

Personnes-ressources

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

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

Leader du bureau canadien de 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 utiles
Services de fiscalité internationale
Services de fiscalité de Deloitte

Alerte en fiscalité internationale

Rapport final sur l'action 7 du projet BEPS : Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable

Le 13 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). L'objectif est de formuler 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, ils sont classés en « standards minimums », « meilleures pratiques » et « recommandations ». L'OCDE poursuivra son travail sur certains aspects complémentaires dans les années à venir.

L'un des rapports finaux, qui porte sur les moyens d'empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable (ES) (action 7), modifie le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Le rapport s'appuie sur les propositions formulées dans les projets pour commentaires du G20/OCDE d'octobre 2014 et de mai 2015, et actualise la définition d'établissement stable (présence fiscale) énoncée à l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et dans les commentaires connexes.

Commentaires de Deloitte

Les changements apportés par le rapport final ont des répercussions importantes sur le seuil actuel de création d'un ES afin d'imposer les bénéficiaires commerciaux d'une entreprise dans un autre pays. Il se pourrait qu'à l'avenir, certains bénéficiaires commerciaux des groupes soient imposés principalement dans un pays différent de celui retenu en vertu des règles actuelles. Ces changements 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 une présence fiscale dans un pays (qui est souvent, mais pas toujours, un marché pour le groupe) où il exerce des activités importantes. Comme prévu, les accords de *commissionnaire* et les autres formes d'accord d'agent non divulgué entraîneront la création d'un ES pour le mandant. De même, il est plus probable que les activités

d'une force de vente agissant à l'étranger donnent lieu à la création d'un ES. Ces accords et d'autres ententes seront soumis à un nouveau critère visant à déterminer quelle partie **joue habituellement un rôle essentiel** dans les ventes ou les achats dans le cadre de contrats **d'ordinaire conclus sans modification substantielle** par l'entité contractante. (Il s'agit d'une amélioration importante des propositions initiales, car l'accent est mis sur la partie, qui entraîne les autres, afin d'empêcher que les actions de plusieurs parties fassent en sorte que plusieurs pays réclament le droit d'imposer). Les commentaires du Modèle de Convention fiscale (mais pas la Convention en soi) donnent une explication claire de l'intention de la politique : les distributeurs exerçant des fonctions d'achat/vente, y compris les distributeurs à risques limités, ne créeront pas un ES pour leurs mandant (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).

Un certain nombre de changements limitent l'exemption applicable aux « agents indépendants » d'un groupe (notamment l'élimination des références à des « courtiers », la nécessité qu'au moins 10 % des ventes d'un agent soient faites à des parties non liées pour que ce dernier soit considéré comme indépendant et un nouveau critère pour déterminer si des parties sont étroitement liées).

Les changements liés à l'entreposage de marchandises pourraient avoir des répercussions importantes. Pour la plupart des entreprises multinationales, le premier critère consistera à déterminer si les locaux qui se trouvent dans le pays en question (entrepôt ou usine de fabrication à façon, par exemple) sont **à la disposition** de l'entité étrangère. Bien que la notion d'« à la disposition » figure dans les commentaires, mais pas dans le corps du Modèle de Convention fiscale, l'intention de la politique est claire. Même si les locaux sont « à la disposition » de l'entité étrangère, des exceptions sont prévues pour les **activités préparatoires ou auxiliaires** (toutefois, de nouvelles options permettent aux pays de se prévaloir d'exceptions relatives au stockage de marchandises de façon plus générale, si les deux pays signataires s'entendent sur une approche). Cependant, la **règle anti-fragmentation** pourrait s'appliquer à ces exceptions et, dans le cas des grandes entreprises multinationales, il est probable que les exceptions ne s'appliqueront pas du fait des activités exercées dans le même pays par des sociétés du même groupe. Cette situation pourrait entraîner d'importants coûts de conformité supplémentaires pour les mandants d'entreprises de fabrication à façon et ceux qui entreposent des marchandises à l'étranger pour d'autres raisons.

En raison de leur incidence éventuelle sur les accords commerciaux, ces changements demeurent une préoccupation clé pour toutes les entreprises, malgré les modifications apportées. Les entreprises devront assumer des coûts de conformité supplémentaires pour clarifier certaines incertitudes, notamment afin de déterminer par qui (et où) est joué le rôle principal dans la conclusion des contrats (particulièrement en ce qui concerne les voyages d'affaires par le personnel des ventes), quelles activités de l'entreprise sont préparatoires ou auxiliaires et en quoi consistent les opérations inter-relées. Les administrations fiscales encourront aussi des coûts pour le suivi et la vérification de ces incertitudes. En outre, comme le seuil de reconnaissance d'un ES est la limite à partir de laquelle est attribué à un pays donné le droit principal d'imposer les bénéfices commerciaux dans leur intégralité, on peut craindre que les nouvelles définitions mènent, du moins à court et à moyen terme, le temps que les changements soient précisés dans la pratique, 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 – plutôt que de l'article du Modèle de Convention fiscale en tant que tel – pour régler certains points importants. Par exemple, le recours à la notion d'endroits qui sont « à la disposition » d'une entité étrangère (concept présent dans les commentaires qui a fait l'objet de beaucoup de débats pendant de nombreuses années) serait plus efficace si le concept était intégré au corps de l'article 5 de la Convention. Il en est de même pour la notion de « distributeurs à risques limités ».

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

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, et suffisamment de temps pour les analyser. Il est toujours possible que des montants limités de bénéfices additionnels soient attribués à certains ES nouvellement créés, particulièrement lorsqu'il n'y a pas d'activités ou de fonctions importantes exercées par des individus dans le pays en question.

Il est indiqué dans le rapport que les changements sont exclusivement prospectifs et n'ont pas d'incidence sur l'interprétation des anciennes dispositions du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et des conventions dans lesquelles elles sont incluses.

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*, d'agents de vente et de stratégies similaires

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

- en resserrant les règles afférentes à la création d'un ES par un agent 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 joue habituellement un rôle essentiel dans la conclusion des contrats, qui sont d'ordinaire conclus sans modification substantielle par la société**;
- en renforçant les exigences 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 étroitement liées**. Le statut d'entreprise étroitement liée (notion qui remplace celle d'entreprise rattachée, utilisée dans le

précédent projet pour commentaires) est déterminé de façon générale en fonction des droits de vote et de la valeur des actions de l'entreprise (participation directe ou indirecte de plus de 50 %), ou du contrôle « de fait ».

Les commentaires contiennent peu d'indications et d'exemples quant à ce qu'on entend par jouer habituellement un rôle essentiel dans la conclusion de contrats, qui sont d'ordinaire conclus sans modification substantielle par la société. (Cette notion remplace celle de négociation des principaux éléments des contrats, utilisée dans le précédent document de travail.) Les commentaires indiquent que cette notion est habituellement associée aux actions de la personne qui a convaincu le tiers de conclure un contrat avec l'entreprise (c.-à-d. qui agit en tant que force de vente). Par exemple, elle concernerait une personne qui sollicite et reçoit les commandes (sans les finaliser de manière formelle), lesquelles sont envoyées directement à un entrepôt d'où sont livrées les marchandises appartenant à l'entreprise et lorsque l'entreprise ne fait qu'approuver les transactions de façon routinière.

Les changements apportés aux commentaires apportent d'importantes précisions :

- les changements **ne visent pas les distributeurs exerçant des fonctions d'achat/vente, même lorsque les risques sont faibles** et quelle que soit la période pendant 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);
- lorsqu'un agent crée un ES, les bénéfices ne sont pas attribués à l'ES dans leur intégralité (les principes habituels relatifs aux bénéfices commerciaux s'appliquent);
- les changements au statut d'agent indépendant ne débouchent pas sur une exclusion automatique des agents agissant exclusivement pour une entreprise non liée (par exemple, dans le cas des entreprises en démarrage).

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

Les changements au Modèle de Convention fiscale signifient que les exceptions à la création d'une installation fixe d'affaires (ES) pour 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) ne s'appliquent que lorsque la ou les activités en question sont **préparatoires ou auxiliaires** par rapport à l'ensemble des activités de l'entreprise. Le but de ces changements est de tenir compte des pratiques d'affaires modernes, où ces activités peuvent représenter un élément clé de la chaîne de valeur d'une entreprise (particulièrement pour les chaînes d'approvisionnement incluant des ventes numériques). Les commentaires contiennent **une autre option** pour les pays qui considèrent que les activités dont il est question sont intrinsèquement préparatoires ou auxiliaires et qui **préfèrent la certitude que leur offre l'exception générale**. Ces pays sont d'avis que la règle anti-fragmentation suffit à résoudre les problèmes liés à l'érosion de la base d'imposition et du transfert des bénéfices (voir ci-dessous).

Les commentaires révisés contiennent un certain nombre d'exemples utiles et quelques directives sur le sens de l'expression « **préparatoire ou auxiliaire** ». Par exemple, le stockage et la livraison de marchandises pour des ventes en ligne pourraient ne pas être considérés comme ayant un caractère préparatoire ou auxiliaire si ces activités constituent un élément essentiel des ventes ou de la distribution d'une entreprise, alors que le stockage de marchandises dans un

entrepôt en douane pendant le processus de dédouanement serait considéré comme étant de nature préparatoire et auxiliaire.

Fragmentation des activités entre parties liées

Le Modèle de Convention fiscale comprendra une règle anti-fragmentation de grande portée pour les cas où des activités dans un pays sont « fragmentées » entre des sociétés d'un même groupe afin de bénéficier des exceptions au titre des activités préparatoires ou auxiliaires. De façon générale, la proposition empêche l'application des exceptions i) lorsqu'il y a un établissement permanent existant dans le pays de l'entreprise ou d'une entreprise étroitement liée (y compris les résidents du pays en question) ou ii) lorsque **l'activité générale qui découle de la combinaison des activités exercées par la même entreprise ou une entreprise étroitement liée n'a pas un caractère préparatoire ou auxiliaire**. Dans les deux cas, pour que la règle s'applique, les activités doivent constituer **des fonctions complémentaires qui font partie d'une entreprise homogène**.

Fractionnement des contrats de construction

Le rapport 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 reconnaissance d'un ES pour les chantiers de construction ou de montage, en modifiant le commentaire comme suit :

- ajout d'un exemple pour illustrer l'application du **critère de l'objectif principal** qui vise à empêcher l'utilisation abusive des conventions (action 6 du Plan d'action BEPS) afin de régler le problème du fractionnement des contrats;
- suggestion d'une autre option (lorsque des conventions n'incluent pas le critère de l'objectif principal) pour ajouter les **activités liées (d'une durée supérieure à 30 jours) menées par des entreprises étroitement liées** à la période passée sur le chantier aux fins de la détermination de la période de 12 mois.

Assurance

Le rapport confirme qu'il n'y aura **pas de seuil particulier de détermination d'un ES pour les sociétés d'assurance** dans le Modèle de Convention fiscale. 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).

Attribution de bénéfices aux ES et interaction avec les actions sur les prix de transfert

Des directives supplémentaires seront formulées concernant l'attribution des bénéfices aux ES. Le rapport indique que, bien qu'il ne soit pas nécessaire d'apporter des modifications de fond aux règles actuelles de l'OCDE encadrant la détermination des bénéfices à attribuer aux ES, des directives sont requises sur la façon dont les règles s'appliqueront aux nouveaux ES découlant de la modification du seuil. Ces directives porteront surtout sur les entreprises ne faisant pas partie du secteur des services financiers, et elles tiendront compte des modifications apportées par le Plan d'action BEPS aux directives en matière de prix de transfert pour les actifs incorporels, le risque et le capital.

Les travaux sur les nouvelles directives devraient être terminés **d'ici la fin de 2016**, à temps pour la mise en œuvre des changements au seuil de reconnaissance d'un ES dans les conventions fiscales en vertu du règlement multilatéral.

Prochaines étapes

Il est prévu que les dirigeants du G20 approuveront définitivement le document en novembre 2015. Des modifications aux conventions régissant les doubles impositions visant à refléter les modifications au seuil de reconnaissance d'un ES seront probablement apportées à compter de 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

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 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.