

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

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 utiles
Services de fiscalité internationale
Services de fiscalité de Deloitte

Alerte en fiscalité internationale

Action 7 du Plan d'action BEPS : Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable

Le 20 mai 2015

Le 15 mai 2015, l'OCDE, dans le cadre de ses travaux avec le G20 sur le Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (« Plan d'action BEPS »), a publié un document de travail révisé sur l'action 7 du Plan (empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable [ES]). Le document porte sur la mise à jour de la définition d'ES (présence fiscale) aux termes de l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, et ce, afin d'éviter les abus quant au seuil de détermination d'un ES et de l'attribution du droit d'imposer les activités commerciales à différents pays. De plus, le G20 et l'OCDE envisagent de moderniser le seuil de détermination d'un ES pour l'adapter à la réalité des échanges commerciaux numériques transfrontaliers et donner suite aux travaux sur l'économie numérique du Plan d'action BEPS (action 1).

Le document de travail retient et, dans certains cas, précise certaines des propositions formulées dans un document de travail antérieur (publié le 31 octobre 2014) et présente des propositions de modifications à l'article 5 du Modèle de Convention fiscale et à ses commentaires connexes. Ces propositions sont décrites ci-après.

Commentaires de Deloitte

Les gouvernements poursuivent leurs efforts pour modifier le seuil de détermination d'un ES dans le but de prévenir l'évitement artificiel d'un ES lorsqu'une société ou un groupe exerce des activités importantes dans un pays donné. Certains changements proposés, comme la reconnaissance d'un ES pour un mandant (« principal ») qui exerce une activité par l'intermédiaire d'un accord de commissionnaire ou d'agent opaque (« undisclosed agent »), étaient largement anticipés. D'autres, comme les changements (discutés ci-après) à l'exemption liée à l'entreposage de marchandises, les changements à la notion d'agent indépendant ou la nouvelle règle « anti-fragmentation », sont considérés comme nécessaires afin de s'assurer que la complexité de la chaîne d'approvisionnement d'un groupe ne puisse permettre à ce dernier d'éviter artificiellement la présence d'un ES dans un pays où il exerce des activités importantes. Les entreprises apprécieront la clarté de la politique sur le point suivant : les distributeurs exerçant des fonctions d'achat/vente, y compris les distributeurs à risques limités (« limited risk distributors »), ne créeront pas un ES

pour leurs mandants (bien que l'entreposage local simultané de marchandises par un mandant pourrait déboucher sur la reconnaissance d'un ES en raison de la règle anti-fragmentation). De même, les mandants ayant conclu des accords de fabrication à façon (« toll manufacturing arrangements ») peuvent, sous réserve d'autres activités ou facteurs locaux, continuer d'éviter la présence d'un ES dans le pays où a lieu la fabrication. Tous ces changements ont cependant des répercussions importantes et, en raison de leur incidence éventuelle sur les accords commerciaux, demeurent une préoccupation clé pour toutes les entreprises, y compris celles qui ne mettent pas en œuvre une stratégie d'érosion de la base d'imposition et de transfert des bénéfices.

Les entreprises devront assumer des coûts de conformité supplémentaires pour clarifier certaines incertitudes, notamment afin de déterminer où les principaux éléments des contrats sont négociés (particulièrement en cas de voyages d'affaires fréquents par le personnel responsable des ventes), déterminer ce qui est préparatoire ou auxiliaire dans les activités de l'entreprise ou encore déterminer ce qu'est une entreprise homogène. Les administrations fiscales encourront aussi des coûts pour le suivi et l'audit de ces incertitudes. En outre, comme le seuil de détermination d'un ES est le point de départ à partir duquel est attribué à un pays donné le droit premier d'imposer les bénéfices commerciaux dans leur intégralité, on peut craindre que les incertitudes inhérentes aux nouvelles définitions mènent, au moins à court et à moyen terme, à des conflits entre les administrations fiscales et les entreprises, mais aussi entre les administrations fiscales elles-mêmes, conflits qui pourraient donner lieu à une double imposition.

Autre préoccupation : l'utilisation des commentaires du Modèle de Convention – plutôt que de l'article en tant que tel – pour clarifier certains points importants. Par exemple, l'intention de la politique est que les distributeurs à risques limités ne créent pas un ES pour un mandant étranger. Il serait judicieux d'inclure cette disposition dans le corps du texte de l'article 5 afin qu'elle devienne contraignante pour les pays qui adoptent le nouveau seuil de détermination d'un ES. De même, le recours à la notion d'installations qui sont « à la disposition » d'une entité étrangère (concept présent dans les commentaires qui a fait l'objet de nombreux débats), pour expliquer pourquoi les accords de fabrication à façon ne créent pas en tant que tel une installation fixe d'affaires (un ES) pour le mandant qui possède les marchandises, serait plus efficace si le concept était intégré au corps de l'article 5.

Les changements proposés mettent en évidence le risque de traitements différents pour les groupes ayant des chaînes d'approvisionnement verticalement intégrées qui créent un ES dans un pays donné et pour ceux qui utilisent des tiers (distributeurs ou entrepôts exploités par une société logistique indépendante, par exemple) dans ce pays. Cette différence et le recours au test « à la disposition » ne semblent pas souhaitables.

Concernant les sociétés d'assurance et tel qu'anticipé, l'OCDE a choisi de continuer de les traiter au même titre que les sociétés des autres secteurs; le secteur d'assurance sera soulagé d'apprendre qu'il ne sera pas soumis au fardeau de conformité excessif qui aurait découlé d'un passage de l'imposition basée sur la résidence à une imposition basée sur la source des revenus, qui avait été envisagé dans le document de travail d'octobre 2014.

C'est sur une toile de fond positive que le G20 et l'OCDE ont convenu de donner davantage de précisions sur l'application des principes de l'attribution des bénéfices aux ES (présentés dans le Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux

établissements stables de l'OCDE) pour les entreprises non financières d'ici décembre 2016. Il est toujours possible, en pratique, que des montants limités de bénéfices additionnels soient attribués à certains ES nouvellement créés, particulièrement lorsqu'il n'y a pas de d'activités ou de fonctions importantes exercées par des individus dans le pays en question; les changements pourraient alors n'être qu'une simple question de conformité.

Modifications proposées à 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

Le document de travail précise qu'en principe, lorsqu'un intermédiaire exerce dans un pays des activités qui entraînent la **conclusion régulière de contrats à être réalisés par une entité étrangère**, celle-ci sera considérée comme ayant un ES dans ce pays **sauf si l'intermédiaire est un agent indépendant** agissant dans le cadre ordinaire de ses activités. En conséquence, des changements aux règles sur les agents dépendants et indépendants sont proposés :

- modifier les règles afférentes à la création d'un ES par un agent (paragraphe 5 de l'article 5 du Modèle de Convention fiscale) pour inclure non seulement les contrats au nom de l'entité étrangère, mais aussi les contrats visant le **transfert de propriété, ou l'attribution de droits d'utilisation, ou la fourniture de services** par l'entité étrangère lorsque l'intermédiaire **conclut habituellement les contrats ou en négocie les principaux éléments**;
- renforcer les exigences (paragraphe 6 de l'article 5 du Modèle de Convention fiscale) pour qu'un agent soit considéré comme « indépendant », de sorte que ce ne soit pas le cas lorsque l'agent agit **exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une ou de plusieurs entreprises qui lui sont rattachées**.

Les propositions modifient les commentaires de l'article 5 en incluant des exemples pour illustrer les concepts nouveaux et incertains. Ainsi, « négocier les principaux éléments des contrats » serait illustré par les circonstances suivantes : lorsqu'une personne agit en tant que force de vente pour une entité étrangère ou lorsque la négociation des principaux éléments des contrats se limite à convaincre le titulaire du compte d'accepter des conditions standard. La nouvelle version des commentaires précise également que les changements proposés au statut d'agent indépendant ne débouchent pas nécessairement sur une exclusion automatique des agents non liés agissant exclusivement pour une entreprise (par exemple, dans le cas des entreprises en démarrage). De plus, le document de travail et les commentaires proposés indiquent que l'élargissement du concept d'agent dépendant aux fins de la reconnaissance d'un ES **n'inclut pas les distributeurs, même lorsque les risques sont faibles** et ce, peu importe la période durant laquelle le distributeur détient le titre du produit vendu. Les questions liées aux accords avec des distributeurs à faibles risques seront abordées dans le cadre des travaux sur les prix de transfert des risques et du capital du Plan d'action BEPS (action 9).

Évitement artificiel du statut d'ES au moyen des exemptions relatives à des activités particulières

L'OCDE propose de moderniser les exemptions relatives à des activités particulières (comme l'entreposage de marchandises aux fins de stockage, d'exposition, de livraison, de transformation, d'achat ou de collecte d'information) incluses dans le paragraphe 4 de l'article 5 du Modèle de Convention fiscale en s'assurant que ces

exemptions ne s'appliquent que lorsque l'activité en question est **préparatoire ou auxiliaire** par rapport à l'ensemble des activités de l'entreprise. Le but du changement est de tenir compte des pratiques d'affaires actuelles où ces activités peuvent représenter un élément clé dans la chaîne de valeur d'une entreprise (y compris les chaînes d'approvisionnement incluant des ventes numériques).

Le document de travail propose de modifier les commentaires pour donner des éclaircissements supplémentaires sur la signification de **préparatoire ou auxiliaire**. Il indique qu'une activité ayant un caractère préparatoire est exercée en prévision de la réalisation de ce qui constitue l'élément essentiel et important de l'activité d'ensemble de l'entreprise et qu'une activité ayant un caractère auxiliaire correspond généralement à une activité exercée pour soutenir, mais sans en faire partie, l'élément essentiel et important de l'activité d'ensemble de l'entreprise. Les commentaires proposés contiennent plusieurs exemples. L'entreposage et la livraison de marchandises pour des ventes en ligne ne sont pas considérés comme ayant un caractère préparatoire ou auxiliaire si ces activités constituent un élément essentiel des ventes ou de la distribution de l'entreprise en question.

Fragmentation des activités entre parties liées

Le document de travail propose (dans le nouveau paragraphe 4.1 de l'article 5 du Modèle de Convention fiscale et dans les nouveaux commentaires) la reconnaissance d'un ES lorsque des activités dans un pays sont « fragmentées » entre des sociétés d'un même groupe afin de bénéficier des exemptions au titre des activités préparatoires ou auxiliaires. La proposition empêche l'application des exemptions relatives à des activités particulières lorsque **l'activité générale qui découle de la combinaison des activités exercées par la même entreprise ou une entreprise rattachée n'a pas un caractère préparatoire ou auxiliaire** à condition que les activités constituent **des fonctions complémentaires qui font partie d'une entreprise homogène**.

Fractionnement des contrats de construction

Le document de travail traite du fractionnement des contrats entre les sociétés d'un même groupe dans le but d'échapper au critère de la période de 12 mois qui débouche sur la présence d'un ES pour les chantiers de construction ou de montage (paragraphe 3 de l'article 5 du Modèle de Convention fiscale). Les recommandations sont présentées ainsi dans la nouvelle version du commentaire :

- un exemple est inclus pour illustrer, dans ce contexte, l'application du **critère de l'objectif principal** qui vise à empêcher l'utilisation abusive des conventions (action 6 du Plan d'action BEPS);
- une autre option (lorsque des conventions n'incluent pas le critère de l'objectif principal) est intégrée pour ajouter **les activités liées (d'une durée supérieure à 30 jours) menées par des entreprises rattachées** à la période passée sur le chantier aux fins de la détermination de la période de 12 mois.

Assurance

Comme nous l'avons indiqué plus haut, le document de travail ne propose pas de seuil particulier de détermination d'un ES dans le Modèle de Convention fiscale pour les sociétés d'assurance. Les sociétés d'assurance seront traitées comme les sociétés des autres secteurs (sauf si des dispositions divergentes sont négociées dans des conventions bilatérales entre certains pays) et les changements généraux proposés au seuil de détermination d'un ES s'appliqueront à elles comme à toutes les autres entreprises.

Attribution de bénéfices aux ES et interaction avec les mesures du Plan d'action BEPS sur les prix de transfert

Le groupe de travail G20/OCDE reconnaît que des éclaircissements supplémentaires et des exemples sont nécessaires concernant l'attribution des bénéfices aux ES, particulièrement pour les entreprises ne faisant pas partie du secteur des services financiers. Le document de travail indique que le résultat des activités sur les prix de transfert, en particulier les actifs incorporels, le risque et le capital, dans le cadre du Plan d'action BEPS, devra aussi être pris en considération. L'OCDE a accepté de faire un suivi sur l'application des principes de l'attribution des bénéfices aux ES une fois que les recommandations finales sur les prix de transfert seront publiées en septembre 2015. Les travaux sur les nouvelles directives devraient être terminés d'ici la fin de 2016, en phase avec l'échéancier des négociations du règlement multilatéral qui mettra en œuvre les changements au seuil de reconnaissance d'un ES dans les conventions fiscales.

Échéancier

La période de commentaires prend fin le 12 juin 2015. Il n'y aura pas de réunion de consultation publique, mais les commentaires reçus seront discutés par le groupe de travail G20/OCDE avant que les recommandations finales soient présentées à la réunion des ministres des Finances du G20 le 8 octobre 2015.

Des changements aux conventions fiscales visant à éviter la double imposition afin de refléter les modifications au seuil de détermination d'un ES sont prévus d'ici 2017 dans le cadre du règlement multilatéral, sauf si des pays choisissent de passer par des protocoles bilatéraux pour les mettre en œuvre plus rapidement.

Albert Baker, Toronto

Pour des nouvelles et des analyses sur le Plan d'action BEPS, visitez la page Web mondiale de Deloitte sur ce sujet.

Nous vous invitons à télécharger notre nouvelle application mobile :

Deloitte tax@hand

iOS

Android

BlackBerry

Accueil | Sécurité | Avis juridique | Confidentialité

1, Place Ville Marie, bureau 3000
Montréal (Québec) H3B 4T9 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

 **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.