Atelier des Nations Unies sur les conventions de double imposition et l'érosion de l'assiette fiscale pour les pays en développement

Nairobi, Kenya
21 – 24 mars 2017

Introduction

- Projet de l'OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices (BEPS)
  - Rapports finaux publiés en fin 2015
  - Actuellement en phase d'exécution
- Initiatives de l'ONU en matière de BEPS:
  - Sous-comité sur les BEPS
  - Sous-comité sur le prix de transfert - travail sur les aspects de prix de transfert de BEPS
  - Initiatives de l'Unité de développement des capacités

1

Introduction

- Manuel des Nations Unies relatif à la protection de la base d'imposition des pays en développement(2015)
  - Traite des questions de BEPS de l'OCDE, les mesures d'incitations fiscales, les services et les gains de capitaux
  - Deuxième édition en cours de développement, publication prévue pour 2017
- Practical Portfolios relatifs aux services, les intérêts, les rentes et les redevances
- Ateliers et assistance technique

2

La plateforme de collaboration en matière fiscale

- Créée en avril 2016 par l'ONU, l'OCDE, le FMI et le GBM pour aider les pays en développement à renforcer leurs systèmes fiscaux
- Programme de travail:
  - 8 trousses à outils
  - Questions de fiscalité internationale émergentes
- Le travail sera effectué séparément par chaque organisation internationale, et non par la plateforme

3

La plateforme de collaboration en matière fiscale

- La plateforme se réunit 3 fois par an
- Des organisations régionales telles que l'ATAF y participeront
- Une grande conférence sera organisée tous les deux ans
- Un site web ouvert au public sera maintenu et des rapports seront soumis aux gouvernements

4

La plateforme de collaboration en matière fiscale

- Activités de la plateforme:
  - 8 trousses à outils doivent êtres développées d'ici mars 2018
  - Appui à la participation des pays en développement à la mise en œuvre du processus de BEPS à travers le cadre inclusif de l'OCDE
  - Développement des capacités
  - Développement de systèmes d'échanges de renseignements exhaustifs et efficaces
  - Directives sur l'économie informelle
  - Partage d'informations et coopération sur les questions de fiscalité

5

Le Cadre inclusif de l'OCDE

- Créé en février 2016 en réponse à l'appel du G20 sur la mise en œuvre opportune de BEPS
- Ouvert à tous les pays qui souscrivent à la mise en œuvre des normes minimums de BEPS
- Les pays en développement participent sur le même pied d'égalité et reçoivent un appui en matière de renforcement des capacités
- Composé de fonctionnaires de gouvernement

6

Relations entre le cadre inclusif et la plateforme

- Le cadre inclusif est la structure institutionnelle de l'OCDE pour la mise en œuvre et le suivi des questions liées au BEPS
- l'ONU, le FMI et le GBM y ont statut d'observateurs
- La plateforme est un effort collectif entre l'ONU, l'OCDE, le FMI et le GBM qui a pour but d'offrir aux pays en développement une orientation pratique sur les mesures liées au BEPS
- Le travail de la plateforme sera fondé sur les discussions sur le cadre inclusif et elle référera certaines questions au cadre inclusif

7

Introduction

- La plateforme s'est engagée à produire 8 trousses à outils d'ici mars 2018
- Le Bureau du développement des capacités de l'ONU a pris les devants en élaborant un ensemble de Practical Portfolios traitant de divers aspects de BEPS
- Les trousses à outils sur les mesures d'incitation fiscales et l'analyse de comparabilité des prix de transfert ont été publiées
- Les Practical Portfolios sur les services et les intérêts ont été achevés; les Practical Portfolios relatifs aux rentes et les redevances sont à un niveau de réalisation substantiel

8

Introduction

- But des Practical Portfolios: destinés à l'usage des agents du fisc des pays en développement afin de les aider à
  - Comprendre les causes de BEPS
  - Identifier et évaluer les risques liés au BEPS
  - Évaluer les options à leur disposition pour lutter contre les BEPS
- Les Practical Portfolios mettent l'accent sur les BEPS; ils ne traitent pas exhaustivement de tous les aspects relatifs à l'imposition des revenus issus des services, des intérêts ou des redevances

9

Introduction

- Les Practical Portfolios ont été conçus pour servir d'outils diagnostiques aux agents du fisc, afin d'évaluer leurs systèmes fiscaux internes et les conventions fiscales dont ils sont parties, et ainsi, déterminer si ou dans quelle mesure ceux-ci favorisent les BEPS
- Les Practical Portfolios ne se focalisent pas sur un pays particulier
- Leur approche est pratique, contient des exemples, des diagrammes, des liste de contrôle, des modèles de législations et de formulaires

10

Vue d'ensemble des Practical Portfolios

- Chaque portefeuille pratique suit un format commun:
- Première partie: Introduction
  - Elle explique le contenu du portefeuille et comment l'utiliser
- Deuxième partie: Manuel d'évaluation de la politique fiscale
  - Analyse de la conception et des éléments structurels de la législation nationale et des conventions fiscales sur les questions pertinentes
  - Identifie les risques d'érosion de la base d'imposition et les éventuelles réponses

11

Vue d'ensemble des Practical Portfolios

- Troisième partie: Conception et rédaction des législations nationales et négociation des conventions fiscales en vue de prévenir l'érosion de la base d'imposition en ce qui concerne les revenus issus des services
  - Inclut des modèles de législations et de dispositions de traités
- Quatrième partie: Manuel d'administration fiscale
  - Administration des dispositions de la législation nationale et des conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base

12

PRACTICAL PORTFOLIOS DES NATIONS UNIES

Protéger l'assiette fiscale des pays en développement contre l'érosion liée aux intérêts

MANUEL D'EVALUATION DE LA POLITIQUE FISCALE

2e Partie des Practical Portfolios des Nations Unies sur la protection de l'assiette fiscale des pays en développement contre l'érosion liée aux intérêts

14

Manuel d'évaluation de la politique fiscale

- Analyse de la politique fiscale des dispositions de la législation nationale sur l'imposition des revenus issus d'intérêts et la déduction des Charges d'intérêts
- Analyse de la politique fiscale des dispositions des conventions fiscales traitant de l'imposition des intérêts et la déduction intérêts
- collecte des renseignements
- Identification des risques liés au BEPS et réponses éventuelles

15

Considérations d'ordre général

- Toutes les déductions d'intérêts érodent la base d'imposition d'un pays
- Mais la plupart des Charges d'intérêts représentent des dépenses légitimes
- Par conséquent, il est inapproprié de refuser la déduction de toutes les Charges d'intérêts

Considérations d'ordre général

Les paiements d'intérêts déductibles présentent des préoccupations par rapport à l'érosion de la base si:

1) Les déductions sont excessives
2) Le pays n'impose aucune taxe au récipiendaire non-résident sur l'intérêt ou s'il lui applique un taux d'imposition réduit
3) Le pays n'impose aucune taxe sur le revenu issu de l'usage de ces fonds ou applique à ce dernier un tarif d'impôt préférentiel
4) Une combinaison des deux

Considérations d'ordre général

- L'érosion de la base peut également avoir lieu lorsque les paiements d'intérêts ne sont ni déductibles, ni imposables au récipiendaire
- Mais cette érosion de la base d'imposition est moins sérieuse et n'est pas couverte par ce portefeuille
- Il peut également y avoir érosion de la base d'imposition lorsque les paiements d'intérêts sont émis à des entités résidentes exemptes d'impôts
- Mais le portefeuille ne traite que de l'érosion de la base d'imposition liée aux transactions transfrontalières

Législation nationale: Concepts de base

1) Définition des intérêts
2) Instruments financiers hybrides
3) Méthodes d'attribution des Charges d'intérêts au revenu
4) intérêts de parties associées
5) Accords de financement structurés

Législation nationale: Définition des intérêts

- Compensation pour usage des fonds
- Paiements des titres de créance; aucun droit de propriété pour le payeur
- Emprunt classique; droit d'intérêt et remboursement du capital; aucun droit de bénéfices; classé au-dessus des actions
- L'intérêt est généralement déductible; les dividendes ne le sont pas

Législation nationale: Instruments financiers hybrides

- Titres avec des caractéristiques de créances et d'actions
- Exemples: actions préférentielles, obligation convertible, produits dérivés
- Les hybrides peuvent être traités différemment par deux pays ou plus
- Voir OCDE BEPS Action 2: Dispositifs hybrides - très complexes

Instrument financiers hybrides transfrontaliers: Exemple

- PCo est résident d'un pays P qui applique des mesures d'exonération aux dividendes des sociétés étrangères affiliées à des sociétés résidentes
- PCo est le seul actionnaire de SCo, une société domiciliée dans un pays S
- PCo souscrit à une catégorie spéciale d'actions préférentielles remboursables de SCo
- Les dividendes payés par SCo sur les actions préférentielles sont traitées comme des intérêts par le pays S et comme dividendes par le pays P

Législation nationale: Attribution d'intérêts

- Seuls les Charges d'intérêts encourues pour obtenir des revenus imposables devraient être déductibles
- Méthodes de détermination de l'émission:
  - Traçage (factuel)
  - Commande (usage hypothétique)
  - Répartition (hypothèse selon laquelle l'argent serait fongible)

Législation nationale: Attribution d'intérêts

Exemple

- X est propriétaire d'actifs générateurs de revenus - cout 1000
- X emprunte 1500 au taux de 10% et les utilise pour des besoins personnels

	Traçage	Commande positive	Commande négative	Répartition
Intérêt déductible	0	100	0	60
Intérêts non-déductibles	150	50	150	90

Législation nationale: intérêts de parties associées

- Définition des parties associées
  - Individus avec qui il y a des liens de sang, de mariage ou d'adoption
  - Des entités légales sous contrôle d'actions ou autres moyens
- Les intérêts transfrontaliers payés à une personne associées peuvent être inférieures ou supérieures au montant de pleine concurrence
  - Les questions de prix de transfert relatives au montant de la dette et au montant de l'intérêt

Législation nationale: accords structurés

- Les accords structurés peuvent être utilisés pour éviter ou réduire l'impôt prélevé à la source sur les intérêts ou pour éviter des restrictions sur la déduction d'intérêts telles que les règles de sous-capitalisation ou de dépouillement de gains
- Les accords structurés concernent la dette due à un intermédiaire de pleine concurrence, généralement une institution financière, puis la dette due à une partie associée

Accords structurés: Exemple 1

- SCo, résident d'un Pays S, doit une somme portant intérêts à PCo, sa société mère basée dans un Pays P
- L'intérêt payé par les résidents du Pays S aux résidents du pays P est assujetti à un impôt anticipé, selon la législation du pays S, au taux de 20%
- Selon la convention fiscale entre le pays P et le pays S, l'impôt prélevé à la source/Impôt anticipé sur l'intérêt payé à un résident de pleine concurrence de l'autre pays est limité à un taux maximum de 5%

Accords structurés: Exemple 1

- Pour obtenir le taux réduit selon la convention fiscale, PCo fait un dépôt d'un montant égal à la dette due par SCo dans une banque du pays P
- SCo transfert ensuite la dette due à PCo à la banque
- SCo paye l'intérêt à la banque et la banque verse l'intérêt à PCo
- La banque réclame ensuite le taux réduit de l'impôt anticipé sur l'intérêt reçu de SCo

Accords structurés: Exemple 2

- ACo, domiciliée dans un pays A, doit un montant à sa société mère, BCo, domiciliée dans un pays B
- Selon la convention fiscale entre le pays A et le pays B, l'intérêt payé par un résident du pays A à un résident du pays B est assujetti à un impôt prélevé à la source/Impôt anticipé d'un taux maximum de 15%
- Selon la convention fiscale entre le pays A et le pays C, l'intérêt payé par un résident du pays A à un résident du pays C exonéré de l'impôt prélevé à la source/Impôt anticipé

Accords structurés: Exemple 2

- CBo établit une filiale dans un pays C
- BCo transfert la dette due par ACo à sa filiale dans le pays C en contrepartie d'une dette
- ACo paye l'intérêt de la filiale basée dans le pays C; celle si, à son tour, paye l'intérêt à BCo
- Exemple de chalandage fiscal

Déductions excessives d'intérêts

Des non-résidents finançant des entités résidentes par le biais de dettes

- Une société mère finançant une filiale résidente par le biais de dettes ou de capitaux propres
- La société non-résidente préfère financer par le biais de la dette car l'intérêt est déductible et les dividendes ne le sont pas
- Généralement, cela ne fait aucune différence pour les actionnaires non-résidents de recevoir un intérêt ou des dividendes
- L'épargne fiscal issue de la déduction d'intérêt peut surpasser l'impôt prélevé à la source sur l'intérêt

Des non-résidents finançant des entités résidentes par le biais de la dette

- Les paiements excessifs d'intérêts aux non-résidents associés peut causer une grave érosion de la base d'imposition
- Quelques solutions éventuelles aux déductions excessives d'intérêts:
  - Les règles de prix de transfert
  - Refuser les déductions d'intérêts
  - Les règles de sous-capitalisation: interdire la déduction d'intérêt sur une dette excessive
  - Règles de dépouillement de gains: interdire la déduction d'intérêt surpassant le pourcentage de gains

Règles de sous-capitalisation

- Le problème de sous-capitalisation peut être perçu comme une question de prix de transfert ou comme un problème de fonds propres dissimulé
- Si les règles de prix de transfert ne s'appliquent qu'aux sociétés résidentes contrôlées
- En cas de fonds propres dissimulés, les règles s'appliquent aux actionnaires majoritaires des sociétés résidentes
- Les règles devraient également s'appliquer aux partenariats, aux fiducies et aux entreprises publiques

Règles de sous-capitalisation : Ratios

- L'intérêt sur la dette au-dessus de la dette: le ration de capitaux propres n'est pas déductible
- Les ratios sont généralement de 1,5:1 à 3:1
  - Comment déterminer le ratio?
  - Un ratio plus élevé pour les institutions financières
  - Le ratio peut s'appliquer entité par entité ou de manière consolidée
  - Problèmes relatifs aux deux approches

Règles de sous-capitalisation : Ratios

- Dette: le ratio de capitaux propres peut s'appliquer à chaque actionnaire non-résident individuellement, à tous les actionnaires non-résidents ou l'ensemble de la société
- Dette: le ratio de capitaux propres ne tient pas compte du taux d'intérêt de la dette (c.à.d. Si les taux d'intérêts sont faibles, les sociétés peuvent emprunter plus)

Règles de sous-capitalisation : Dette

- Les règles peuvent s'appliquer à toute la dette, à la dette des non-résidents ou uniquement à la dette due aux actionnaires majoritaires non-résidents
- Quelle dette devrait être prise en compte?
  - Les instruments financiers qui sont vus comme des dettes dans la législation nationale.
  - Les dettes sans intérêts?
  - Les dettes dues aux non-résidents de pleine concurrence?
  - La dette garantie?
  - Les règles sont nécessaires pour faire face aux accords de dettes réciproques

Règles de sous-capitalisation : Capitaux propres

- Tous les investissements, autres que la dette, ou les fonds propres, tels que définis par la législation des entreprises ou la législation fiscale
- Les surplus générés et les gains retenus devraient aussi être traités comme fonds propres car ils sont disponibles pour soutenir la dette de la compagnie
  - Variation de la plus/moins-value non-réalisée

Règles de sous-capitalisation

- Quand doit-on calculer la dette et les fonds propres?
  - Les deux devraient être déterminés au même moment, exceptés les gains retenus qui doivent être déterminés au début de chaque année
  - Au début ou à la fin de chaque année - sous réserve de manipulations par les contribuables
  - Le calcul mensuel ou trimestriel de la somme moyenne de la dette et des fonds propres - réduit les opportunités de fraude, mais augmente les couts de la discipline fiscale

Règles de sous-capitalisation : Conséquences

- La dette prise en compte pour le ratio et la déduction d'intérêt refusée sont des problèmes différents
- Le montant de déduction d'intérêt refusée peut être égal à toute l'intérêt sur la dette au-dessus du ratio ou seulement à l'intérêt sur une certaine dette (par exemple, la dette due aux non-résidents, aux actionnaires résidents, aux actionnaires majoritaires)
- Plusieurs pays n'interdisent pas la déduction d'intérêt sur la dette due aux non-résidents de pleine concurrence

Règles de sous-capitalisation : Conséquences

- L'Article 24 (non-discrimination) peut empêcher l'application des règles de sous-capitalisation
- Le surplus d'intérêt peut être caractérisé comme intérêt ou dividende
  - A noter les implications pour l'impôt prélevé à la source/Impôt anticipé
- Il y a t-il un report à nouveau pour le surplus d'intérêt non-déductible?
  - Rajoute de la flexibilité, mais aussi de la complexité

Règles de dépouillement de gains

- Problème de déductions excessives d'intérêts préféré pour l'endettement comparé au financement par émission d'actions
- Par conséquent, les règles de dépouillement de gains ne sont pas nécessairement limitées à l'intérêt payé par les non-résidents
- Les règles peuvent s'appliquer à toutes les entités résidentes, aux entités résidentes contrôlées par des non-résidents, ou des entités résidentes avec des actionnaires majoritaires non-résidents

Règles de dépouillement de gains

- L'intérêt déductible est limité au pourcentage des gains
- En théorie, les règles peuvent s'appliquer par référence aux Charges d'intérêt relatives aux gains de l'ensemble du groupe, mais cela est très complexe
- Si elles se limitent aux Charges d'intérêt d'une tierce partie, l'endettement intergroupe ne peut être utilisé pour accroitre les déductions d'intérêt

Règles de dépouillement de gains

- Comment évaluer les gains?
  - BAIIA (bénéfices avant intérêts, impôts, dépréciation et amortissement)
  - BAII
  - Peuvent être basés sur l'impôt ou les informations comptables financières
- L'approche des bénéfices des gains est la suivante: si les bénéfices sont transférés vers un pays à régime fiscal privilégié, les déductions d'intérêt

Règles de dépouillement de gains

- Quel pourcentage de gains? La plupart des pays utilisent 30% (Action 4 de BEPS recommande 10% - 30%)
- Le but est de permettre la déduction de Charges d'intérêts légitimes, mais de rejeter la déduction de déduction d'intérêts excessifs
- Le choix du pourcentage est essentiellement arbitraire
- Ce caractère arbitraire peut être atténué par le report à nouveau et les exceptions

Règles de dépouillement de gains

- Les facteurs à prendre en compte dans la fixation du pourcentage:
  - Le ratios des compagnies résidentes et la comparaison des ratios des compagnies contrôlées par les non-résidents
  - Le report à nouveau est-il permis?
  - Un ratio peut être adéquat si le pays a des taux d'intérêts élevés
  - A besoin d'attirer des investissements étrangers
  - Autres

Règles de dépouillement de gains

- Les règles peuvent s'appliquer entité par entité ou à l'ensemble du groupe national
- Si l'entité enregistre des pertes, aucun intérêt n'est déductible
- Pénalise les entreprises à risque
- Le report à nouveau des intérêts rejetés offre un certain allègement, mais rajoute de la complexité
- Le report à nouveau devrait-il être permis pour la déductibilité d'intérêt non-utilisée?

Règles de dépouillement de gains

- Les règles peuvent s'appliquer aux Charges d'intérêt brutes ou aux Charges d'intérêt nettes d'une entité résidente
- L'approche de l'intérêt brut est plus simple
- L'approche d'intérêt nette permet d'éviter la duplication d'intérêts des crédits intergroupes
- La dépense d'intérêt net est le montant de dépense d'intérêt en surplus du revenu d'intérêt

Règles de dépouillement de gains

- l'approche d'intérêt net permet à un groupe multinational d'emprunter auprès d'une entité du groupe et prêter aux autres
- Elle est préférable à la règle basée sur l'endettement, qui ne couvre pas le taux d'intérêt et varie tout au long de l'année

Règles de dépouillement de gains : Exceptions

- Exception pour les entités résidentes avec des Charges d'intérêts en-dessous du seuil
  - Le but est de réduire la charge de la discipline fiscale
  - Nécessite des règles anti-fragmentation
- Des déductions d'intérêts plus élevées sont permises si le ratio de l'ensemble du groupe est élevé
- Exception pour le financement des projets d'intérêt public

OECD/ G20 BEPS Action 4: Déductions d'intérêts

- Le rapport final de l'Action 4 de BEPS (Octobre 2015) *Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et d'autres frais financiers* offre des pratiques exemplaires de conception des règles pour prévenir l'érosion de la base d'imposition par les déductions d'intérêts
- L'action unilatérale a échoué; par conséquent, des pratiques internationales exemplaires et constantes sont essentielles

Pratiques exemplaires recommandées

- Déduction d'intérêt limitée au pourcentage (10% - 30%) de la dépense d'intérêt nette du BAIIA ou BAII d'une entité
- Déduction supérieure optionnelle permise si le rapport de l'intérêt net du groupe au ratio financier mondial (BAIIA ou dette: capitaux propres) plus 10% est plus élevé
- Report en avant optionnel de l'intérêt rejeté
- Limitations générales complétées par des règles anti-fraude ciblées

Règles de sous-capitalisation

- La règle d'endettement fixe: capitaux propres n'est pas acceptable comme pratique exemplaire
  - Les gains sont une meilleure mesure de l'activité économique que les actifs
  - Permet aux entités d'accroitre les déductions d'intérêts en augmentant leurs capitaux propres
  - Ne traite pas du taux d'intérêt
- Mais la règle de l'endettement fixe: capitaux propres (sous-capitalisation) peut être utilisée pour compléter la règle de pratiques exemplaires recommandées (dépouillement de gains)

Détermination du ratio

- Devrait être assez bas pour répondre aux questions de BEPS
- En principe, devrait permettre aux groupes de déduire toutes leurs Charges globales d'intérêts nets de tierces parties, mais sans excéder ce montant
- Selon les données empiriques du rapport, le ratio de 30% (10%) (5%) du BAIIA, 87% (62%) (50%) des groupes seraient en mesure de déduire tous les intérêts nets de tierces parties
- Intervalle recommandée 10%-30%

Règle optionnelle fondée sur un ratio de groupe

- La règle fondée sur un ration de groupe devrait s'appliquer sur la base de bilans financiers consolidés et vérifiés, préparés à l'avance conformément aux GAAP (principes comptables généralement reconnus)
- La définition d'un groupe devrait être fondée sur le concept de groupe consolidé pour des raisons de comptabilité financière
- Des difficultés peuvent survenir si les définitions de l'impôt et du rapport financier du groupe diffèrent (ex. Si la règle s'applique au groupe au niveau national)

Paiements couverts

- Les intérêts devraient inclure
  1. Les intérêts sur toutes les formes de dettes
  2. Les paiements équivalents du point de vue économique, aux intérêts
  3. Les charges liées au financement
- À la discrétion de chaque pays
- Devrait être fondé sur la substance économique
- Ne s'applique pas aux paiements déductibles sur les capitaux propres estimés

Entités couvertes

- Les règles devraient s'appliquer au moins à toutes les entités d'un groupe multinational
- Optionnellement, les règles peuvent s'appliquer aux membres d'un groupe local et/ou à des entités individuelles
- Les règles devraient également s'appliquer aux entreprises publiques et aux entités non-constituées

Entités couvertes

- Une entité fait partie d'un groupe multinational si elle est directement ou indirectement contrôlée par une autre compagnie ou si elle contrôle une autre compagnie directement ou indirectement
- Pour la règle fondée sur un ratio de groupe mondial, l'entité fait partie d'un groupe consolidé pour des raisons de comptabilité financière
- La même approche peut être utilisée pour la limitation de ratio fixe

Revenu net: Exemple

- ACo est actionnaire unique de BCo
- ACo a une charge d'intérêts de 90 sur un emprunt de pleine concurrence
- ACo prête une partie de ces fonds à BCo
- BCo paye un intérêt de 50 à ACo
- Selon les règles de dépouillement de gains, les déductions d'intérêts se limitent à 20% des gains

Revenu net: Exemple

	ACo	BCo	Groupe
Bénéfices	200	800	1000
Intérêt brut	(90)	(160)	(250)
Déduction d'intérêt maximum	20% x 200 = 40	20% x 800 = 160	(200)
Intérêt non-déductible	50	0	50

Revenu net: Exemple

- Tous les intérêts devraient être déductibles car l'intérêt de pleine concurrence n'excède pas 20% des gains
- Si les charges d'intérêt nettes de ACo ne sont pas calculées en fonction des intérêts reçues de BCo, l'intérêt intra-groupe est compté double et la déduction de certains intérêts sera rejetée
- Le groupe pourrait restructurer son prêt intra-groupe pour éviter ce résultat

Problèmes

- Les pratiques exemplaires recommandées seront-elles adoptées par plusieurs pays?
- Même si elles l'étaient, les pratiques exemplaires adoptées représenteraient-elles une approche commune?
  - Cela semble improbable
- Les pratiques exemplaires sont complexes, aussi bien du point de vue administratif que du point de vue législatif
  - Ne sont pas réalisables pour les pays en développement?

Impôt retenu à la source

Impôt retenu à la source

- L'impôt appliqué aux récipiendaires non-résidents sur le montant brut de paiement d'intérêt
- Le payeur est tenu de retenir sur les versements
- Seuls les payeurs résidents ou non-résidents ayant des activités commerciales dans le pays sont de tenus de retenir
- Quel taux?
  - Substitut de l'impôt sur les entreprises
  - Éviter les taux excessifs
- Définition des paiements assujettis à l'impôt anticipé - intérêt et équivalents économiques

Impôt retenu à la source

- Les prêteurs de pleine concurrence transmettront l'impôt anticipé aux emprunteurs - extrapolation des paiements d'intérêts
- En effet, l'impôt anticipé est payé aux emprunteurs résidents et le cout d'emprunt des résidents est augmenté

Impôt retenu à la source

- Crédit de la banque à XCo avec intérêt annuel de 1000 sans impôt anticipé
- Si le pays de résidence de XCo impose 10% d'impôt:
  - La banque exigera un intérêt de 1111
  - Le taux d'impôt anticipé de 10% = 111
  - La banque reçoit un montant net de 1000

Accords structurés

- Les accords de financement réciproques peuvent être utilisés pour éviter l'impôt retenu à la source si certains paiements d'intérêts sont exonérés ou assujettis à des taux réduits d'impôt anticipé (ex. Dans le cadre de conventions fiscales)
- Par exemple, si les paiements envers les parties de pleine concurrence sont exonérés, les parties liés peuvent signer un accord structuré avec une institution financière non-associée
- Peuvent être couvertes par des règles spécifiques ou des règles générales anti-fraude

DEDUCTIONS D'INTERETS PAR DES NON-RESIDENTS

Législation nationale: Non-résidents ayant des revenus de source locale

- Si des non-résidents ne sont pas imposables sur les revenus dérivés d'un pays, aucun intérêt ne devrait être déductible
- Si des non-résidents ne sont pas imposables sur les revenus bruts, aucun intérêt ne devrait être déductible
- Si des non-résidents ne sont pas imposables sur les revenus nets, les charges d'intérêts devraient être déductibles

Législation nationale: Non-résidents ayant des revenus de source locale

- Les revenus nets des non-résidents sont généralement imposables seulement s'ils ont des activités commerciales dans un pays ou si leurs activités sont faites à travers une succursale ou s'ils ont une base fixe dans le pays
- Seuls les charges d'intérêts encourues pour obtenir des revenus sont généralement déductibles
- Toute restriction sur la déduction des charges d'intérêts pourrait être en violation de l'Article 24(3) des conventions fiscales

Législation nationale: Non-résidents ayant des revenus de source locale

- Potentielles restrictions sur la déduction d'intérêts:
  - Déductible seulement si le payeur effectue une retenu (interdit par l'Article 24(3))
  - Déductible seulement si réalisé dans le pays (interdit par l'Article 7(3))
  - Déductible seulement si entièrement et exclusivement pour l'entreprise locale (interdit par l'Article 7(3))
  - Déductions excessives d'intérêts

Législation nationale: Non-résidents ayant des revenus de source locale

- L'érosion de la base a lieu si lorsque les non-résidents déduisent des charges d'intérêts excessives aux non-résidents
- Les paiements d'intérêts aux non-résidents peuvent être excessifs si le taux est excessif et si le montant de la dette est excessif
- Les pays devraient appliquer la sous-capitalisation ou les règles de dépouillement de gains
- Si les restrictions sur les déductions d'intérêts ne s'appliquent qu'aux sociétés résidentes, les non-résidents peuvent structurer leurs investissements en tant qu'entreprises publiques pour éviter les restrictions

Législation nationale: Non-résidents ayant des revenus de source locale

- Les paiements d'intérêts aux non-résidents sont imposables sur une base brute
  - Aucun intérêt déductible
  - Les intérêts sont généralement sujets à l'impôt anticipé selon législation nationale

Législation nationale: Non-résidents ayant des revenus de source locale

- Système territorial: les intérêts encourus pour gagner des revenus de source étrangère ne devraient pas être déductibles
- Système mondial: les intérêts encourus pour gagner des revenus de source étrangère devraient être déductibles
  - Un montant approprié d'intérêt devrait être attribué aux revenus de source étrangère pour raisons de limitation de crédits pour impôts payés à l'étranger

Les résidents ayant des revenus issus d'une succursale étrangère: Méthode de crédit

Revenu issu de la succursale étrangère	500$		
Impôts étrangers	200		
Revenus mondiaux	2100		
Déductions d'intérêts	100		
Revenu	2000		
Impôt au taux de 40%	800		
Crédit d'impôts payés à l'étranger	160	ou	200
Impôt canadien du	640		600

Limites sur le crédit d'impôts payés à l'étranger

Moins de:

1) Impôt payé à l'étranger = 200

et

2) impôt intérieur payé x $\frac{\text{Revenu étranger}}{\text{Revenu total}}$

$= 800 \times \frac{400}{2000} = 160$

Les résidents ayant des revenus issus d'une succursale étrangère: Méthode d'exonération

Revenu étranger	500$
Impôts payés à l'étranger	200
Revenus mondiaux	2100
Déductions d'intérêts	nulle
Revenu imposable	1600
Impôt au taux de 40%	840
Impôt local du	640

Législation nationale: Les résidents ayant des revenus de source étrangère

- Les résidents encourant des charges d'intérêts pour acquérir des actions de corporations étrangères
  - Si les dividendes des corporations étrangères sont exonérées, les intérêts ne devraient pas être déductibles
  - Si les dividendes sont imposables et le pays admet le crédit d'impôts payés à l'étranger, les intérêts devraient être déductibles, mais attribués au revenu étranger en vue de limiter le crédit indirect
  - Les bénéfices issus de la vente d'actions sont-ils imposables?

Sociétés résidentes ayant des dividendes issues de sociétés étrangères

Resco emprunte pour acquérir des actions ordinaires de FA dans un pays partenaire de convention

FA		
Revenu		500
Revenu après taxe		300
Resco		
Dividende	300	
Autre revenu	1600	
	1900	
Charges d'intérêts	100	
Revenu		1800
Moins: dividende exonéré		300
Revenu imposable		1500
Impôt au taux de 40%		600

Sociétés résidentes percevant des dividendes étrangers: Exemple

- Dans l'exemple de la succursale, le résultat correct est un impôt intérieur de 640
- Dans l'exemple des dividendes étrangers, le résultat est un impôt intérieur de 600 (à moins que l'intérêt ne soit déductible)
- Pourquoi? Parce que la société étrangère est une entité imposable distincte
- Les résultats semblent inadéquats en théorie

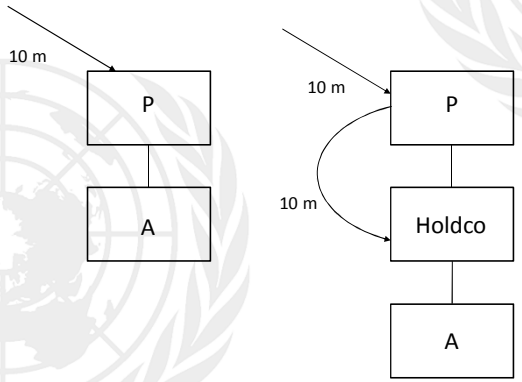
Accords de transfert de dette

- Les sociétés non-résidentes propriétaires d'une succursale résidente dans un autre pays peuvent s'arranger pour que la succursale contracte une dette supplémentaire de sorte que la déduction d'intérêts réduise la base d'imposition du pays
- Il est invraisemblable que les propriétés acquises par la succursale aboutissent à des revenus assujettis à l'impôt du pays
- Les règles de sous-capitalisation peuvent limiter le montant de la dette transférée à la succursale

Accords de transfert de dette

- PCo, résidente d'un pays O, emprunte 10 millions pour acquérir toutes les parts de ACo, résidente d'un pays A
- L'intérêt est déductible par PCo
- Alternativement, PCo peut prêter 10 millions à Holdco, résidente du pays A, pour acquérir les parts de ACo
- Holdco déduit des intérêts sur la base d'imposition du pays A
- en effet, les déductions d'intérêts ont été transférées du pays P au pays A

Accords de transfert de dette



INTERETS ET CONVENTIONS FISCALES

Conventions fiscales

- De combien de conventions fiscales votre pays est-il signataire? Avec quels pays?
- Vos conventions fiscales sont-elles basées sur le modèle de l'OCDE ou de l'ONU? Quelles sont les variations de ces modèles contenues dans vos conventions fiscales?
- Vos conventions fiscales contiennent-elles des dispositions spéciales traitant des revenus d'intérêts ou des déductions d'intérêts?

Conventions fiscales: Les limites de l'imposition des non-résidents

- Plusieurs limites sur l'imposition des non-résidents en ce qui concerne les revenus issus d'intérêts et les déductions d'intérêts, selon les dispositions des modèles de l'ONU et de l'OCDE
- Si un pays n'impose pas de taxe sur les revenus issus d'intérêts selon sa législation nationale, ou permet des déductions d'intérêts par les sociétés non-résidentes dans sa législation nationale, les conventions fiscales sont par conséquent, futiles
- Autrement, les limites des conventions fiscales peuvent être utilisées pour éroder la base d'imposition d'un pays

Conventions fiscales: Effet sur les non-résidents

- Article 11(2): les intérêts émergents d'un état et payés aux résidents d'un autre état qui bénéficiaire effectif, sont imposables au taux agréé
  - Le taux de l'OCDE est de 10 pour cents
- Article 11(5): les intérêts émergent dans un état lorsque le payeur est résident ou a une succursale ou une base fixe dans cet état et les intérêts sont déductibles

Conventions fiscales: Effet sur les non-résidents

Exemple :

- ACo, résidente du pays A, a une succursale dans le pays B
- ACo paye un intérêt à CCo, résidente du pays C
- L'intérêt est déductible en calculant les bénéfices attribuables à la succursale dans le pays B
- Selon la convention fiscale entre le pays A et le pays B, le pays peut appliquer un impôt anticipé sur l'intérêt

Conventions fiscales: Effet sur les non-résidents

- Lorsque l'intérêt est imposable sur une base brute, aucune déduction sur les charges (ex. D'intérêts) n'est requise
- Lorsque l'intérêt est imposable sur une base nette, selon l'Article 7 ou 14, l'Article 7(3) du modèle de l'ONU permet des déductions sur les charges encourues par la succursale ou la base fixe
  - les charges d'intérêts encourues pour la succursale dépendent de la législation nationale
- La déductibilité des charges est une question de législation nationale
- L'intérêt national n'est pas déductible, sauf pour les institutions financières

Conventions fiscales: Effet sur les non-résidents

- Aucunes règles similaires à l'Article 7(3) pour l'Article 14
  - Les commentaires indiquent que la même approche devrait être appliquée
- l'Article 7 du modèle de l'OCDE révisé en 2010
  - Article 7(3) annulé
  - Charges notionnelles autorisées sous « l'approche de l'OCDE »

Déduction d'intérêts dans le calcul des bénéfices d'une succursale

- Aucunes règles dans le modèle de l'ONU ou commentaires sur l'attribution des charges d'intérêts aux succursales
- Les commentaires sur l'Article 7 suggèrent une « solution pratique » reconnaissant qu'une entité distincte aurait des financements adéquats
- Toute attribution raisonnable devrait être acceptable

Déduction d'intérêts dans le calcul des bénéfices d'une succursale

- Orientation sur le commentaire de l'Article 7 du modèle de l'OCDE
  - L'analyse fonctionnelle et factuelle de la succursale permettra de déterminer le montant de capitaux propres
  - La succursale devrait avoir suffisamment de capitaux propres pour soutenir ses fonctions, ses actifs et ses risques

Déduction d'intérêts dans le calcul des bénéfices d'une succursale

- Diverses méthodes d'allocation de fonds à une succursale:
  1) Méthode d'allocation de fonds - actifs et risques de la succursale comme pourcentage d'actifs et de risques de l'ensemble de l'entreprise
  2) Méthode de sous-capitalisation - capitaux libres égaux aux capitaux libres de l'entreprise indépendante exerçant les mêmes activités dans les mêmes conditions en comparant les ratios dette: capitaux propres
  3) Autres méthodes pour les entreprises du secteur de la banque et de l'assurance
- La solvabilité de la succursale est la même que celle de l'ensemble de l'entreprise

Conventions fiscales: Effet sur l'imposition des non-résidents

- Article 24(3): l'impôt sur la succursale ne peut être moins favorable que l'impôt sur les entreprises non-résidentes exerçant des activités similaires
- L'intérêt payé aux non-résidentes ayant une succursale dans le pays concerné est imposable sous l'Article 7
  - L'impôt anticipé sur un tel intérêt constituerait une violation de l'Article 24(3)
  - L'impôt sur l'intérêt au niveau de la filiale est acceptable
- L'Article 24(3) ne couvre pas les critères associés

Conventions fiscales: Effet sur l'imposition des non-résidents

- Les conventions fiscales ne restreignent pas généralement l'imposition des propres résidents d'un pays
  - Sauf les articles 8, 18, 19, 23 et 24 (voir ci-dessous)
  - A noter la nouvelle clause d'épargne devant être rajoutée aux modèles de l'ONU et de l'OCDE
- l'Article 23 - allègement de la double imposition - ne donnent pas de règles détaillées; d'où la nécessité d'utiliser la législation nationale

Conventions fiscales: Effet sur l'imposition des non-résidents

- L'Article 24(4) - les paiements d'intérêts aux non-résidents doivent être déductibles sur une base non-discriminatoire
  - Empêche l'application de la sous-capitalisation ou des règles de dépouillement de gains, à moins d'être compatibles avec l'Article 9
  - N'empêche pas les impôts anticipés sur les intérêts
  - N'empêche pas les critères de rapport de renseignements supplémentaires

Conventions fiscales: Effet sur l'imposition des non-résidents

- Article 24(5) - pas de discrimination envers les entreprises résidentes contrôlées ou détenues par les non-résidents
  - Empêche l'application de la sous-capitalisation ou des règles de dépouillement de gains, à moins d'être compatibles avec l'Article 9
  - N'empêche pas les impôts anticipés sur les intérêts
  - N'empêche pas les critères de rapport de renseignements supplémentaires

Collecte des renseignements

Collecte des renseignements

- Des renseignements nécessaires ou utiles aux pays afin de déterminer quelles règles adopter pour le traitement fiscal du revenu issu d'intérêts et des déductions
- Les renseignements peuvent être obtenus des contribuables et des tierces parties
- La charge de discipline fiscale devrait être équilibrée au besoin de renseignements

Collecte des renseignements

- Intérêts payés aux non-résidents
  - Total des intérêts payés aux non-résidents
  - Intérêt total assujetti à l'impôt anticipé
  - Impôt anticipé total collecté
  - Intérêt exonéré de l'impôt anticipé
  - l'intérêts payés aux non-résidents pays par pays et le type de récipiendaire et de payeur

Intérêts payés aux non-résidents liés

- Important pour les règles de prix de transfert, de sous-capitalisation et de dépouillement de gains, ainsi que pour les impôts anticipés
- Nouveau rapport pays par pays (BEPS Action 13 de l'OCDE)
  - Disponible uniquement par le biais de conventions
- Déductions réclamées pour les intérêts payés aux non-résidents liés

Renseignements sur les déductions d'intérêts

- Une grande variété de renseignements serait utile, notamment:
  - Les déductions d'intérêt totales (et les équivalents économiques) réclamées par les divers types de contribuables
  - Les déductions d'intérêts totales réclamées par les non-résidents
  - Les déductions d'intérêts totales réclamées par les entités résidentes contrôlées par des non-résidents
  - Le montant de la dette des entités résidentes ayant des filiales étrangères comparé à celui des autres entités résidentes

RISQUES D'EROSION DE LA BASE D'IMPOSITION

Risques d'erosion de la base d'imposition : vue d'ensemble

- Toutes les déductions d'intérêts érodent la base d'imposition d'un pays
- 3 problèmes d'érosion de la base d'imposition graves:
  1) Déductions excessives d'intérêts
  2) L'intérêts payés aux non-résidents n'est pas assujetti à l'impôt ou est assujetti à un taux d'impôt préférentiel
  3) L'intérêt déductible par les résidents, mais le revenu associé n'est pas imposable, ou alors est assujetti à un taux d'imposition préférentiel
- Pire si payés aux non-résidents

Risques d'erosion de la base d'imposition : vue d'ensemble

- Les risques sont plus élevés en ce qui concerne les paiements d'intérêts de parties liées
- Les risques doivent être évaluées du point de vue du système fiscal de chaque pays respectif

Risques d'erosion de la base d'imposition (suite)

Les risques les moins importants d' Érosion de la base d'imposition

1 l'intérêt déductible (le revenu associé est imposable, l'intérêt est imposable au récipiendaire, l'intérêt n'est pas excessif, et le récipiendaire et le payeur sont de pleine concurrence)

2 l'intérêt déductible , revenu associé est imposable à un taux préférentiel (l'intérêt est imposable au récipiendaire, l'intérêt n'est pas excessif, et le récipiendaire et le payeur sont de pleine concurrence)

- L'impôt est différé
- Le revenu est assujetti à un impôt préférentiel

3 L'intérêt est déductible, mais l'intérêt n'est pas imposable au récipiendaire ou est imposable à un taux préférentiel (intérêt non-excessif, récipiendaire et payeur de pleine concurrence)

- L'intérêt est assujetti au taux réduit d'impôt anticipé
- Le revenu est exonéré
- L'intérêt est exonéré de l'impôt anticipé

Risques d'erosion de la base d'imposition (suite)

Les risques les plus importants d' Érosion de la base d'imposition

4 l'intérêt déductible est excessif (le revenu associé est imposable, l'intérêt est imposable au récipiendaire, l'intérêt n'est pas excessif, et le récipiendaire et le payeur sont de pleine concurrence)

5 l'intérêt déductible est payé au non-résident lié (le revenu associé est imposable, l'intérêt est imposable au récipiendaire, l'intérêt n'est pas excessif)

6 intérêt déductible et diverses combinaisons de (2), (3), (4) et (5)

7 l'intérêt est déductible , mais le revenu associé n'est pas imposable, l'intérêt n'est pas imposable au récipiendaire, l'intérêt est excessif, et le récipiendaire et le payeur ne sont pas de pleine concurrence

Déductions excessives d'intérêts réclamées par des résidents

- **Risque**: taux d'intérêt ou montant de la dette est excessif comparé à la norme de pleine concurrence
- **Éventuelle Réponse**:
  1) Adopter et appliquer les règles de prix de transfert;
  2) Règles de sous-capitalisation et de dépouillement de gains

Déductions excessives d'intérêts réclamées par des résidents

- **Risque**: intérêt sur la dette due à l'actionnaire majoritaire non-résident déguisé en capitaux propres
- **Éventuelle Réponse**:
  1) Règles doivent caractériser la dette des actionnaires comme capitaux propres dans certaines circonstances;
  2) adopter des règles de sous-capitalisation;
  3) appliquer les règles de prix de transfert (les conventions limiteront leur application aux entreprises contrôlées).

Déductions excessives d'intérêts réclamées par des résidents

- **Risque:** L'entité résidente a un montant de dette disproportionné comparé à ses capitaux propres
- **Eventuelle réponse:** adopter des règles de sous-capitalisation
- **Risque**: l'entité résidente a des charges d'intérêts disproportionnées comparées à ses gains
- **Eventuelle réponse:** adopter des règles de dépouillement de gains

Déductions excessives d'intérêts réclamées par des résidents

- **Risque**: les conventions fiscales peuvent empêcher le pays d'appliquer des règles de sous-capitalisation et de dépouillement de gains
- **Éventuelle Réponse**:
  1) n'adhérez à aucune convention
  2) n'incluez pas l'Article 24(4) ou (5) dans les conventions
  3) appliquez les règles aux résidents et non-résidents
  4) exonération en cas de respect de la norme de pleine concurrence
  5) Exclure les règles issues de l'Article 24(4) et (5)
  6) Limiter l'Article 24(4) et (5) aux situations MFN
  7) Adopter une disposition conditionnelle

Disposition conditionnelle

« Cette convention n'affecte pas l'imposition, par un état signataire, de ses résidents, sauf en dans le cas des avantages octroyés sous le paragraphe 3 de l'Article 7, paragraphe 2 de l'Article 9 et Articles 19, 20, 23, 24 et 25 et 28 ».

- Omettre la référence à l'Article 24

Règles de sous-capitalisation

- **Risque**: champ d'application des règles trop restreint
- **Eventuelle réponse**: s'assurer que les règles s'appliquent à tous les intérêts déductibles payés aux non-résidents par tous les résidents et non-résidents
- **Risque**: les règles ne s'appliquent pas aux paiements qui sont des équivalents économiques de l'intérêt
- **Eventuelle réponse**: étendre les règles à tous les équivalents économiques de l'intérêt

Règles de sous-capitalisation

- **Risque**: le ratio endettement: capitaux propres est trop généreux
- **Eventuelle réponse**: ajuster périodiquement le ratio
- **Risque**: tous les types de dettes ne sont pas pris en compte
- **Eventuelle réponse:** étendre les règles pour couvrir tous les types de dette, tels que les dettes garanties

Règles de sous-capitalisation

- **Risque**: les règles peuvent être évitées par une infusion temporaire de capitaux propres ou le remboursement temporaire de la dette
- **Éventuelle Réponse**:

1) Calculer la dette et les capitaux propres mensuellement ou trimestriellement

2) adopter des règles anti-fraude spécifiques

Règles de dépouillement de bénéfices

- **Risque**: champ d'application des règles trop restreint
- **Éventuelle réponse**: s'assurer que les règles s'appliquent à tous les intérêts déductibles payés aux non-résidents par tous les résidents et non-résidents
- **Risque**: les règles ne s'appliquent pas aux paiements qui sont des équivalents économiques de l'intérêt
- **Éventuelle réponse**: étendre les règles à tous les équivalents économiques de l'intérêt

Règles de dépouillement de bénéfices

- **Risque**: le ration charges d'intérêts/bénéfices est trop généreux
- **Éventuelle réponse**: ajuster périodiquement le ratio
- **Risque**: les règles peuvent être évitées de diverses façons
- **Éventuelle réponse**: adopter des règles spécifiques anti-fraude ou appliquer une règle générale anti-abus

Déductions excessives d'intérêts réclamées par des non-résidents

- **Risque**: les non-résidents assujettis à un impôt sur le revenu net peuvent réclamer des déductions excessives d'intérêts
- **Eventuelle réponse**: appliquer les règles de sous-capitalisation ou de dépouillement de gains (ou autre restrictions sur les déductions d'intérêts) aux non-résidents

Déductions excessives d'intérêts réclamées par des non-résidents

- **Risque**: les conventions peuvent empêcher l'application de restrictions sur les déductions d'intérêts applicables aux non-résidents uniquement
- **Éventuelle Réponse**:

  1) n'adhérez à aucune convention

  2) n'incluez pas l'Article 24(4) ou (5) dans les conventions

  3) appliquez les règles aux résidents et non-résidents

  4) exonération en cas de respect de la norme de pleine concurrence

  5) Exclure les règles issues de l'Article 24(4) et (5)

  6) Limiter l'Article 24(4) et (5) aux situations MFN

Déductions excessives d'intérêts réclamées par des non-résidents

- **Risque**: l'Article 24(3) peut empêcher l'application de restrictions sur les déductions d'intérêts aux non-résidents
- **Éventuelle Réponse**:

  1) n'adhérez pas aux conventions

  2) n'incluez pas l'Article 24(3) dans les conventions

  3) Exclure les règles issues de l'Article 24 (3)

  4) Limiter l'Article 24(3) aux situations MFN

Impôt retenu à la source

- **Risque**: les paiements d'intérêt déductible réduisent la base d'imposition mais aucun impôt n'est appliqué aux paiements
- **Eventuelle réponse**: imposer un impôt anticipé sur les paiements d'intérêts aux non-résidents
  - Il est difficile de déterminer le taux de l'impôt prélevé à la source
  - Les taux élevés comportent des inconvénients
  - L'exonération de certains paiements d'intérêts tels que les paiements de bailleurs de pleine concurrence
  - Alternativement, utiliser les règles de sous-capitalisation ou de dépouillement de gains pour protéger la base d'imposition

Impôt retenu à la source

- **Risque**: les conventions peuvent empêcher l'imposition de l'impôt retenu à la source ou limiter le taux de l'impôt
- **Éventuelle Réponse**:
  1) N'acceptez pas de réduire le taux de l'impôt sur l'intérêt
  2) Maintenez un taux raisonnable de l'impôt anticipé sur tous les paiements d'intérêts
  3) Assurez-vous que toutes les exonérations sont justifiées

Impôt retenu à la source

- **Risque**: les paiements d'intérêt déductibles par les non-résidents aux non-résidents ne peuvent être soumis à un impôt anticipé
- **Eventuelle réponse**: les paiements d'intérêts déductibles par des non-résidents assujettis à un impôt sur une base nette devraient être assujettis à un impôt anticipé

Les résidents ayant des revenus de source étrangère

- Les résidents ayant des revenus issus d'une filiale étrangère ou d'une succursale
  - Le revenu étranger est exonéré
  - Le revenu étranger est imposable avec crédit d'impôts payés à l'étranger
- Les résidents ayant des revenus de source étrangère (dividendes) à travers une corporation étrangère
  - Les dividendes sont exonérés
  - Les dividendes sont imposables avec crédit indirect

Les résidents ayant des revenus issus d'une succursale étrangère

- Charges d'intérêts encourues par les résidents pour obtenir des revenus de source étrangère
- **Risque**: si la source de revenu étrangère est exonérée, tout intérêt déductible encouru pour obtenir ce revenu érode la base d'imposition
- **Eventuelle réponse**: refuser la déduction de tels intérêts
  - Des règles liant les charges d'intérêts aux revenus de source étrangère sont cruciales à cet effet

Les résidents ayant des revenus issus d'une succursale étrangère

- **Risque**: Si le revenu de source étrangère est imposable, l'intérêt est déductible, mais s'il n'est pas alloué au revenu étranger aux fins de crédit d'impôts payés à l'étranger, la base d'imposition sera érodée
- **Eventuelle réponse**: le crédit d'impôts payés à l'étranger devrait se limiter à l'impôt intérieur sur le revenu de source étrangère
  - Des règles liant les charges d'intérêts aux revenus de source étrangère sont cruciales à cet effet

Résidentes ayant des dividendes issues de sociétés étrangères

- **Risque**: Si les dividendes sont exonérés (exonération de participation), les déductions d'intérêts éroderont la base d'imposition
- **Eventuelle réponse**: interdire ou limiter la déduction d'intérêts sur les fonds utilisés pour acquérir des parts d'une société étrangère
  - Des règles solides pour allouer les charges d'intérêts aux actions de compagnies étrangères sont nécessaires

Résidentes ayant des dividendes issues de sociétés étrangères

- **Risque**: Si les dividendes sont imposables et l'intérêt est actuellement déductible, mais les dividendes ne sont imposables que lorsqu'ils sont reçus, l'intérêt érodera la base d'imposition
- **Éventuelle Réponse**:
  1) Intérêt déductible seulement lorsque les dividendes sont payés
  2) l'intérêt devrait être attribué aux revenus de source étrangère pour souligner le crédit pour impôts payés à l'étranger

Accords de transfert de dette

- **Risque**: l'intérêt des fonds utilisés pour acquérir des actions d'une compagnie résidente peut être transféré de l'acquéreur résident à la compagnie acquise
- **Éventuelle Réponse**:
  1) Les règles de sous-capitalisation ou de dépouillement de gains peuvent limiter, mais pas interdire complètement les déductions d'intérêts
  2) adopter des règles anti-fraude spécifiques
  3)Appliquer une règle générale anti-fraude

CONCEPTION ET REDACTION DES LEGISLATIONS NATIONALES ET NEGOCIATION DES CONVENTIONS FISCALES POUR PREVENIR L'EROSION DE LA BASE FISCALE

130

But de la partie 3 du Practical Portfolio

- Identification des principales caractéristiques d'un législation nationale pour prévenir l'érosion de la base d'imposition
- Modèle de législation avec notes explicatives
- Négociation des conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition
- Les exemples de dispositions ne sont que des suggestions ou des modèles - pas des recommandations
- Peuvent être utilisés comme guides pour développer ses propres dispositions ou comme bases pour évaluer les dispositions existantes

131

Législations nationales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition

- Trois principaux problèmes majeurs d'érosion de la base:
  1) déductions excessives d'intérêts réclamées pour les paiements des non-résidents
  2) intérêts payés aux non-résidents exonérés d'impôts ou sujets à un impôt préférentiel
  3) déductions d'intérêts réclamées par des résidents pour gagner des revenus exonérés ou bénéficiant d'un taux d'impôt préférentiel
- La législation nationale doit faire l'équilibre entre l'efficacité et la complexité

Déductions excessives d'intérêts

- La législation nationale sur le prix de transfert devrait être actualisée périodiquement pour refléter les progrès récents de l'ONU et de l'OCDE
- Les règles de sous-capitalisation applicables à l'intérêt payé aux non-résidents
- Les règles de dépouillement de gains applicables à l'intérêt payé aux non-résidents
- Règles de dépouillement de gains basées sur les pratiques exemplaires de l'Action 4 de BEPS

Imposition des non-résidents sur une base nette

- Généralement, les pays imposent les non-résidents sur une base nette seulement si ceux-ci font leurs activités commerciales dans le pays [à travers une succursale ou une base fixe]
- Les problèmes d'application sont généralement traités avec une retenue provisionnelle et/ou une exigence de payer l'impôt en versements périodiques
- Habituellement, les non-résidents sont assujettis à une imposition à base nette seulement sur le revenu généré dans le pays [par le biais d'une succursale ou d'une base fixe]
  - Nécessite des règles sur la source qui ne peuvent être manipulées

134

Imposition des non-résidents sur une base nette

- Risques d'érosion de la base d'imposition :

1) Déductions excessives d'intérêts réclamées
   - Appliquer les règles de prix de transfert
   - Appliquer toutes restrictions sur les déductions excessives d'intérêts aux non-résidents
2) Pas d'impôt anticipé sur les intérêts payés par les non-résidents
   - Appliquer l'impôt anticipé

135

Imposition des non-résidents sur une base brute

- L'impôt anticipé contrecarre l'effet de la déduction d'intérêt
  - L'impôt anticipé peut être établi comme condition pour la déduction des paiements d'intérêts
- L'impôt anticipé peut être excessif et aboutir à une double imposition non-compensée
- Les impôts anticipés peuvent être transférés aux non-résidents de votre pays dans certaines circonstances

136

Imposition des non-résidents sur une base brute

- Facteurs importants dans la conception des impôts anticipés sur les paiements d'intérêts:
  - Quels paiements devraient être assujettis à l'impôt? Ou, quels paiements devraient être exonérés d'impôt?
  - Quel taux d'imposition devrait être appliqué?
  - Quelles personnes devraient appliquer la retenue d'impôt?
  - L'impôt anticipé devrait-il être final ou provisoire?

137

Imposition des non-résidents sur une base brute

- Quels paiements devraient être assujettis à l'impôt?
- Le système le plus simple est l'imposition de tous les paiements d'intérêt (et similaires), qu'ils soient versés aux résidents ou aux non-résidents
- L'agent chargé de la retenue n'a pas besoin de déterminer:
  1. Ou le non-résident est résident
  2. Si le non-résident a une succursale ou une base fixe
  3. Si le payeur et le bénéficiaire sont liés

138

Imposition des non-résidents sur une base brute

- L'impôt anticipé généralement appliqué aux paiements
- Dans certaines circonstances, appliqué aux paiements réputés effectués:
  - Ajustements de prix conformément aux règles de prix de transfert
  - Déductions réclamées sur l'intérêt sur la base de droits constatés (ou déduction conditionnelle sur l'impôt anticipé)

139

Imposition des non-résidents sur une base brute

- Quel taux d'imposition devrait être appliqué?
- Problème très difficile
- En théorie, l'impôt anticipé est un substitut de l'impôt sur le revenu net
- L'impôt excessif ne peut être passé par un non-résident

140

Imposition des non-résidents sur une base brute

- Quelles personnes devraient appliquer la retenue d'impôt?
- Généralement imposée aux résidents et non-résidents ayant une succursale ou une base fixe dans le pays
- Difficile de prélever l'impôt d'individus dont les paiements d'intérêts ne sont pas déductibles
- Par conséquent, limite aux paiements déductibles
- L'agent chargé de la retenue est généralement conjointement responsable de l'impôt

141

Imposition des non-résidents sur une base brute

- Impôt anticipé intérimaire ou final?
- En cas d'impôt anticipé intérimaire, le non-résident doit faire une déclaration d'impôts et payer un impôt sur une base nette (ex. Réclamer les Charges réelles, payer un impôt supplémentaire ou réclamer un remboursement)
- Impose des couts administratifs graves et affecte la discipline fiscale
- Il est possible que les autorités fiscales accordent une dispense au non-résident qui est probablement exonéré d'impôt

142

Imposition des résidents

- Si les revenus étrangers sont exonérés, les risques d'érosion de la base d'imposition sont:
  - Les mesures incitatives pour percevoir des revenus étrangers dans les pays à régime fiscal privilégié
  - Les déductions d'intérêts réduisent le revenu imposable
- Solutions: appliquer un impôt au revenu de source étrangère ou restreindre les déductions d'intérêts

143

Imposition des résidents

- Votre pays devrait avoir des règles claires en matière de source de revenus, qui ne sont pas facilement manipulables
- Les charges d'intérêts encourues par les résidents pour percevoir des revenus étrangers ne devraient pas être exonérés de la base d'imposition de votre pays
  - Le principe fondamental contenu dans une disposition générale d'une législation nationale
  - Une telle disposition doit être renforcée efficacement

144

Imposition des résidents

- Si le revenu étranger est imposable, les risques d'érosion de la base d'imposition sont liés à l'allocation des charges d'intérêts déductibles au revenu étranger aux fins de la limitation du crédit d'impôts payés à l'étranger
- Il est important de tenir compte du type de limite appliqué au crédit d'impôts payés à l'étranger - par pays ou article par article

145

Intérêt sur les revenus imposés à un taux préférentiel: Problèmes de conception

- Pour des revenus exonérés, la déduction d'intérêts devrait être rejetée (couts supplémentaires)
- Pour les revenus déférés, les déductions d'intérêts devraient être déférées
- Pour le revenu qui est taxé à un taux préférentiel, seule une portion correspondant à l'intérêt devrait être déductible
  - Complexe

Intérêt sur les revenus imposés à un taux préférentiel: Problèmes de conception

- La méthode utilisée pour allouer les charges d'intérêts au revenu de source étrangère est très importante
  - Le traçage est sujet à manipulation
  - La répartition est complexe
- La règle de minimis peut être appropriée pour exclure les cas ou l'intérêt déductible est relativement petit
- L'exception de l'intérêt lié à des investissements particuliers peut être approprié
  - Ex. les hypothèques sur les propriétés immobiles ou le financement des projets publics

Modèle de législation

Modèle de législation: sous-capitalisation

(1) Lorsqu'une société résidente, autre qu'une institution financière, effectue, au cours d'un exercice fiscal, un paiement d'intérêts à un non-résident [lié] [avec lequel la société ne traite pas dans des conditions de pleine concurrence], cette société ne peut déduire, pour l'exercice fiscal en question, la partie de ces intérêts qui correspond à la partie des paiements d'intérêts totaux effectués par la société, au cours de l'exercice, [à des non-résidents] [à des non-résidents avec lesquels la société ne traite pas dans des conditions de pleine concurrence] attribuables à l'excédent du montant moyen de l'ensemble des dettes de la société durant l'exercice sur [1,5, 2, ou 3 fois] le montant moyen des fonds propres de la société durant cet exercice.

Modèle de législation: sous-capitalisation

- « intérêts » signifie [inclut]. . . ;
- « dettes » inclut tout crédit ou endettement et tout autre montant traité comme dette pour des raisons fiscales, mais n'inclut pas les dettes non-porteuses d'intérêts ;
- « fonds propres » signifie les capitaux investis par les actionnaires de la société et toute contribution au capital de celle-ci par des actionnaires ;

Modèle de législation: sous-capitalisation

- « montant moyen de l'ensemble des dettes » signifie la moyenne du montant total des dettes de la société [le montant le plus élevé des dettes de la société] en date du 31 mars, 30 juin, 30 septembre et 31 décembre [durant chaque trimestre] d'un exercice fiscal ; et
- « montant moyen des fonds propres » signifie la moyenne du montant total des fonds propres de la société en date des 31 mars, 30 juin, 30 septembre et 31 décembre d'un exercice fiscal, plus le montant des réserves accumulées de la société au début de l'exercice ;

Modèle de législation: sous-capitalisation

- Dispositions pour :
  - Un ratio plus élevé pour les institutions financières
  - Un report aux exercices postérieurs des intérêts excédentaires
  - Que les intérêts excédentaires soient considérés comme dividendes
  - Élargir la portée de la règle aux sociétés de personnes et *trusts*
  - Élargir la portée de la règle aux non-résidents
  - Prévoir une exception lorsque les intérêts satisfont au principe de pleine concurrence

Modèle de législation: dépouillement de bénéfices

(1) Lorsqu'une société résidente, autre qu'une institution financière, effectue, au cours d'un exercice fiscal, un paiement d'intérêts à un non-résident [lié] [avec lequel la société ne traite pas dans des conditions de pleine concurrence], cette société ne peut déduire, pour l'exercice fiscal en question, la partie de ces intérêts qui correspond à la partie des paiements d'intérêts totaux effectués par la société au cours de l'exercice [moins le total des revenus d'intérêts perçus par la société durant l'exercice] qui excède [ ] pour cent des bénéfices ajustés de la société pour l'exercice.

Modèle de législation: dépouillement de bénéfices

(2) « bénéfices ajustés » signifie les bénéfices d'une société pour un exercice fiscal [bénéfices moyens pour l'exercice et pour les deux exercices précédents] calculés selon les dispositions de la présente loi [la législation du pays en matière d'impôt sur le revenu] sans tenir compte d'aucun allègement ou déduction au titre d'intérêts, d'impôts, de dépréciation ou d'amortissement.

Modèle de législation: dépouillement de bénéfices

- Dispositions pour:
  - Empêcher l'application de la règle à une société résidente qui paie un faible montant d'intérêts
  - Empêcher l'application de la règle dans le cas du financement des projets d'intérêt public
  - Prévoir une exception lorsque les intérêts satisfont au principe de pleine concurrence
  - Un report aux exercices postérieurs des intérêts excédentaires
  - Que les intérêts excédentaires soient considérés comme dividendes
  - Élargir la portée de la règle aux sociétés de personnes et trusts
  - Élargir la portée de la règle aux non-résidents

Modèle de législation: impôt retenu à la source

(1) Toute personne non-résidente du pays X paie un impôt de ___ pour cent sur tout montant que lui paie ou crédite une personne résidente du pays X, ou qui lui est présumé être payé ou crédité en vertu des dispositions de cette loi, en paiement ou à titre :

(a) d'intérêt;

Modèle de législation: impôt retenu à la source

(b) de décote d'émission initiale ;

(c) de paiement sur une dette qui dépend de. . .

(d) de frais de garantie ;

(e) de tout autre paiement représentant un coût d'emprunt, ou un coût associé à l'émission d'un emprunt, qui est économiquement équivalent à un intérêt ; et

(f) . . .

Modèle de législation: impôt retenu à la source

(2) une personne résidant dans un pays X qui paye un montant quelconque décrit dans la section (1) à une personne non-résidente, appliquera une retenue d'impôt au nom de la personne non-résidente à un taux de ___pourcent du montant brut payé, puis transfèrera ce montant à_____.

Modèle de législation: impôt retenu à la source

(3) Toute personne résidente du pays X qui fait défaut de retenir l'impôt requis par le paragraphe (2) à l'égard d'un montant payé à une personne non-résidente est redevable, au même titre que la personne non-résidente, de l'impôt payable par cette personne non-résidente en vertu du paragraphe (1).

Modèle de législation : impôt retenu à la source

(4) Lorsqu'une personne résidente du pays X fait défaut de retenir l'impôt requis par le paragraphe (2), cette personne ne peut, dans le calcul de son revenu sujet à l'impôt en vertu de la présente loi, déduire le montant payé à la personne non-résidente.

Modèle de législation : impôt retenu à la source

(5) Aux fins du paragraphe (1), lorsqu'une personne qui n'est pas résidente du pays X (dénommée ci-après « première personne ») paie ou crédite un montant à une autre personne qui n'est pas résidente du pays X, la première personne est considérée comme un résident du pays X dans la mesure où la somme payée ou créditée peut être déduite dans le calcul du revenu de cette première personne qui est sujet à l'impôt en vertu de la présente loi.

Modèle de législation : impôt retenu à la source

(6) Aux fins du paragraphe (1), lorsqu'une société de personnes dont l'un des associés est une personne résidente du pays X paie ou crédite un montant à une personne non-résidente du pays X, cette société de personnes est réputée être un résident du pays X.

(7) Aux fins du paragraphe (1), lorsqu'une société de personnes dont l'un des associés est une personne non-résidente du pays X reçoit un montant mentionné au paragraphe 1 qui est payé ou crédité par une personne résidente du pays X, cette société de personnes est réputée être une personne non-résidente du pays X.

Négociation des conventions

Négociation des conventions fiscales visant à protéger l'assiette fiscale contre l'érosion liée aux intérêts

- Les conventions fiscales sont des accords bilatéraux
- Vous ne pouvez pas toujours obtenir ce que vous voulez
- Les conventions posent des contraintes à vos lois domestiques
- Les conventions pourraient empêcher à votre pays d'imposer des limites sur la déduction des intérêts ou l'imposition des intérêts.
- Les dispositions de vos conventions fiscales doivent être assez cohérentes
- Une réflexion profonde s'impose avant qu'on adopte une position dans une négociation.

Négociation des conventions fiscales virées à protéger l'assiette fiscale contre l'érosion liée aux intérêts

- La protection contre les intérêts qui induisent l'Érosion de la Base implique:
  1) L'imposition du produit des intérêts et/ou
  2) La dénégation de la déduction des intérêts
- Si votre loi domestique ne prévoit pas d'imposition sur le produit des intérêts pour les non-résidents ou ne refuse pas la déduction des intérêts, alors les dispositions de votre convention n'ont pas d'importance.

Dispositions conventionnelles qui affectent les non-résidents: non-discrimination

- Art. 24(4) et (5) ne permettent pas la dénégation de la déduction des intérêts versés par ou du aux entreprises non-résidentes qui sont la propriété ou contrôlées par des non-résidents de manière discriminatoire
  - À l'exception de l'application des lois régissant le prix de transfert et l'Art. 11(6)
  - Possibilité que l'Art. 24(4) et (5) empêchent l'application des règles relatives à la sous-capitalisation et au dépouillement des gains.

Solutions envisageables

- Rendre les règles domestiques non-applicables au cas où les charges d'intérêts sont conformes à l'Art. 9
- Exclure expressément les règles relatives à la sous-capitalisation ou le dépouillement des gains pour l'Art. 24(4) et (5)
- Accepter uniquement le traitement de la nation la plus favorisée des Art. 24(4) et (5)
- Inclure une disposition conditionnelle dans vos conventions fiscales

Dispositions des conventions qui affectent les non résidents: Déduction des intérêts

- Art. 7 ou 14: Votre pays peut permettre l'imposition des bénéfices
- Art. 7(3): Votre pays doit permettre la déduction des intérêts imputables à l'EP ou à la base fixe (à moins que les résidents ne soient, non plus, permis de le faire)
- La déductibilité est une problématique du droit domestique
- Par conséquent, votre pays peut limiter les déductions sous réserve de l'article 24(3)

Dispositions des conventions qui affectent les non résidents; Déduction des intérêts

- Art. 24(3): Interdit une imposition moins favorable de l'EP (pas de la base fixe)
- Par conséquent, aucune limite sur les déductions d'intérêts dans le calcul des bénéfices de l'EP, à moins qu'elles ne s'appliquent également aux résidents

Solutions envisageables

- N'acceptez pas l'Art 24(3)
- Accepter uniquement le traitement de la nation la plus favorisée énoncé à l'Art. 24(3)
- Exclure les restrictions sur les déductions des intérêts de l'Art. 24(3)

Autres préoccupations

- Se rassurer que l'affectation des intérêts à l'EP n'est pas excessive
- Ne pas permettre la déduction des charges notionnelles (C'est à dire, rejetez "la démarche permise par l'OCDE" par l'OCDE de l'Art. 7)
- Autoriser un prélèvement à la source sur tout intérêt déductible dans le calcul des bénéfices de l'EP
  - Rassurez vous d'inclure l'Art. 11(5)

Dispositions des conventions qui affectent les non résidents: Prélèvements à la source

- Selon l'Art. 11(2) l'imposition des intérêts versés aux résidents de l'autre état partie au taux convenu est autorisée à votre pays
- Deux aspects:
  - Définition de l'intérêt
  - Limites du taux d'imposition
- Comparer le prélèvement à la source des intérêts selon la loi domestique avec le prélèvement a la source selon l'Art. 11
- Le choix du taux demande une prise en considération de différents facteurs.

Dispositions des conventions qui affectent les non résidents : prélèvements à la source

- Art. 23A: exonération des intérêts acquis par les résidents autres que les intérêts imposables par l'autre pays selon l'Art. 11(2) (crédit pour ce type d'intérêts)
- Art. 23B: Crédit d'impôt pour l'imposition des intérêts à l'étranger sous réserve des limites domestiques
- Abattement pour les intérêts provenant de l'autre pays

PRACTICAL PORTFOLIOS DES NATIONS UNIES

Protéger l'assiette fiscale des pays en développement contre l'érosion liée à l'imposition des revenus tirés des services

MANUEL D'EVALUATION DE LA POLITIQUE FISCALE

2ème Partie du Practical Portfolio sur les services

175

Évaluation de la politique fiscale

- Analyse des dispositions de la loi domestique en ce qui concerne l'imposition du revenu issu des prestations de services, selon la perspective de la base d'érosion
- Analyse des dispositions des conventions fiscales axées sur le revenu issu des prestations de services selon la perspective de la base d'érosion
- Collecte des informations
- Identification des risques de BEPS en ce qui concerne le revenu issu des prestations de services et réponses envisageables

176

Loi domestique

- Identification des modèles de base d'imposition du revenu issu des prestations de services :
  1. Le revenu provenant des prestations de services faites par les résidents, en dehors de votre pays
  2. Revenu des non-résidents provenant des prestations ou de l'utilisation des services dans votre pays
- Votre base d'imposition peut s'éroder si l'imposition du revenu issu des prestations de services n'est pas pratiquée dans votre pays ou si ce dernier permet la déduction des paiements reçus pour des prestations de services

177

Loi domestique

- La plupart des pays ne définissent pas « les services »
- Cependant, si le revenu issu des prestations de services ou de certains type de prestations fait l'objet d'un imposition différente des autres types, la loi domestique doit faire ressortir ces différents types prestations de services
- La signification des services a généralement un sens élargi

178

Loi domestique

- Différencier entre paiements reçu pour des prestations de services et les autres types de paiement tels les droits d'auteur est souvent difficile
- Les contrats mixtes sont particulièrement difficile
- Certains pays jugent que les services doivent être des activités entreprises par des individus, par conséquent, les services automatisés ne sont pas des services.

179

Résidents qui dérivent un revenu des prestations de services à l'étranger

- L'imposition dans votre pays est elle locale ou pour le monde entier?
  - Imposition mondiale: tout revenu imposable issu des prestations de services indépendamment du fait que ces prestations sont faites à l'intérieur ou à l'extérieur du pays
  - Imposition territoriale: seul le revenu issu des prestations de services faites ou consommées dans votre pays sera imposable.
- Les risques de BEPS sont moins importants dans le régime d'imposition mondial

180

Résidents qui dérivent un revenu des prestations de services à l'étranger

- Si tout revenu généré à partir des prestations de services faites en dehors de votre pays est exonéré, cela signifie le régime d'imposition est territorial
- Si votre pays exonère une partie du revenu issu des prestations de services afin d'éliminer la double imposition, les résidents seront motivés à trouver des sources de revenu avec faible taux d'imposition à l'étranger.
- La source de revenu est essentielle dans ce cas.

181

Résidents qui dérivent un revenu des prestations de services à l'étranger

- Si votre pays utilise les crédits d'impôts à l'étranger (CIE) pour éliminer la double imposition, le crédit devrait se limiter à l'impôt dans votre pays pour ce revenu provenant de l'étranger.
- Pour des besoins de limitation du CIE, la source de revenu est essentielle et l'affectation des charges à ce revenu provenant de l'étranger doit se faire convenablement.
- Votre pays utilise t-il des limitations mondiales, par pays ou par objet ?

182

Résidents qui dérivent un revenu des prestations de services à l'étranger

- La source de revenu issu des prestations de services est généralement l'endroit ou le prestataires se trouve et effectue ses prestations
- Certains pays considèrent que le revenu issu des prestations de services tient sa source de leur pays lorsque ces services sont consommés ou utilisés sur place (c'est à dire si le payeur est domicilié ou fait des affaires dans ce pays)

183

Résidents qui dérivent un revenu des prestations de services à l'étranger

- Même lorsque votre pays emploie un système d'imposition des revenus des résidents issus des prestations de services à travers le monde, ces résidents peuvent mettre sur pied des sociétés étrangères contrôlées (SEC) pour générer ce revenu.
- Ces SEC ne font généralement pas l'objet d'une imposition quelconque à moins qu'elles ne génèrent un revenu sur le plan domestique parce que :
  - Les SEC sont des entités fiscales entièrement à part
  - Les SEC ne sont pas domiciliées dans votre pays

184

Résidents qui dérivent un revenu des prestations de services à l'étranger

- Dans presque tous les pays, l'imposition des non-résidents qui génèrent des revenus à partir des prestations de services se fait dans leur pays
- Il est absolument essentiel de déterminer la source du revenu
- Dans certains pays, les paiements reçus par les non-résidents pour les prestations de services en dehors du pays sont imposables
  - Les moyens le plus efficaces de contrôler l'application de cette règle sont le prélèvement à la source ou la dénégation de la déduction des paiements

185

Résidents qui dérivent un revenu des prestations de services à l'étranger

Exemple d'Érosion de la Base:

- Résident R, verse 1,000 à NR pour des prestations de services
- Lorsque le taux d'imposition dans pays de résidence est de 40%, la base d'imposition est réduite de 400
- Lorsque le paiement fait l'objet du prélèvement d'un impôt de 15%, l'impôt est de 150
- La base d'imposition du pays de résidence est réduite par 250

186

Résidents qui dérivent un revenu des prestations de services à l'étranger

- Les modèles de base pour l'imposition du revenu issu des prestations de services dans un pays :
  - Imposition de tout revenu issu des prestations de service sur une base nette ou à travers le prélèvement à la source
  - L'imposition ne doit être faite qu'à condition que le seuil soit atteint (ex: EP ou base fixe)
  - L'imposition ne peut être faite qu'a condition que le non-résident soit présent ou effectue ses prestations dans le pays pour un minimum de temps

187

Résidents qui dérivent un revenu des prestations de services à l'étranger

- Modèles de base pour l'imposition des services consommés ou employés dans un :
  - Tous les versements effectués au compte des non-résidents pour les prestations de services (ou uniquement pour des services techniques) sont assujettis au prélèvement à la source
  - Tous les paiements déductibles effectués au compte des non-résidents sont assujettis au prélèvement à la source
  - Tous les paiements déductibles effectués par les non-résidents en activité à travers l'EP ou la base fixe au profit des non-résidents sont assujettis au prélèvement à la source

188

Les dispositions des conventions fiscales qui affectent le revenu issu des prestations

- Combien de conventions fiscales existe t-il dans votre pays? Avec quels pays?
- Les conventions fiscales de votre pays sont-elles basées sur le modèle des Nations Unies ou celui de l'OCDE? Quelles variantes de ces modèles retrouve t-on dans les conventions fiscales de votre pays?
- Les conventions fiscales de votre pays contiennent-elles des dispositions spéciales pour les prestations de services techniques?

189

Modèles des Nations Unies et de l'OCDE

- En général les modèles des Nations Unies et de l'OCDE n'empêchent pas aux pays l'imposition de leurs résidents, sauf dans les cas exceptionnels
- Selon l'Art. 8, seul le pays dans lequel s'opère la gestion proprement dite a le droit à l'imposition
  - Selon l'Art. 18 du modèle des Nations Unies les pensions de sécurité sociales ne peuvent faire l'objet d'imposition dans les pays de résidence
  - Selon l'Art. 19 des deux modèles, les versements effectués aux employés de fonction publique sont imposables uniquement dans ce pays, à moins que l'employé ne soit un résident et citoyen de ce pays et que les prestations y soient faites.

190

Modèles des Nations Unies et de l'OCDE

- Plusieurs restrictions concernant la possibilité d'imposition du revenu des non-résidents par les pays sont imposées par les modèles
- Lorsque la loi domestique du pays ne prévoit aucune imposition sur le revenu issu des prestations de services, les restrictions de la convention fiscale ne sont d'aucune importance
- Les restrictions pourraient contribuer à l'érosion de la base d'imposition d'un pays

191

Restrictions concernant l'imposition des non-résidents: Article 15

- Règle générale – Pas d'imposition à moins que :
  - Le lieu de travail ne soit basé dans le pays
    - L'employé ne soit engagé par un résident du pays ou par un non-résident avec un EP ou une base fixe dans le pays et le salaire supporté le rendement des actions ou la base fixe, ou or
    - L'employé est présent sur le territoire du pays pour plus de 183 jours sur une quelconque période de 12 mois.

192

Restrictions sur l'imposition des non-résidents: 15

- Exceptions:
  - Art. 16: la rémunération des directeurs non-résidents et des cadres supérieurs de la société (modèle des Nations Unies uniquement) est imposable quelque soit le lieu de la prestation de service
  - Art. 19: Paiement pour le service dans la fonction publique imposable par le pays payeur à moins que l'employé ne soit un résident ou citoyen de l'autre pays et les prestations sont faites dans ce pays

193

Restrictions sur l'imposition des non-résidents : Article 15

- Exceptions:
  - Art. 17: Le revenu provenant des activités spectaculaires ou sportives est imposable lorsque les activités se déroulent dans le pays
  - Art. 18: Uniquement pour le Modèle des Nations Unies, les pensions de sécurité sociale sont imposables par le pays du payeur; Mais aussi, (Art. 18 (alternative B)) les autres pensions sont imposables si le payeur est un résident du pays ou un non-résident disposant d'un EP dans le pays

194

Restrictions sur l'imposition des non-résidents : Article 17

- Le divertissement et les activités sportives doivent se dérouler dans le pays
- Mais aucun seuil n'est fixé pour l'imposition du pays d'origine.
- Art. 17(2) est une règle anti fraude fiscale si le revenu est affecté par l' artiste ou l'athlète à quelqu'un d'autre

195

Restrictions sur l'imposition des non-résidents : Article 14

- Le revenu provenant des prestations de services professionnels et d'autres services personnels indépendants n'est pas imposable à moins que le non-résident ne dispose d'une base fixe régulièrement disponible dans le pays ou il est présent physiquement ou dans le pays d'origine pour 183 jours ou plus Seul le revenu attribuable à la base fixe ou issu des prestations faites dans le pays est imposable

196

Restrictions sur l'imposition des non-résidents : Article 7

- Règle générale: le revenu dérivé des prestations de services faites aux entreprises est imposable a condition que le non-résident ait un EP dans le pays et que les bénéfices soient imputables à l'EP
- L'EP est défini comme un endroit fixe à partir d'ou l'entreprise opère
- Selon le Modèle des Nations Unies, Art. 5(3)(b) considère l'EP comme étant le fait d'effectuer des prestations de services dans le pays pendant 183 jours ou plus dans le cadre d'un même projet ou d'un projet connexe
  - La mention même projet ou projet connexe sera supprimée à la mise à jour de 2017

197

Restrictions sur l'imposition des non-résidents : Article 7

- Un projet de construction ou un site est un EP lorsque sa durée est de 6 mois (Modèle des Nations Unies ou 12 mois (Modèle de l'OCDE)
  - Le projet ou le site de construction doit également être un endroit fixe à partir duquel opère une entreprise selon l'Art. 5(1)
- Assurance: EP supposée lorsqu'elle est non-résidente encaisse les paiements ou assure contre le risque dans le pays par un moyen autre que par l'intermédiaire d'un agent indépendant

198

Restrictions sur l'imposition des non-résidents : Nouvel Article 12

- Le nouvel Article 12A (Honoraires des prestations techniques) sera ajouté au Modèle des Nations Unies en 2017
- Article 12A permet aux pays dans lesquels le prélèvement à la source des honoraires des prestations techniques se fait sur le montant brut de ces honoraires mais a un taux limité lorsque le bénéficiaire de la somme est un propriétaire bénéficiaire, résident de l'autre état partie à la convention
- Pas de seuil pour le prélèvement à la source dans le pays d'origine
- Il n'est pas nécessaire que les prestations soient faite dans le pays d'origine

199

Restrictions sur l'imposition des non-résidents: Nouvel Article 12

- Les honoraires des prestations techniques dans un pays proviennent du fait que le payeur est un résident ou un non-résidente disposant d'un EP ou d'une base fixe qui supporte les frais.
- Les honoraires des services techniques dans un pays sont supportées par un EP ou une base fixe dans un autre pays

200

Restrictions sur l'imposition des non-résidents : Nouvel Article 12

- Les honoraires des prestations techniques sont définis comme le règlement des prestations de gestion, techniques ou de conseil mis à part les versements :
  - Fait par l'employeur au profit de l'employé
  - Fait pour l'enseignement dans ou par les institutions d'éducation
  - Par les individus pour usage personnel
  - La définition vise l'incorporation des services qui demandent des connaissances, compétences ou spécialisées contrairement aux services de routine

201

Information Nécessaire pour l'analyse de la politique fiscale

- Le revenu des résidents issu des prestations de services à l'étranger :
  - Total du revenu brute issu des prestations de services à l'étranger
  - Total du revenu net issu des prestations de services à l'étranger
  - Le revenu dérivé des prestations de services aux non-résidents

202

Information Nécessaire pour l'analyse de la politique fiscale

- Revenu dérivé des prestations de services aux non-résidents :
  - Types de services
  - Total des montants versés aux non-résidents pour les prestations de services
  - Total du revenu net issu des prestations de services aux non-résidents et le montant des impôts collecté
  - Total du montant des prélèvements à la source collectés sur les versements aux non-résidents pour les prestations de services
  - Résidence des prestataires de services non-résidents
  - Transactions avec les non-résidents

203

RISQUES D'ÉROSION DE L'ASSIETTE FISCALE

204

Risques d'érosion de l'assiette fiscale: Aperçu général

Risques en ce qui concerne

- 1) les résidents qui tirent un revenu des prestations de services à l'étranger

2) Les non-résidents qui tirent un revenu des prestations de services à l'étranger

Les risques varient dépendant du type de services

- Les risques sont plus importants lorsqu'il s'agit des transactions entre parties liées
- **Les risques doivent être évalués selon la perspective du régime fiscal de chaque pays**

205

Risques d'érosion de l'assiette fiscale: Aperçu général

- Facteurs importants dans l'identification et l'évaluation les risques d'érosion de la base en ce qui concerne les services :
  - Quel revenu issu des prestations de services ne fait pas l'objet d'une imposition dans votre pays? Ou une imposition à un taux bas?
  - Quels paiements pour les prestations de services sont déductibles?
  - Quel type d'imposition est applique aux paiements d'un prestataire de services non-résident dans un pays où il est résident?
  - Quelles restrictions sont imposées par les conventions fiscales de votre pays sur l'imposition du revenu issu des prestations de services?
  - Transactions sur les prestations des parties

206

Risques d'érosion de l'assiette fiscale: Emploi

- Résidents dérivant un revenu des prestations de services à l'étranger
- Le principal risque est qu'un tel revenu d'un pas imposable dans un système territorial
- Solution: Imposition de tout revenu dérivé de l'emploi à travers le monde ou au moins s'assurer que les dépenses ne sont pas déductibles
- S'assurer également que les restrictions sur les crédits d'impôts à l'étranger sont suffisamment efficaces

207

Risques d'érosion de l'assiette fiscale : Emploi

- Principaux risques d'érosion de la base en ce qui concerne les non-résidents qui tirent un revenu de :

1) Imposition selon la loi domestique lorsque l'employé non-résident est employé par un non-résidente qui dispose d'un EP ou d'une base fixe dans votre pays?
   - Le salaire sera déductible
   - Rendre le prélèvement à la source obligatoire pour l'employeur non-résident

208

Risques d'érosion de l'assiette fiscale : Emploi

2) Imposition selon la loi domestique lorsque l'employé non-résident est employé par un non-résident qui opère dans votre pays?

Sinon, les résidents seront tentés d'éviter l'EP ou la base fixe à travers des dispositions commissionnaires, en déplaçant leurs activités vers différents endroits et en confiant certaines activités aux parties liées

209

Risques d'érosion de l'assiette fiscale : Emploi

3) Art. 15(2) empêche l'imposition des employés non-résidents par votre pays lorsque l'employeur non-résident contourne l'EP ou la base fixe dans votre pays

L'employeur peut contourner l'EP ou la base fixe a travers différent moyens artificiels

Solution: des règles de lutte anti-fraude dans les lois domestiques et les conventions (Voir OCDE BEPS propositions de l'Action 7)

210

Risques d'érosion de l'assiette fiscale : Emploi

4) La relation juridique d'emploi est transformée en relation de sous traitant indépendant
   - Le seuil d'imposition pour les sous-traitant (EP ou base fixe) indépendant est plus élevé que celui des employés
   - Solution: La relation d'emploi selon la loi domestique et les conventions doit être déterminée sur la base de sa substance (voir commentaires des nations unies sur l'Art. 15 en citant les paras 8.1-8.28 du Commentaire de l'OCDE)

211

Risques d'érosion de l'assiette fiscale : Emploi

5) L'entité non-résidente recrute des employés résidents de votre pays et de ce fait, l'employeur est non-résident plutôt que résident

L'imposition dans votre pays, selon la loi domestique ou la convention n'est pas possible lorsque l'employeur non-résident ne dispose pas de EP ou de base fixe dans le pays

- Solution: règles de droit domestique anti-fraude qui s'appliquent pour les besoins de votre convention fiscale ou une règle anti-abus dans la convention.

212

Risques d'érosion de l'assiette fiscale : Emploi

6) Les honoraires versés aux directeurs non-résidents et la rémunération des cadres des sociétés résidentes

- Ces montants seront déductibles de la base d'imposition de votre pays
- Solution: Ces montants devraient être assujettis au prélèvement à la source
- Les conventions devraient également intégrer l'Art. 16 du Modèle des Nations (Art. 16 du Modèle de l'OCDE s'applique uniquement aux directeurs)

213

Risques d'érosion de l'assiette fiscale : Emploi

7) Les versements effectués par votre gouvernement aux employés non-résidents

- Les montants payés réduisent le revenu du gouvernement
- Solution: Les montants verses devraient être assujettis au prélèvement à la source indépendamment du lieu ou les prestations de services ont été faites.
- Les conventions devraient également intégrer l'Art. 19 (notez que l'Art. 19 ne s'appliquent pas aux sous traitants indépendants

214

Risques d'érosion de l'assiette fiscale : Emploi

8) Pensions versées aux anciens employés non-résidents

- Les versements effectués ou les contributions précédentes sont déductibles de votre base d'imposition
- Solution: Les versements des pensions devraient être assujettis au prélèvement à la source
- Les conventions devraient également intégrer l'Art 18 (alternative B) du Modèle des Nations

215

Risques d'Érosion de l'assiette fiscale : Artistes et athlètes

- Certains artistes et certains athlètes réalisent des gains importants en peu de temps
- Solution: dans votre pays, l'imposition des revenus générés dans le domaine du spectacle et des activités sportives devrait porter sur tous les revenus (ou revenus au delà d'un certain seuil) issus du spectacle et des activités sportives qui se déroulent dans votre pays.
- Les conventions devraient également intégrer l'Art. 17.

216

Risques d'Érosion de l'assiette fiscale : Artistes et athlètes

- Les artistes et les athlètes non-résidents pourraient être tentés de commettre la fraude fiscale en affectant leur revenu à une autre personne (ex: sociétés contrôlées)
- Solution: la loi domestique devrait prévoir l'imposition de tout revenu indépendamment de la personne qui le reçoit
- Les conventions devraient également intégrer l'Art. 17(2)

217

Risques d'Érosion de l'assiette fiscale : services personnels indépendants

- Votre loi domestique ne devrait pas prévoir d'imposition pour les prestataires de services non-résidents à moins qu'ils ne disposent d'un EP ou d'une base ou qu'ils ne passent un minimum de temps sur le territoire de votre pays
  - Les montants versés peuvent être déductibles
  - Solution: Imposer un prélèvement à la source sur tous les versements effectués pour le règlements des prestations de services (ou prestations faites dans votre pays) par les non-résidents ou ne pas permettre la déduction de tels versements.

218

Risques d'Érosion de l'assiette fiscale : Services Personnels Indépendants

- Toute convention comprenant les Art. 7 et 14 va restreindre la possibilité d'imposition des prestataires de services non-résidents par votre pays
- Solution: Ne pas engager dans des conventions qui prévoient un seuil temporel plus court à l'Art. 14 (ex: 90 ou 120 jours)

219

Risques d'Érosion de l'assiette fiscale : Services Personnels Indépendants

- Les versements effectués par les résidents et les non-résidents qui disposent d'un EP ou d'une base fixe dans votre pays au profit des prestataires de services non-résidents pour les prestations de services faites en dehors de votre pays seront déductibles
- Solution: imposer un prélèvement à la source ou denier la déduction (ex: l'impôt sur les honoraires des prestations de services techniques)
- Les conventions doivent également contenir une disposition permettant un tel prélèvement à la source
- Noter la proposition d'un nouvel Article 12A dans le Modèle des Nations Unies sur les honoraires des prestations de services techniques

220

Risques d'Erosion de l'assiette fiscale : Autres Services aux Entreprises

- Votre loi domestique ne devrait pas prévoir d'imposition pour les prestataires de services non-résidents à moins qu'ils ne disposent d'un EP ne devraient pas faire l'objet d'imposition
- Les versements effectués peuvent être
- Solution: Imposer un prélèvement à la source sur tous les règlements des prestations de services (ou prestations faites dans votre pays) par les non-résidents ou denier la déduction de tels versements

221

Risques d'Erosion de l'assiette fiscale : Autres Services aux Entreprises

- Toute convention comprenant l'Art. 7 va également restreindre la possibilité d'imposition des versements effectues au profit des prestataires de services non-résidents par votre
- Solution: ne pas s'engager dans des conventions ou négocier des conventions qui prévoient un seuil temporel plus court en vertu de l'Art. 5(3) (b) (ex: 90 ou 120 jours)
- Eliminer les conditions liées au même projet ou projet lie
  - Note: la prescription du même projet ou du projet lie a été éliminée du Modèle des Nations Unies en 2017

222

Risques d'Erosion de l'assiette fiscale : Autres Services aux Entreprises

- Lorsque les prestataires de services sont uniquement assujettis à l'impôt principalement parce qu'ils disposent d'un EP, ils pourraient éviter l'EP de différentes manières
- Solution: Assurez-vous que votre loi domestique et les conventions ne contiennent pas des règles anti-fraude pour empêcher ce type de fraude fiscale
- Noter la proposition de l'Action 7 du BEPS

223

Mesures de l'Action7 du BEPS

- L'Art. 5(4) se limite aux activités préparatoires ou auxiliaires prises en considération en bloc ou séparément
- Nouvel Art. 5(4.1) la règle anti-fragmentation :

  L'exception à l'Art. 5(4) ne s'applique pas lorsque l'entreprise ou une entreprise étroitement liée à un lieu fixe d'établissement stable de l'entreprise dans le pays ou lorsque l'activité dans l'ensemble n'est pas préparatoire ou auxiliaire, pourvu que les activités de l'entreprise soient des fonctions complémentaires d'une activité commerciale cohésive

Mesures de l'Action 7 du BEPS

- Art. 5(5) révisé pour ce qui concerne les agents dépendants :
  - Englobe les agents qui habituellement signent des contrats ou sont souvent des chefs de file dans la conclusion des contrats de prestation de services sans changement matériel effectué par le principal
  - L'Art. 5(5) ne s'applique pas au agents indépendants définis par l'Art. 5(6)
- L'Art. 5(6) a été révisé pour exclure un agent qui agit exclusivement ou presque exclusivement pour une personne étroitement liée

Mesure de l'Action 6 de BEPS

- La règle générale anti-abus qui sera ajoutée au Modèle des Nations Unies pourrait également être efficace dans la prévention du contournement du statut d'établissement permanent EP
- Par exemple, le nouveau Critère de l'Objet Principal (l'un des critères des objets principaux) devrait prévenir des arrangements de séparations des contrats pour éviter la règle du site de construction de l'EP
- Le Commentaire fournira une règle anti-fraude spécifique pour les pays qui préfèrent une règle spécifique

Risques d'Érosion de l'assiette fiscale : Autres Services aux Entreprises

- Les versements effectués par les résidents et les non-résidents ayant un EP dans votre pays au profit des prestataires non-résidents pour des prestations faites en dehors de votre pays seront déductibles.
- Solution: imposer le prélèvement à la source ou denier la déduction (ex: impôt sur les honoraires des prestations de services techniques)
- Les conventions devraient également contenir une disposition permettant un tel prélèvement à la source
- Noter le nouvel Article 12A sur les honoraires des prestations de services proposé pour le Modèle des Nations Unies

Risques d'Érosion de l'assiette fiscale : Autres services aux Entreprises

- Lorsque les prestations sont faites par un non-résident lié au payeur, les versements peuvent être déductibles de la base d'imposition de votre pays
- Le risque existe également que les montants versés soient plus ou moins équivalents au prix de concurrence normale des prestations.
- Solution: Votre loi domestique devrait contenir des règles robustes sur le prix de transfert qui sont appliquées rigoureusement.

228

Risques d'Érosion de l'assiette fiscale : Assurance

- Lorsque votre loi domestique prévoit l'imposition des sociétés d'assurance uniquement dans le cas ou elles disposent d'un EP dans votre pays, celles-ci devraient être à mesure d'éviter l'EP.
- Solution: imposition lorsque la société non-résidente collecte des cotisations ou assure contre le risque dans votre pays
- Les conventions devraient également contenir l'Art. 5 (6) du Modèle des Nations Unies

229

Risque d'Érosion de l'assiette fiscale : Construction

- Lorsque votre loi domestique prévoit l'imposition des non-résidents actifs dans le secteur de la construction uniquement au cas ou elles disposent d'un EP dans votre pays ou y passent un minimum de temps, celles-ci devraient être a mesure d'éviter l'impôt.
  - Les versements effectues pour la construction seront déductibles
- Solution: imposition de tous les revenus dérives des activités de construction par les non-résidents dans votre pays.

230

Risque d'érosion de l'assiette fiscale : Construction

- Les conventions qui intègrent l'Art. 5(3) du Modèle des Nations Unies empêcheront l'imposition par votre pays a moins que les travaux de construction ne durent au moins 6 mois et les exigences de l'Art 5(1) soient satisfaites.
- Solution: Ne pas s'engager ou négocier un seuil temporel plus court (ex: 3mois) et permettre aux activités de construction à différents endroits du pays d'être mise ensemble

231

Les risques clé d'Erosion de l'assiette fiscale

1) Emploi

Les non-résidents qui sont employés par l'EP ou la base fixe d'un employeur non-résident

- Les non-résidents légalement employés par un non-résident mais en substance par un résident
- Les non-résidents qui sont légalement des contacteurs indépendants mais en substance des employés

2) Des artistes et des athlètes qui génèrent des revenus importants dans leurs activités dans votre pays

232

Risques clé de l'érosion de l'assiette fiscale

3) Services Personnels Indépendants

Dont les prestations sont faites dans votre pays par des non-résidents ne disposant pas de EP ou de base fixe, surtout lorsque l'EP ou la base fixe est artificiellement contourné

Versements déductibles au profit des non-résidents pour les prestations de services faites en dehors de votre pays

Prestations transfrontalières des parties liées

233

Risques clés de l'érosion de l'assiette fiscale

4) Autres Services aux entreprises

Dont les prestations sont faites dans votre pays par des non-résidents sans qu'ils ne disposent d'EP surtout lorsque l'EP est artificiellement contourné

- Versements déductibles effectués au profit des non-résidents pour des prestations faites en dehors de votre pays
- Prestations transfrontalières des parties liées

234

CONCEPTION ET ELABORATION DE LA LEGISLATION DOMESTIQUE ET NEGOCIATION DES CONVENTIONS FISCALES DANS LE BUT D'EVITER L'ÉROSION DE L'ASSIETTE FISCALE

235

Objet de la 3eme Partie du Practical Portfolio

- Identification des caractéristiques structurelles majeures de la loi domestique permettant d'éviter l'érosion de la base
- Échantillon de texte législatif avec note explicatives
- Négociation des conventions fiscales afin d'éviter l'érosion de la base
- Les échantillons de dispositions législatives ne sont que des suggestions pour le modèle et non des recommandations
- Peuvent servir de guide pour développer vos propres dispositions ou de base d'évaluation des dispositions

236

Les Caractéristiques Structurelles de la législation domestique

1) Les résidents qui génèrent des revenus à partir des prestations étrangères

2) Les non-résidents qui génèrent des revenus des prestations de services imposable sur une base nette

3) Les non-résidents qui génèrent des revenus des prestations de services imposable sur la base du prélèvement brute à la source

La séparation entre les résidents et les non-résidents est importante mais n'est pas abordée ici.

237

Imposition des résidents

- Lorsque le revenu dérivé des prestations à l'étranger est exonéré, les risques d'érosion de la base sont:
  - Motivation de générer le revenu à l'étranger dans les pays de faible imposition
  - Les charges associées au revenu généré à l'étranger déductibles du revenu imposable
- Solutions: Passer au système de crédit ou limiter l'étendue de l'exonération des revenus issus des prestations à l'étranger

238

Imposition des résidents

- Limitations a l'exonération envisageable:
  - Limité au revenu assujetti à l'impôt a l'étranger à un taux minimum
  - Limité au revenu généré dans les pays mentionnés dans la liste qui ont des taux d'imposition minimum
  - Limité au revenu généré à travers un EP ou une base fixe à l'étranger ou au lieu ou le résident passe un minimum de temps dans le pays étranger

239

Imposition des résidents

- Votre pays devrait établir des règles rigides sur la source du revenu difficilement manipulables
- Les charges engagées par les résidents afin de générer le revenu exonéré qui provient des prestations de services a l'étranger ne devraient pas être déductible de la base d'imposition de votre pays
- Un principe fondamental repris par les dispositions générales de la loi domestique
  - L'application d'une telle disposition devrait être effective

240

Imposition des résidents

- Lorsque le revenu issu des prestations à l'étranger est imposable, les risques d'érosion de la base se situent au niveau de la limitation sur le crédit d'impôts à l'étranger
  1) Dans l'ensemble et dans chaque pays les limitations sur le crédit permettent d'établir une moyenne entre les impôts étrangers élevés et bas
     - Important de savoir si cela est approprié ou pas
  2) Les dépenses engagées pour générer ce revenu a l'étranger devraient être attribuées dans l'optique de la limitation sur le crédit ce revenu dans le but de

241

Imposition des non-résident sur une base nette

- En général, l'imposition des non-résidents se fait sur un base nette :
  - Ils ont une présence non-négligeable dans votre pays
  - Ils engagent des dépenses significatives pour gagner leur revenu
  - Votre pays dispose des informations nécessaires pour faire un calcul du revenu avec précision du revenu
  - Votre pays peut veiller de manière effective au paiement de cet impôt

242

Imposition des non-résident sur une base nette

- L'imposition du revenu des prestations de services aux entreprises dans les pays se fait typiquement sur une base nette (avec EP ou base fixe)
- Les problèmes d'application sont généralement règles au moyen d'un prélèvement provisoire et/ou la possibilité de payer les impôts par tranches périodiques
- L'imposition des non-résidents est souvent faite sur une base nette uniquement sur le revenu issu des prestations de services faites dans pays à travers un EP
  - Demande des règles sur la source pas facilement manipulables

243

Imposition des non-résident sur une base nette

- Risques d'érosion de la base :

1) Le contournement de la condition de seuil
   - Eliminer ou réduire le seuil; adopter des règles anti-fraude robustes

2) Assurance
   - Impôt basés sur les activités dans le pays

3) Expédition internationale et transport aérien
   International shipping and air transportation
   - Imposition difficile; par conséquent, l'imposition sur la base nette n'est pas souvent utilisée

244

Imposition des résidents sur une base brute

- L'imposition des prestataires de services est souvent difficile sur une base nette
- La collecte des impôts à travers un prélèvement est généralement efficace mais elle met la responsabilité de la discipline entre les mains du payeur
- Les versements effectues au profit des prestataires de services non-résidents sont souvent déductibles mais érodent la base d'imposition
- Refuser la réduction pourrait être inadmissible puisque les charges sont légitimes

245

Imposition des non-résidents sur une base brute

- Le prélèvement à la source affecte l'efficacité de la déduction
  - Le prélèvement à la source devrait être une condition de la déduction des paiements pour les services
- Le prélèvement à la source peut être excessif et aboutir une double imposition
- Dans certaines circonstances, le prélèvement à la source peut être transmis aux résidents de votre pays

246

Imposition des non-résidents sur une base brute

- Principaux facteurs d'élaboration du prélèvement à la source sur les paiements des prestations de services :
  - Quels versements devraient faire l'objet d'une imposition?
  - Quel taux d'impôt devrait être appliqué?
  - Pour quelles personnes le prélèvement devrait être obligatoire?
  - Le prélèvement à la source devrait t-il être provisoire ou final?

247

Imposition des non-résidents sur une base brute

- Quels paiements devraient faire être assujetti à l'imposition?
- Le système le plus simple est l'imposition de tout paiement effectue pour les prestations de services indépendamment du fait qu'ils soient destinés au résidents ou aux non-résidents
- Pas besoin pour l'agent de prélèvement de déterminer :
  1. Le lieu de résidence du non-résident
  2. Si le non-résident est un employé ou un contracteur indépendant
  3. La nature des services

248

Imposition des non-résidents sur une base brute

- Le prélèvement a la source se fait typiquement sur les versements
- Dans certaines circonstances, l'imposition vise les versements supposés :
  - Ajustement des prix selon les règles de prix de transfert
  - Déductions revendiquées pour les prestations de services sur une base … (ou déduction conditionnée par le prélèvement)

249

Imposition des non-résidents sur une base brute

- Versements effectués au profit des non-résidents ne disposant pas de EP ou de base fixe dans le pays
  - Le prélèvement provisoire pourrait intervenir ici
- Versements effectués au profit des non-résidents lorsque les prestations sont faites dans le pays
- Versements effectués au profit des non-résidents lorsque les prestations sont faites à l'extérieur du pays
  - Uniquement lorsque les versements sont déductibles
  - Seuls les versement au profit des parties liées
  - Seuls les versements effectués pour les prestations de services techniques

250

Imposition des non-résidents sur une base brute

- L'érosion de la base provenant des paiements effectués pour des prestations de services faites en dehors du pays peut être évitée à travers le prélèvement à la source ou la dénégation au payeur de la déduction
  - Penser à l'Art. 24(4) du Modèle des Nations Unies
  - Déterminer si le prélèvement à la source constituerait une violation du GATS

251

Imposition des non-résidents sur une base brute

- Quel taux de prélèvement devrait être appliqué?
- Une question très difficile
- Dans la théorie, le prélèvement a la source est une alternative à l'impôt sur le revenu net
- Une imposition excessive pourrait s'avérer impossible à créditer pour le non-résident
- Des taux différents pour les différents services?
  - Augmente la charge en matière de discipline pour l'agent de prélèvement

252

Imposition des non-résidents sur une base brute

- Quelles sont les personnes assujetties au prélèvement?
- Typiquement imposée aux résidents et aux non-résidents disposant d'un EP ou d'une base fixe dans le pays
- L'imposition est difficile pour les individus dont les paiements représentent des charges personnelles
- Par conséquent, se limiter aux paiements déductibles
- L'agent de prélèvement partage souvent la responsabilité liée à l'impôt

253

Imposition des non-résidents sur une base brute

- Un prélèvement a la source provisoire ou final?
- En ce qui concerne le prélèvement provisoire, le non-résident doit faire une déclaration d'impôts et s'acquitter de ses impôts sur une base nette (c'est à dire réclamer ses dépenses, payer des impôts supplémentaires ou demander un remboursement)
- Les implications de coûts en matière de discipline te d'administration sont sérieuses
- Possibilité pour les autorités d'accorder un forfait lorsque le non-résident est probablement exonéré des

254

Imposition des non-résidents sur une base brute

- Types of paiements assujettis au prélèvement à la source?

1. Revenu de l'emploi
2. Honoraires des directeurs et rémunération des cadres supérieurs des sociétés résidentes
3. Paiements effectués par votre gouvernement au profit des employés
4. Les paiements de pensions effectués au profit des non-résidents par votre gouvernement, les employeurs résidents ou non-résidents (surtout lorsque ces paiements sont déductibles ou que les contributions étaient déductibles)

255

Imposition des non–résidents sur une base brute

5. Paiements effectués au profit des artistes et des athlètes non-résidents
6. Paiements effectués au profit des sociétés non-résidentes de transport maritimes ou de transport aérien
7. Paiements effectués au profit des non-résidents pour des prestations de services conseil de gestion, technique et conseil

256

Modèle de législation

257

Modèle de législation : impôt retenu à la source

(1) Toute personne non-résidente de (votre pays) paie un impôt de ___ pour cent sur tout montant que lui paie ou crédite une personne résidente de (votre pays), ou qui lui est présumé être payé ou crédité en vertu des dispositions de cette loi, en paiement ou à titre :

258

Modèle de législation : impôt retenu à la source

(a) de frais pour services rendus par la personne non-résidente ;

[Option 1. (a) de frais pour services techniques, de conseil ou de gestion rendus par la personne non-résidente ;]

[Option 2. (a) de frais pour services rendus par la personne non-résidente lorsque ces frais peuvent être déduits dans le calcul du revenu du payeur résident ;]

(b) de frais pour des activités de nature sportive ou d'artistes du spectacle exercées dans (votre pays) ;

(c) de frais pour le transport maritime ou aérien de biens ou de personnes à partir de (votre pays) ;

259

Modèle de législation : impôt retenu à la source

(d) de salaire, traitement ou autre rémunération au titre d'un emploi exercé dans (votre pays), à l'exception des tantièmes et jetons de présence d'un membre du conseil d'administration et de la rémunération des cadres supérieurs payés par une société résidente de (votre pays) tel que décrit à l'article ___ ;

(e) de pension, sauf dans la mesure où le paiement est attribuable aux services rendus dans le cadre d'un emploi exercé à l'extérieur de (votre pays) par une personne non-résidente au cours d'un exercice fiscal durant lequel la personne non-résidente n'a, à aucun moment donné, été résident de (votre pays) ;

(f) . . .

260

Modèle de législation : impôt retenu à la source

(2) Une personne résidente de (votre pays) qui paye à une personne non-résidente un montant mentionné au paragraphe (1) retient, pour le compte de cette personne non-résidente, un impôt au taux de ___pour cent du montant brut payé et remet ce montant à_____ dans un délai de _____ jours.

(3) Toute personne résidente de (votre pays) qui fait défaut de retenir l'impôt requis par le paragraphe (2) à l'égard d'un montant payé à une personne non-résidente est redevable, au même titre que la personne non-résidente, de l'impôt payable par cette personne non-résidente en vertu du paragraphe (1).

261

Modèle de législation : impôt retenu à la source

(4) Lorsqu'une personne résidente de (votre pays) fait défaut de retenir l'impôt requis par le paragraphe (2), cette personne ne peut, dans le calcul de son revenu sujet à l'impôt en vertu de la présente loi, déduire le montant payé à la personne non-résidente.

(5) Aux fins du paragraphe (1), lorsqu'une personne qui n'est pas résidente de (votre pays) (dénommée ci-après « première personne ») paie ou crédite un montant à une autre personne qui n'est pas résidente de (votre pays), la première personne est considérée comme un résident de (votre pays) dans la mesure où la somme payée ou créditée peut être déduite dans le calcul du revenu de cette première personne qui est sujet à l'impôt en vertu de la présente loi.

.

262

Modèle de législation : impôt retenu à la source

(6) Aux fins du paragraphe (1), lorsqu'une société de personnes dont l'un des associés est une personne résidente de (votre pays) paie ou crédite un montant à une personne qui n'est pas résidente de (votre pays), cette société de personnes est réputée être un résident de (votre pays).

(7) Aux fins du paragraphe (1), lorsqu'une société de personnes dont l'un des associés est une personne qui n'est pas résidente de (votre pays) reçoit un montant mentionné au paragraphe 1 qui est payé ou crédité par une personne résidente de (votre pays), cette société de personnes est réputée être une personne qui n'est pas résidente de (votre pays).

(8) Aux fins de l'alinéa (1)(a), l'expression « frais pour services techniques, de conseil ou de gestion » désigne (ou comprend) …

263

Modèle de législation : statut d'employeur

(1) Aux fins de déterminer si une personne non-résidente est à l'emploi d'une autre personne, l'existence d'un contrat d'emploi valide entre la personne non-résidente et l'autre personne n'est pas considérée comme un facteur déterminant ; au contraire, la nature de la relation entre la personne non-résidente et la personne à qui le non-résident fournit ses services est déterminée eu égard à tous les faits et circonstances pertinents, y compris spécialement :

264

Modèle de législation : statut d'employeur

(a) à qui incombe la responsabilité ou les risques associés au travail de la personne non-résidente ;

(b) qui contrôle la manière dont le travail est effectué par la personne non-résidente ;

(c) qui contrôle le lieu où la personne non-résidente effectue le travail et la période de temps durant lequel ce travail est effectué ;

(d) qui a le droit d'imposer des sanctions disciplinaires à cette personne non-résidente en ce qui concerne son travail et qui a le droit de mettre fin à la relation contractuelle avec cette personne ;

(e) qui supporte la charge de la rémunération de la personne non-résidente.

265

Modèle de législation : rémunération des membres du conseil d'administration et des cadres supérieurs

(1) Une personne non-résidente de (votre pays) qui occupe un poste de membre du conseil d'administration ou de cadre supérieur d'une société résidente de (votre pays) doit payer un impôt au taux de ___ pour cent du montant des tantièmes, jetons de présence et honoraires payés par la société à cette personne.

(2) Une société résidente de (votre pays) qui paye des tantièmes, jetons de présence ou honoraires mentionnés au paragraphe (1) à une personne non-résidente qui occupe un poste de membre du conseil d'administration ou de cadre supérieur de cette société retient, pour le compte de cette personne non-résidente, un impôt au taux de ___pour cent du montant brut payé et remet ce montant à_____ dans un délai de _____ jours.

266

Modèle de législation : rémunération des membres du conseil d'administration et des cadres supérieurs

(3)) Toute personne résidente de (votre pays) qui fait défaut de retenir l'impôt requis par le paragraphe (2) à l'égard d'un montant payé à une personne non-résidente est redevable, au même titre que la personne non-résidente, de l'impôt payable par cette personne non-résidente en vertu du paragraphe (1).

(4) Lorsqu'une personne résidente de (votre pays) fait défaut de retenir l'impôt requis par le paragraphe (2), cette personne ne peut, dans le calcul de son revenu sujet à l'impôt en vertu de la présente loi, déduire le montant des tantièmes, jetons de présence et honoraires payés à la personne non-résidente.

267

Modèle de législation : règle générale visant à empêcher l'érosion de l'assiette fiscale

(1) Lorsque l'un des objets principaux d'une transaction ou d'un arrangement est d'obtenir des avantages prévus par cette Loi ou par une convention conclue entre (votre pays) et un autre pour l'élimination de la double imposition, ces avantages ne sont pas accordés à moins que l'octroi de ces avantages dans ces circonstances ne soit en accord avec le but et l'objet de cette Loi ou de la convention, selon le cas.

(2) Le paragraphe 1 s'applique nonobstant toute disposition contraire d'une convention visant à éliminer la double imposition conclue entre (votre pays) et un autre. [Cette disposition pourrait être inacceptable dans certains pays en raison de certaines considérations constitutionnelles.]

268

NÉGOCIATION D'UNE CONVENTION VISANT À ÉVITER L'ÉROSION DE L'ASSIETTE FISCALE

269

Négociation d'une convention fiscale visant à éviter l'érosion de l'assiette fiscale

- Les conventions fiscales sont issues des négociations bilatérales qui reflètent le pouvoir de négociation des deux pays et le consensus international
- Les déviations des Modèles des Nations Unies et de l'OCDE peuvent être évitées; par conséquent, les pays devraient essayer autant que possible de se rapprocher de ces Modèles ainsi des dispositions alternatives qu'on retrouve dans le Commentaire.
- Les conventions fiscales limitent l'impôt domestique d'un pays. Par conséquent, les pays devraient inclure des dispositions dans leurs conventions qui leur permettent de mettre en application les règles domestiques anti-érosion de la base.

270

Dispositions domestiques et conventionnelles visant à éviter l'érosion de l'assiette fiscale

- Revenu de l'emploi:
  - Adopter des dispositions dans la loi domestique qui permettent d'établir le statut de l'emploi sur la base de la substance plutôt que la forme légale (Voir commentaire sur l'Art. 15)
  - Retirer les avantages de l'Art. 15 dans les cas d'abus (*Voir* Commentaire sur l'Art. 1, para. 8)
  - Inclure des dispositions alternatives dans le Commentaire sur l'Art. 15 qui traite du recrutement de la main d'œuvre à l'échelle internationale.

271

Dispositions domestiques et conventionnelles visant à éviter l'érosion de l'assiette fiscale

- Honoraires des Directeurs et rémunération des cadres supérieurs
  - S'assurer que vos conventions fiscales comprennent l'Art. 16 du Modèle des Nations Unies
- Fonction publique
  - S'assurer que vos conventions fiscales comprennent l'Art. 19 du Modèle des Nations Unies
- Pensions
  - S'assurer que vos conventions fiscales comprennent l'Art. 18 (alternative B) du Modèle des Nations Unies

272

Dispositions domestiques et conventionnelles visant à éviter l'érosion de l'assiette fiscale

- Transport maritime et aérien Internationaux
  - Exclure l'Art. 8 de vos conventions fiscales ou alors, assurer vous vos conventions fiscales comprennent l'Art. 8 (alternative B) du Modèle des Nations Unies (noter cependant qu'il se limite au transport maritime international)
- Spectacles et activités sportives
  - S'assurer que vos conventions fiscales comprennent l'Art. 17(1) et (2) du Modèle des Nations Unies

273

Dispositions domestiques et conventionnelles visant à éviter l'érosion de l'assiette fiscale

- Services aux entreprises et services indépendants Business and indépendant services
  - Assurez-vous que vos conventions ou vos lois domestiques comprennent des règles visant à empêcher le contournement artificiel de l'EP ou d'une base fixe à travers la fragmentation des activités ou l'utilisation des entités liées
  - Au cas ou votre pays contemplerais l'imposition des paiements effectués pour les prestations de services à l'extérieur de votre pays, vos conventions devraient donc comprendre une disposition similaire au nouvel Article 12A du Modèle des Nations Unies qui traite des honoraires de services techniques
  - Négocier des seuil temporels plus bas pour les services et la construction dans l'Art. 5(3)

274

Dispositions domestiques et conventionnelles visant à éviter l'érosion de l'assiette fiscale

- Activités préparatoires et auxiliaires
  - Adopter une version révisée de l'Art. 5(4)
  - Adopter un nouvel Art. 5(4.1) afin d'éviter la les fragmentations de contrats
  - Rassurer-vous que l'impact de l'attribution des bénéfices est pris en considération en vertu de l' Art. 7
- Commissionnaire et autres arrangements
  - Adopter une version révisée de l'Art. 5(5) et (6)

275

Dispositions domestiques et conventionnelles visant à éviter l'érosion de l'assiette fiscale

- Assurance
  - S'assurer que vos conventions comprennent l'Art. 5(6) du Modèle des Nations Unies
- Construction
  - Inclure une règle anti-séparation des contrats ou appliquer des règles général anti-abus
  - Honoraires pour les prestations de gestion, techniques et de conseil
  - Inclure le nouvel Art. 12A (ou une alternative dans le Commentaire sur l'Art. 12A) afin de permettre le prélèvement à la source sur ces honoraires

276

4ème Partie: Manuel d'Administration Fiscale

- Les questions d'administration fiscale dans la 4ème partie du Practical Portfolio sur les intérêts et la 4ème Partie du Practical Portfolio sur les Services sont traités ensemble

277

Aperçu Général

- Administration des dispositions de la loi domestique concernant les services et les intérêts visant à éviter l'érosion de l'assiette fiscale
- Conditions de divulgation des informations et d'établissement des rapports
- Activités d'Audit et vérification permettant d'éviter l'érosion de l'assiette fiscale
- Administration des dispositions des conventions fiscales concernant les services et les intérêts visant à éviter l'érosion de l'assiette fiscale.

278

Aperçu Général

- La situation dans chaque pays est unique et dépend de ses lois domestiques, de ses conventions fiscales et de son administration fiscale
- Le Manuel est général et doit être adapte aux besoins de chaque pays
- Le Manuel se concentre sur les non-résidents parce que les risques d'érosion de la base sont plus élevé
- Les problèmes liés à l'administration fiscale sont plus sérieux pour l'imposition sur la base nette comparé à l'imposition sur la base brute des non-résidents

279

Divulgation et rapport d'information: Résidents

- Trois sources principales :
  - Le contribuable résident
  - Les autorités fiscales des autres pays avec qui votre pays a des conventions ou de TIEA
  - Information publique
- Information sur les revenus à l'étranger et les charges et le montant des impôts payé à l'étranger
- Information sur les intérêts et services des parties liées
  - Peut être fourni à travers la déclaration d'impôt ou séparément

280

Divulgation et rapport des informations: Résidents

- Cinq sources principales:
  - Le prestataire de services non-résident ou bénéficiaire des intérêts
  - Un représentant local ou un agent du non-résident
  - Les personnes qui effectuent des paiements au profit du non-résident
  - Les autorités fiscales des autres pays qui ont des conventions fiscales avec votre pays ou TIEA, y compris des rapports pays par pays.
  - Information publique
- Le pays devrait avoir le pouvoir en vertu de la loi domestique d'obtenir l'information

281

Divulgation et rapport des informations: non-résidents

- Identification des prestataires de services non-résidents à partir de:
  - Des déclarations d'impôts
  - Des conditions d'obtention de Visa
  - Des conditions d'enregistrements d'une entreprise
  - Demande d'obtention d'un numéro de taxe
  - Payeurs
  - Information publique (ex: artiste de spectacle)
- Il est parfois difficile ou impossible d'identifier les prestataires de services non-résidents. Par conséquent, l'obligation de prélèvement a la source devrait concerner les payeurs résidents;

282

Divulgation et rapport des informations: non-résidents

- Identification des non-résidents qui reçoivent des intérêts:
  - Lorsque l'imposition se fait sur une base nette, déclaration d'impôts etc.
  - Lorsque l'imposition se fait sur une base brute, il revient aux agents de prélèvement d'identifier les bénéficiaires non-résidents
- Il est souvent difficile ou impossible d'identifier les bénéficiaires non-résidents. Par conséquent, l'obligation du prélèvement à la source ou de … doit nécessairement retomber sur les payeurs

283

Divulgation et rapport des informations: non-résidents

- Montant du revenu généré
- Les non-résidents devraient être contraint de fournir des informations sur leur déclaration d'impôt et de maintenir une documentation financière et des archives
- Les payeurs devraient être contraints de divulguer des informations sur les paiements aux non-résidents
  - Utiliser les formulaires d'usage pour cette fin
- Information provenant des autorités fiscales étrangères

284

Divulgation et rapport des informations: non-résidents

- Paiement des prestations et des intérêts par des parties liées
- Nécessaire pour l'application des règles de prix de transfert de votre pays
- Demander aux résidents ou non-résidents disposant d'un EP ou d'une base fixe de fournir des informations sur les paiements des intérêts et des prestations au profit des non-résidents liés
- Utiliser le formulaire prescrit
  - Lorsque l'information requise concerne le prix de transfert, s'assurer que l'information est communiquée aux agents fiscaux charges du prélèvement à la source

285

Divulgation et rapport des informations: non-résidents

- Intérêts et paiements des prestations par des parties liées
- Pourrait se limiter aux paiements déductibles
- Devrait également s'appliquer aux paiements effectues au profit des individus et des entités non-commerciales liées
  - Nécessaire pour le nouvel Article 12A(7) sur les honoraires des prestations de services techniques (disposition similaire aux Arts. 11(6) et 12(6))

286

Divulgation et rapport des informations: non-résidents

- Paiements des prestations par des parties liées
- Informations requises:
  - Nom et adresse du non-résident
  - Relation légale qui lie le non-résident et le payeur
  - Date et montant du paiement
  - Type de services
  - Lieu des prestations
  - Que le non-résident ait un EP ou une base fixe dans votre pays
  - Nombre de jours que le non-résident passe dans votre pays.

287

Divulgation et rapport des informations: non–résidents

- Paiement des intérêts par des parties liées
- Information requise:
  - Nom et adresse du non-résident
  - La relation légale qui lie le payeur et le non-résidente
  - Date et montant du paiement
  - Montant et nature de la dette pour laquelle le paiement des intérêts est fait
  - Taux d'intérêt
  - Que le non-résident ait un EP ou une base fixa dans votre pays

288

Divulgation et rapport des informations: non–résidents

- Formulaires prescrits pour les paiements des intérêts au profit des non-résidents et les paiements des prestations faites par les non-résidents
- Contrainte de soumission d'un formulaire pour chaque paiement ou pour les paiements effectués mensuellement, trimestriellement ou annuellement
- Pénalité en cas de non-soumission

289

Critères de la documentation de transfert BEPS

- Nouveau Chapitre V sur les directives de Prix de transfert de l'OCDE
- Les grandes multinationales doivent fournir un "master file" contenant des informations sur leurs activités à l'échelle mondiale et les politiques en matière de prix de transfert
  - Le Master file est destiné à la circulation parmi toutes les administrations fiscales pertinentes
- "Fichier local" contenant des informations précises sur le prix de transfert mis à la disposition de chaque pays

290

Rapport par pays

- Les grandes multinationales (chiffre d'affaires consolide du groupe de 750 million d'Euros) doivent soumettre un rapport annuel, dans le pays de résidence de la société mère, contenant des informations sur chaque juridiction dans laquelle la multinationale a une implantation
- Les informations requise sont :
  - Revenu
  - Bénéfices avant l'imposition
  - Impôt payé et du accumulé

291

Rapport par pays

- Les informations requises sont (suite) :
  - Nombre d'employés
  - Capital social
  - Bénéfices non distribués
  - Immobilisations corporelles
  - Entités du groupe opérationnelles dans le pays et nature de leurs activités commerciales
- Demande une législation domestique – Action 13 contient un dossier de mise en œuvre avec un exemple de législation

292

Rapport pays par pays

- Destiné à une mise en œuvre au cours des exercices fiscaux commençant le 1er janvier 2016 ou plus tard
- Les rapports des pays vont être échangés automatiquement dans le cadre des échanges d'informations sur les dispositions des conventions bilatérales, l'accord d'Assistance Mutuelle ou TIEA
- Les informations concernant les paiements des intérêts, des droits d'auteur et des prestations de services qui érodent la base ne sont pas requises.
- L'information d'une entité à une autre n'est pas requise

293

Règles de divulgation obligatoires

- L'Action 12 du BEPS recommande l'adoption des règles de divulgation obligatoires pour les transactions fiscales agressives
- Leur objectif est de donner aux administrations fiscales et aux décideurs politiques une capacité de réaction rapide face aux transactions abusives a travers l'évaluation du risque, l'audit et des interventions législatives
- L'Action 12 du Rapport Final du BEPS défini les principes d'élaboration de la législation domestique pour les règles de divulgation obligatoires

294

Normes communes de présentation des rapports pour l'échange d'informations

- Voir, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information: Common Reporting Standard* for detailed information on CRS and a Model Competent Authority Agreement de l'OCDE
- CRS représente les normes de base pour les échanges automatiques
- Le but est de promouvoir la transparence et permettre aux pays de résidence de combattre l'évasion fiscale
- Global Forum est chargé du contrôle de la discipline

295

Normes communes de rapports pour l'échange d'informations

- Normes communes de présentation des informations sur le revenu de l'investissement
- S'applique aux individus et aux entités
- Les échanges s'opèrent à travers les conventions fiscales, y compris la Convention Multilatérale d'Assistance Mutuelle
- La confidentialité des informations doit être protégée

296

Normes communes de rapports pour l'échange d'informations

- La mise en œuvre du CSR demande :
  - la convention applicable pour permettre l'échange
  - La loi domestique autorisant l'échange
  - L'accord des autorités compétentes afin de rendre les échanges opérationnels
- L'OCDE propose un Modèle d'Accord des autorités dont les pays peuvent se servir

297

Audit et Vérification

- Suppose que ce pays pratique une imposition sur tous les revenus issus des prestations de services et des intérêts dérivés par les non-résidents (lorsque le pays n'applique aucune imposition, l'audit a très peu d'importance)
- Les techniques d'audit et de vérification sont les mêmes qui s'appliquent généralement
- Nécessite une évaluation du risque en matière de discipline et l'allocation des ressources de contrôle de l'application aux plus grands risques
- Le cout de l'audit dépend de la complexité des dispositions de la loi domestique en matière de prestations de services et des intérêts

298

Audit et Vérification: Résidents

- L'audit et la vérification des résidents qui génèrent leur revenu des prestations et des intérêts à l'étranger suit un procédé identique a celui des résidents qui généralement génèrent le revenu à partir de sources étrangères
- L'audit et la vérification des résidents qui payent des charges d'intérêts afin de gagner leur revenu à l'étranger (revenu des activités commerciales à l'étranger ou dividendes) est un audit spécial

299

Audit et Vérification: Non–résidents

- L'audit et la vérification des non-résidents dont l'imposition se fait sur une base nette
- Généralement les activités sont focalisée sur les livres et la musique pour l'EP ou la base fixe du non-résident
- Lorsque le non-résident est assujetti à un prélèvement à la source provisoire, l'information fournie par les agents de prélèvement peut être utilisée et comparée à l'information sur la déclaration d'impôts.
- Les agents de prélèvement à la source doivent également faire l'objet d'un audit

300

Audit et Vérification: Non–résidents

- L'audit et la vérification des non-résidents dont l'imposition est faite sur la base d'un prélèvement brute et final.
- Le seul problème qui se pose porte à savoir si le montant retenu est le montant correct
- L'information fournie par l'agent de prélèvement peut être comparée à ses documents et archives, les déclarations d'impôts, etc.
- Les pénalités encourues par les agents de prélèvement permettent généralement de s'assurer de leur discipline
- Une attention spéciale doit être accordée aux transactions des parties liées

301

Audit et Vérification: Non–résidents

- La responsabilité de la discipline qui pèse sur les agents de prélèvement doit être mitigée contre l'importance pour votre pays de l'imposition des effective des Non-résidents
- Lorsque des dérogations à l'obligation de prélever sont permises, un audit du programme de dérogation sera nécessaire afin de s'assurer que le programme fonctionne convenablement

302

Administration des conventions fiscales visant à éviter l'érosion de l'assiette fiscale

- Pour plus d'informations sur l'administration des conventions fiscales, voir UN *Handbook on the Administration of Tax Treaties* (2013)
- Peu de règles issues des conventions fiscales s'appliquent aux questions administratives. Par conséquent, ces règles doivent être identifiées dans la loi domestique
- Les pays en développement devraient penser à l'adoption des règles uniformes, y compris les règles de procédures pour la mise en œuvre des conventions fiscales

303

Administration des conventions fiscales visant à éviter l'érosion de l'assiette fiscale

- Détermination de la résidence de la convention
- Un prestataire de services non-résident ou un bénéficiaire des intérêts est-il un résident d'un pays avec qui votre pays a signé une convention fiscale? De quel pays s'agit-il?
- La résidence est déterminée dans l'Art. 4 de la convention en question en référence à la loi de l'autre pays
- Certificat de résidence délivré par les autorités de l'autre pays

304

Administration des conventions fiscales visant à éviter l'érosion de l'assiette fiscale

- Des Certificats pourraient également être exigibles ou utilisé pour le critère de "propriété bénéficiaire" de l'Art. 11 et 12A
- Les Certificats peuvent être formalisé par accord mutuel et par l'utilisation des formulaires
- Exiger le certificat pour tout paiement effectué au profit du non-résident entraine des couts en matière de discipline

305

Administration des conventions fiscales visant à éviter l'érosion de l'assiette fiscale

- Les agents de prélèvement peuvent-ils se fier à l'adresse du non-résident ou doivent-ils obtenir un certificat de résidence?
  - Plus efficient de se fier à l'adresse
  - Mais cela est susceptible d'être abusé
  - Les agents de prélèvement sont susceptibles de prélever plus que ce qui est prescrit par la loi si le certificat de résidence est incontournable
- NB: certaines conventions pourraient prévoir des limitations sur les dispositions liées aux avantages (anti-recherche de convention)

306

Administration des conventions fiscales visant à éviter l'érosion de l'assiette fiscale

- Cas de double résidence
- L'Art. 4 fait le break des règles d'assignation de la résidence a un pays
  - Noter une nouvelle règle pour faire le break Art. 4(3)
- Certaines conventions pourraient offrir une solution au problème de double résidence a travers la procédure d'accord mutuel
- Certaines entités se se sont servi de la double résidence pour commettre la fraude la fraude fiscale

307

Administration des conventions fiscales visant à éviter l'érosion de l'assiette fiscale

- Déterminer la disposition de la convention applicable
- Plusieurs dispositions s'appliquent au services, par conséquent il est nécessaire de déterminer
- Si le revenu est issu des prestations de services
  1. Quel type de services?
  3. En vertu de quelle loi les prestations de services sont elle faites (employer ou contracteur indépendant)
4. Plus facile pour les intérêts (généralement l'Art. 11)

308

Administration des conventions fiscales visant à éviter l'érosion de l'assiette fiscale

- Qualification pour les avantages de la convention
- Les conditions sont elles réunies pour la mise en application de la disposition de la convention?
  - La personne est-elle non-résidente?
  - Le non-résident est il un résident du pays?
  - Le non-résident est-il le propriétaire bénéficiaire du propriétaire?
  - Le non-résident dispose t-il d'un EP ou d'une base fixe dans le pays?

309

Administration des conventions fiscales visant à éviter l'érosion de l'assiette fiscale

- Les conditions de mise en application de la disposition de la convention sont elles réunies?
  - Le non-résident est-il présent dans votre pays pour un minimum de temps?
  - Les prestations sont elles faites dans votre pays?
  - L'intérêt provient-il de votre pays?
  - Existe t-il de disposition LOB applicable?
- Votre autorités fiscale devra déterminer si ces conditions sont réunies

310

Administration des conventions fiscales visant à éviter l'érosion de l'assiette fiscale

- Lorsque le non-résident est assujetti à l'impôt selon l'Art. 7 ou 14, il est essentiel de détermine le revenu du non-résidents attribuable au EP ou la base fixe
- Le revenu déterminé sur la base de la déclaration des impôts et de la documentation
- Lorsque la déclaration d'impôt n'est pas disponible, il est difficile de déterminer le revenu net, mais le non-résident va certainement déclarer pour pouvoir bénéficier des avantages de la convention

311

Administration des conventions fiscales visant à éviter l'érosion de l'assiette fiscale

- Les règles de calcul du revenu se trouvent dans la loi domestique sous réserve des règles de l'Art. 7
- Les déductions ne peuvent être refusées sous prétexte que les dépenses ont été effectuées à l'extérieur du pays
- Pas de déductions des montants facturés par le siège à l'EP ou par l'EP au siège social
- Si la détermination traditionnelle des bénéfices par séparation est acceptable
- Les bénéfices doivent être déterminés de manière cohérente

312

Administration des conventions fiscales visant à éviter l'érosion de l'assiette fiscale

- L'Art. 9 et les directives en matière de prix de transfert s'appliquent aux transactions des parties liées
- L'application des règles de prix de transfert est très difficile
- Les pays devraient avoir des règles domestiques de prix de transfert robustes et une unité spécialisée dans le prix de transfert au sein de l'administration fiscale.

313

Administration des conventions fiscales visant à éviter l'érosion de l'assiette fiscale

- Collecte de l'impôt
- Pour les non-résidents dont l'imposition se fait sur une base nette
  - Prélèvement provisoire
  - Paiement des impôts par tranche
  - Assistance pour la collecte dans les autres pays en vertu de l'article 27

314

Administration des conventions fiscales visant à éviter l'érosion de l'assiette fiscale

- Collecte des impôts
- Pour les non-résidents dont l'imposition se fait par prélèvement final à la source
  - Les conventions ne stipulent pas la manière dont le prélèvement doit s'effectuer
  - Limitations du taux de prélèvement pour les intérêts
  - Pas de limite sur l'imposition des prestations dans le pays d'origine, à l'exception des honoraires des prestations de services techniques selon l'Art. 12A
  - Imposition des résidents et non-résidents disposant d'un EP ou d'une base fixe afin que le prélèvement soit effectué

315

Administration des conventions fiscales visant à éviter l'érosion de l'assiette fiscale

- Les agents de prélèvement sont pénalisés lorsque le prélèvement et le reversement ne sont pas faits
- Intérêts pénalités financières
  - Responsabilité conjointe pour le montant de l'impôt
  - Refus de la déduction lorsque le prélèvement n'est pas fait
- Certains pays exigent le prélèvement uniquement pour les montants déductibles

316

Administration des conventions fiscales visant à éviter l'érosion de l'assiette fiscale

- La Méthode de prélèvement dépend de la loi domestique
  - Provisoire ou final
  - En cas de prélèvement provisoire, le non-résident devrait avoir la possibilité de soumettre sa déclaration et de réclamer le remboursement
  - En cas de prélèvement final, pas de déclaration et pas de remboursement
- Lorsque le taux domestique est plus élevé que le taux conventionnel, votre pays devrait mettre en place des procédures de réclamation pour les non-résidents afin satisfaire les engagements de la convention

317

Administration des conventions fiscales visant à éviter l'érosion de l'assiette fiscale

- Les agents de prélèvement ne seraient pas prêts à prendre le risque d'effectuer le prélèvement au taux de la convention a condition que des mesures spéciales soient en place
  - Possibilité pour les agents de demander une dérogation à l'obligation de prélever ou la permission de prélever au taux de la convention
  - Certains pays ont des dispositions statutaires permettant le prélèvement au taux de la convention
  - Les autorités fiscales devraient se charger de l'administration de ces dispositions

318

Administration des conventions fiscales visant à éviter l'érosion de l'assiette fiscale

- Etablir l'équilibre entre l'administration efficiente des avantages de la convention et s'assurer que ces avantages sont justifiés
- Les problèmes d'administration deviennent plus complexe au fur et à mesure que le réseau de la convention s'élargi et les taux de prélèvement varient
- L'assistance dans la collecte du prélèvement à la source selon l'Art. 27 souffre du fait qu'elle ne figure que dans très peu de conventions

319