; bon nombre de gouvernements estiment que l'exemption actuelle est trop large. Le document de travail propose des solutions de rechange :

1. Ajouter une exigence fourre-tout qui prévoit que chaque activité particulière (ou la combinaison de telles activités) doit avoir un « caractère préparatoire ou auxiliaire » aux fins de l'application de l'exemption;
2. Si la première proposition n'est pas adoptée, supprimer le terme « livraison » des exemptions s'appliquant à des activités particulières;
3. Si la première proposition n'est pas adoptée, supprimer « acheter des marchandises » des exemptions s'appliquant à des activités particulières;
4. En remplacement de la troisième proposition, si la première proposition n'est pas adoptée, supprimer « acheter des marchandises » et « réunir des informations » des exemptions s'appliquant à des activités particulières.

En outre, la fragmentation des activités entre parties liées en vue de satisfaire aux exigences relatives aux activités à caractère préparatoire ou auxiliaire est un sujet qui préoccupe l'OCDE. Deux propositions ont été soumises :

1. Les exemptions relatives à des activités particulières ne s'appliqueraient pas lorsque « la même entreprise ou une entreprise associée » poursuit ses activités, une des entreprises a un ES (selon les autres dispositions de

l'article 5) et les activités commerciales constituent des « fonctions complémentaires qui font partie d'une entreprise homogène »;

2. Les exemptions relatives à des activités particulières ne s'appliqueraient pas comme il est énoncé dans la première proposition, et aussi « lorsque l'activité générale qui découle de la combinaison des activités... n'a pas un caractère préparatoire ou auxiliaire » et lorsque les activités constituent des « fonctions complémentaires qui font partie d'une entreprise homogène ». Dans le cadre de cette option, il n'est pas nécessaire que l'une ou l'autre entreprise ait un ES en vertu des autres dispositions de l'article 5.

Fractionnement des contrats de construction : l'OCDE étudie actuellement des propositions sur le fractionnement des contrats entre parties liées, qui peut avoir une incidence sur l'application de la durée de 12 mois en ce qui a trait à la création d'un ES relativement à des activités exercées sur des chantiers de construction ou de montage (paragraphe 5[3] du modèle de convention fiscale) (et articles sur les ES des modèles de convention autres que celui de l'OCDE pour les pays qui les ont adoptés). Les propositions mises de l'avant sont les suivantes :

1. Les activités exercées par des entreprises associées seront prises en considération dans la détermination de la durée des activités de l'entreprise sur un chantier;
2. Autre option, le critère de l'objectif principal proposé pour empêcher l'utilisation abusive des conventions dans le cadre de l'action 6 du Plan d'action BEPS pourrait être utilisé pour le fractionnement des contrats. À cette fin, un exemple serait ajouté au Commentaire sur l'article 5 du modèle de convention.

Assurance : le document de travail se penche sur une préoccupation qui a été soulevée quant à la possibilité que des sociétés d'assurance puissent exercer leurs activités sur une grande échelle dans un pays sans y avoir d'ES. L'OCDE étudie actuellement deux options :

1. Seuil particulier pour les ES, semblable à celui figurant dans le modèle de convention des Nations Unies et applicable à une société d'assurance « si elle perçoit des primes sur le territoire... ou assure des risques qui y sont encourus ». (La réassurance est exclue dans cette option.)
2. Aucune disposition conventionnelle particulière pour les sociétés d'assurance; les questions seraient réglées par les modifications proposées à la définition des ES à l'égard de la vente dans les options décrites à la section « Évitement artificiel du statut d'ES au moyen des exemptions relatives à des activités particulières » ci-dessus, et qui s'appliqueraient aussi bien à l'assurance qu'aux autres secteurs.

Le document de travail sollicite l'avis du public sur ces options ainsi que sur la question de savoir s'il y a lieu de se préoccuper de l'évitement du statut d'ES dans le domaine de la réassurance.

Action 7 et prix de transfert

On admet la nécessité de coordonner les travaux sur les seuils des ES avec ceux du projet BEPS portant sur les prix de transfert (en particulier les déductions d'intérêts et les autres frais financiers, les actifs incorporels ainsi que les risques et le capital). Le document de travail mentionne que les travaux préliminaires effectués jusqu'ici par l'OCDE n'ont pas permis d'identifier les modifications nécessaires à l'attribution des bénéfices à des ES (mais des ajouts ou des clarifications seraient utiles). L'OCDE

reconnait toutefois que les travaux menés sur d'autres questions, en particulier les risques et le capital, pourraient l'amener à revoir certains aspects des règles actuelles.

Échéancier pour l'action 7

Le public est invité à faire part de ses commentaires d'ici le 9 janvier 2015. L'OCDE s'intéresse tout particulièrement aux exemples d'effets non voulus. Une consultation publique se tiendra à l'OCDE, à Paris, le 21 janvier 2015 et sera diffusée sur Internet.

Étant donné que la modification de la définition de la présence fiscale nécessitera la révision des conventions visant à prévenir la double imposition, cela pourrait prendre un certain temps avant que les règles définitives n'entrent en vigueur à l'échelle mondiale. Les modifications pourraient être apportées au moyen d'une convention multilatérale, mais il faut aussi s'attendre à ce que les pays recourent à des protocoles bilatéraux pour mettre en œuvre les modifications plus rapidement.

Action 6 – travaux complémentaires sur la règle sur la restriction des avantages pour empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales

Le public est invité à faire part de ses commentaires sur les sujets suivants relativement à la règle sur la restriction des avantages.

- **Organismes de placement collectif (OPC) largement détenus :** déterminer si les recommandations du rapport *L'octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus d'organismes de placement collectif* publié par l'OCDE en 2010 sont adéquates ou si des améliorations sont nécessaires.
- **OPC non largement détenus :** il s'agit notamment des fonds souverains, des fonds non traditionnels et des fonds de capital-investissement. Ces fonds ne sont pas considérés comme des résidents et, même s'ils le sont, ils ne satisfont peut-être pas à la règle sur la restriction des avantages dans sa version actuelle.
- **Caisses de retraite :** résidence des caisses de retraite, exemption du revenu lorsque les deux États exonèrent généralement d'impôt le revenu de placement des caisses de retraite nationales, critère de propriété de 50 % et définition des caisses de retraite.
- **Allégement discrétionnaire accordé par les autorités compétentes :** facteurs que les autorités compétentes devraient prendre en considération pour déterminer si un allégement peut être accordé.
- **Dispositions sur les avantages dérivés et les bénéficiaires équivalents :** moyens possibles d'inclure un critère des avantages dérivés pour permettre aux sociétés intermédiaires utilisées pour des motifs commerciaux valables d'obtenir les avantages prévus aux conventions fiscales. Cela est lié aux autres actions du Plan d'action BEPS.
- **Questions liées aux délais :** traitement à accorder à une entreprise qui devient, ou cesse d'être, cotée en Bourse pendant une période d'imposition.
- **Petits pays qui n'ont pas de bourse importante :** modification de la disposition sur les entreprises cotées en Bourse pour tenir compte du fait qu'une entité peut ne pas être en mesure de s'inscrire en Bourse dans les petits marchés locaux, en s'assurant que cette entité a un lien (nexus) suffisant pour justifier l'application de la convention.

- **Interprétation de la disposition sur les entreprises exploitées activement** : les activités du siège social et la combinaison de différentes activités (par exemple, la fabrication et le placement) exercées dans le même pays devraient être examinées.

Action 6 – travaux complémentaires sur le critère de l'objectif principal pour empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales

Le document de travail se penche sur des questions qui pourraient se poser relativement au critère de l'objectif principal.

- **Établissement d'un processus administratif visant à assurer l'application du critère de l'objectif principal uniquement après l'approbation des hauts fonctionnaires** : on reconnaît que les règles générales contre l'utilisation abusive des conventions prévues dans les lois nationales peuvent être assujetties à l'approbation d'un comité de hauts fonctionnaires. Le commentaire sur le critère de l'objectif principal pourrait proposer que les pays établissent un processus semblable en vue de l'application de ce critère.
- **Arbitrage** : la majorité des pays estiment que l'application du critère de l'objectif principal est une question qui peut être soumise à l'arbitrage.

Le public est invité à faire part de ses commentaires sur les sujets suivants :

- **Ajout d'exemples dans la liste** figurant dans le commentaire sur le critère de l'objectif principal;
- **Harmonisation avec le commentaire sur la restriction des avantages**, en particulier en ce qui a trait à la règle des autorités compétentes sur la restriction discrétionnaire des avantages qui tient compte également de l'objectif;
- **Disponibilité de l'allègement discrétionnaire** : selon la proposition telle qu'elle est élaborée actuellement, si le critère de l'objectif principal devait s'appliquer, le revenu pertinent serait imposable en vertu des lois nationales sans la possibilité d'obtenir les avantages de la convention. Dans certains cas, toutefois, il peut être approprié d'offrir une certaine forme d'allègement aux termes des conventions. L'exemple donné est celui d'une transaction qui transforme des dividendes en un gain en capital sur des actions. Les autorités fiscales peuvent juger bon d'accorder l'allègement prévu dans l'article sur les dividendes;
- **Combinaison des règles sur les accords financiers liés aux entités relais avec la règle fondée sur le critère de l'objectif principal** : les États pourraient utiliser cette option en remplacement du critère de l'objectif principal à l'égard des stratégies de chalandage fiscal qui ne seraient pas visées par la règle sur la restriction des avantages. Le commentaire pourrait proposer des exemples tirés de l'échange de notes entre le Royaume-Uni et les États-Unis relativement aux règles sur les accords financiers liés aux entités relais dans la convention de 2001.

Autres questions à examiner dans le cadre des travaux complémentaires sur l'action 6

- **Nouvelle règle de bris d'égalité dans les conventions** : soutien possible des autorités compétentes en faveur d'un processus qui permettrait de répondre le plus rapidement possible aux demandes faites en vertu de la nouvelle règle.
- **Triangulation/établissement stable dans un troisième État** : le public est invité à faire part de ses commentaires sur la question de savoir si la règle devrait également s'appliquer aux situations où les bénéficiaires des établissements

stables sont exonérés d'impôt, et si les exemptions à la règle sont assez souples.

Échéancier pour l'action 6

Les commentaires doivent être envoyés à l'OCDE d'ici le 9 janvier 2015; une consultation publique aura lieu le 22 janvier 2015.

Faits nouveaux au Canada concernant l'utilisation abusive des conventions fiscales

À la fin du mois d'août, le ministre fédéral des Finances a annoncé qu'il reportait son projet de loi sur la proposition d'anti-chalandage fiscal en attendant l'avancement des travaux de l'OCDE. (Ce sujet a été traité dans notre ***Alerte en fiscalité internationale du 22 septembre 2014***.) Certains espéraient sans doute que cette pause devienne permanente, si l'on se fie aux commentaires formulés par les hauts fonctionnaires du ministère des Finances lors de la conférence annuelle de la Fondation canadienne de fiscalité (tenue du 30 novembre au 2 décembre 2014 à Vancouver), mais les travaux se poursuivent – il reste à voir quelle forme prendra la proposition dans sa version finale et à quel moment elle sera publiée.

Albert Baker, Toronto

Accueil | Avis juridique | Confidentialité

2 Queen Street East, Suite 1200
Toronto (Ontario) M5C 3G7 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 judicieux 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

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.