

La propriété intellectuelle en tant qu'instrument d'évitement fiscal

Bhavish Beejan
Université Laval
4 juillet 2019

1. Contexte et problématique

- La fiscalité est au cœur de la souveraineté des pays, mais l'interaction des règles fiscales nationales entraîne dans certains cas des **lacunes** et des **frictions**
- Crée également des **écarts**, dans les cas où le revenu des sociétés n'est pas du tout imposé, que ce soit par le pays d'origine ou le pays de résidence, ou n'est imposé qu'à un taux nominal.
- Dans le contexte national, la cohérence est habituellement assurée par un principe d'appariement - un paiement déductible par le payeur est généralement imposable entre les mains du bénéficiaire, sauf s'il en est explicitement exempté.
- Il n'existe pas de principe de cohérence similaire au niveau international, ce qui crée une opportunité d'arbitrage pour les contribuables

- **L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS)** fait référence aux stratégies de planification fiscale qui exploitent les failles et les différences dans les règles fiscales en vue de faire « disparaître » des bénéfices à des fins fiscales ou de les transférer dans des pays ou territoires où l'entreprise n'exerce guère d'activité réelle.

-OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing

- **L'expansion de l'économie numérique** pose également des défis à la fiscalité internationale.
- L'économie numérique se caractérise par une dépendance sans précédent à l'égard des actifs immatériels, l'utilisation massive de l'adoption généralisée de modèles économiques multiformes qui tirent profit des externalités générées par les produits gratuits et la difficulté de déterminer la juridiction dans laquelle la création de valeur a lieu.
- Cela soulève des **questions fondamentales sur la manière dont les entreprises de l'économie numérique ajoutent de la valeur et réalisent leurs bénéfices, et sur la manière dont l'économie numérique est liée aux notions de source et de résidence ou à la caractérisation du revenu à des fins fiscales.**
- Dans le même temps, le fait que de nouvelles façons de faire des affaires peuvent entraîner une délocalisation des fonctions commerciales essentielles et, par conséquent, une répartition différente des droits d'imposition, ce qui peut entraîner une faible imposition, n'est pas en soi un indicateur des défauts du système actuel.

Objectifs de la présentation

- (1) Effectuer un survol du traitement fiscal des revenus découlant de la PI
- (2) Étayer le fonctionnement du stratagème primaire d'évitement fiscal en matière de PI
- (3) Examiner des pistes de remèdes prospectifs.

- 1. Survol du traitement fiscal des revenus découlant de la PI en droit positif canadien**

1.1 Détermination de la nature du revenu (capitale ou courante)

De règle générale, nous pouvons scinder le traitement comme suit :

Sommes reçues en contrepartie de tous les droits dans la PI → revenu de nature capitale

Sommes reçues en contrepartie de l'utilisation de la PI → revenu de nature courante

1.1 Détermination de la nature du revenu (capitale ou courante)

Ventes pouvant être qualifiées de nature capitale:

Ex.: Transaction isolée ou somme versée pour usage anticipé ou proportionnel aux profits permettrait de conclure à un revenu d'entreprise sous forme de redevances;

➤ *The T. Eaton Company Ltd c. The Queen* 99 DTC 5178 (C.A.F.)

Ventes pouvant être qualifiées de nature courante:

Ex.: Entreprise dont l'essence constitue le développement, montants reçus par un franchiseur en contrepartie d'une licence de marque de commerce.

1.2 Notion de disposition au sens de la *LIR*

Disposition: «opérations donnant droit au produit de disposition d'un bien», vision non-exhaustive avec certaines exclusions spécifiées, par exemple lorsqu'elle n'a pas pour effet de changer la propriété effective du bien »

- « L'usage définitif d'un bien ne se renouvellera pas pour le propriétaire;
- Le propriétaire du bien le transforme, le consomme, le détruit ou l'aliène (notion du *jus abutendi*)
- Le propriétaire n'a plus le droit de propriété, c'est-à-dire tous les pouvoirs sur le bien. Ces pouvoirs se décomposent en trois attributs: le droit de se servir du bien, le droit de percevoir les revenus ou le droit de disposer du bien
- Le contrôle sur un bien est transféré à quelqu'un d'autre.»

La Reine c. Cie Imm. BNC Ltée, [1979] 1 RCS 865

1.3 Le cas des licences et redevances

« **L'important, c'est la façon de calculer le paiement.** Lorsque le paiement se fonde sur l'usage fait du bien visé par la licence, le paiement s'apparente à un revenu. Si le paiement est fixé sans tenir compte de l'usage du bien visé par la licence, le paiement pourrait alors s'apparenter à un paiement au titre d'une immobilisation. »

Stepanoffc. La Reine 2006 CCI 67

1.4 Qualification aux fins d'amortissement

Bien amortissable:

- Calcul de gain en capital imposable à 50 %
- Pas de perte en capital admise
- Retrait de la catégorie d'amortissement
- Calcul de la récupération ou de la perte finale, le cas échéant
- ex: brevets inclus dans les catégories 14 ou 44, licences à durée limitée incluses dans la catégorie 14
- La catégorie 14.1 peut donner lieu à de la récupération ou perte finale
- Par. 13(1) L.I.R. La récupération est traitée comme un revenu d'entreprise ou un revenu de bien si la PI est utilisée pour gagner du revenu de biens (dans la même proportion que celle dans laquelle l'amortissement a été déduit antérieurement)

Bien non amortissable

- Calcul du gain ou de la perte en capital. Imposable ou déductible à 50 %.

1.5 Constats

- Acquisition et le commerce d'intangibles est défavorisée au Canada
- Inadéquation entre l'amortissement et les revenus (nature juridique de la PI vs. durée économique)

2. Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices

2.1 Illustration du principe: Pomme d'Amazonie Inc.

- 1) Supposons, par exemple, que des ingénieurs californiens de Pomme d'Amazonie Inc. développent une invention prometteuse.
- 2) Pomme d'Amazonie Inc. transfère immédiatement les droits de brevet pour un prix artificiellement bas à sa filiale irlandaise Pomme d'Amazonie.
- 3) La taxe américaine de Pomme d'Amazonie Inc. sur ce transfert est proportionnelle au prix - artificiellement bas.
- 4) Mais l'invention brevetée devient plus tard partie intégrante du plus récent service ou produit numérique Internet de Pomme d'Amazonie Inc. et génère une immense valeur ajoutée.
- 5) Les bénéfices substantiels vont à la filiale irlandaise de Pomme d'Amazonie Inc., où ils échappent totalement à l'impôt, même si l'invention a été développé en Californie.

2.2 Art. 247 LIR

- Codification des lignes directrices de l'OCDE (1979), fondée sur le principe de pleine concurrence qui fonde les opérations entre apparentés sur la valeur à laquelle deux parties non liées concluraient des opérations dans des circonstances semblables.
- Pénalités possibles (par. 247(3))
- Exigence de documentation ponctuelle (par. 247(4))
 - Vue d'ensemble des entreprises concernées et la structure de l'entreprise
 - Description de l'industrie et des concurrents ;
 - Identification des personnes liées
 - Analyse fonctionnelle - fonctions d'évaluation, actifs, risques ;
 - Choix de la méthode de fixation des prix de transfert, les raisons de la sélection et de l'exclusion de facteurs
 - Analyse économique, y compris la sélection de comparables et en appliquant les principes de l'OCDE
 - Facteurs de comparabilité

2.3 Réformes de l'OCDE

- Le 5 octobre 2015, l'OCED a publié son rapport recommandant que les pays adoptent une approche normalisée en matière de prix de transfert.
- Les rapports finaux recommandaient une structure à trois niveaux composée de :
 - 1) *Fichier maître contenant des informations normalisées pertinents pour tous les membres du groupe d'entreprises multinationales ;*
 - 2) *Dossier local se référant spécifiquement aux opérations importantes (material operations) du contribuable local*
 - 3) *Rapport sur une base de pays contenant certaines informations relatives à l'évolution de la situation mondiale de l'environnement l'affectation du bénéfice de la multinationale et des impôts payés par celle-ci ainsi que certains indicateurs de l'emplacement de l'activité de l'activité économique au sein du groupe des entreprises multinationales.*

2.3 Réformes de l'OCDE

Nouvelles directives concernant les actifs incorporels :

- Propriété légale d'actifs incorporels par une société de personnes
- l'entreprise associée ne peut à elle seule déterminer l'admissibilité aux retours à partir de la base de données de l'exploitation des actifs incorporels ;
- Entreprises associées réalisant d'importantes fonctions créatrices de valeur liées au développement, l'amélioration, entretien, protection et exploitation des immobilisations incorporelles peuvent s'attendre à une rémunération appropriée (DAEPE) ;
- Une entreprise associée assumant des risques en par rapport au DAEPE des immobilisations incorporelles doit exercer un contrôle sur les risques et avoir la capacité financière d'assumer la responsabilité des risques, y compris les risques très spécifiques et une exigence de contrôle significatif ;
- Droit de tout membre de l'EMN des différences entre les bénéfices réels et les bénéfices attendus dépendent de l'entité ou des entités qui en sont responsables assumer(s) les risques qui les ont causés et si l'entité ou l'entité exécutent les importantes activités de la par rapport à la DEMPE de la Commission européenne intangibles ;
- Une entreprise associée assurant le financement et en assumant les risques financiers qui y sont associés, mais n'exerçant aucune fonction liée à l'activité de l'incorporel, ne pouvaient généralement s'attendre qu'à une le rendement ajusté en fonction du risque de son financement ;
- Si l'entreprise associée qui fournit n'exerce pas de contrôle sur le financement du les risques financiers associés au financement, elle n'a droit qu'à une retour sans risque.

2.4: La décision *Marzen Artistic Aluminum Ltd. c. R*

- La question en litige portait sur les frais de services de commercialisation avec lien de dépendance payés par le contribuable (Marzen) à sa filiale en propriété exclusive de La Barbade (SII) au cours des années d'imposition 2000 et 2001.
- **La première question** soumise à la Cour était de savoir si le prix payé en vertu de la Loi était égal au prix qui serait payé entre deux parties n'ayant aucun lien de dépendance
- **La deuxième question** soumise à la Cour était de savoir si Marzen était assujetti à une pénalité en vertu du paragraphe 247(3) de la Loi parce que le seuil de 5 millions de dollars pour imposer la pénalité avait été atteint au cours de l'année d'imposition 2001.

2.4: La décision *Marzen Artistic Aluminum Ltd. c. R* (2)

- L'existence de contrats effectifs entre les parties ne sont pas, en soi et par eux-mêmes, justification de l'indemnité versée entre les parties liées.
- Il est impératif que les contrats des ententes entre entités apparentées ont été conclues et fournir une valeur réelle.
- Importance du maintien d'une documentation périodique concernant les opérations inter-sociétés.
- Dans l'affaire Marzen, le contribuable n'a fait qu' « esquisser » ses prix de transfert et a fait une tentative superficielle de documenter le processus de la les hypothèses, les stratégies et les politiques qui ont influencé sa détermination des prix de transfert pertinents.
- Par analogie, la structure des prix de transfert à Marzen peut être comparée à celle de la décision *Alberta Printed Circuits Ltd.* (2011 CCI 232).

3. Une réforme en PI, plutôt qu'en fiscalité?

3.1 Les limites de l'approche économique de la fiscalité

- L'approche retenue dans le cadre des réformes de l'OCDE vise surtout la justification substantive des transferts
- Une autre avenue pour décourager les stratagèmes de fiscalité agressive pourrait passer par la l'érosion des droits de PI dans le cadre de transferts

3.2 Analogie: prémisse des litiges de contrefaçon

- Litiges en matière de propriété intellectuelle suivent un cycle de vie commun: le titulaire de la PI poursuit le contrefacteur présumé.
- Le contrefacteur présumé se défend en faisant valoir à la fois qu'il n'enfreint pas la PI, et que la PI est invalide et donc non exécutoire.
- Le titulaire de la PI demande aussi souvent un l'interdiction provisoire de toute nouvelle infraction pendant l'instruction de l'affaire.
- Si la PI est finalement jugée valide et contrefaite, alors le tribunal en général condamne le contrefacteur à payer des dommages-intérêts au titulaire du droit de propriété intellectuelle et peut même lui accorder un délai de deux ans à compter de la date de l'infraction. injonction permanente contre toute nouvelle violation.

3.3 Réforme en PI – Proposition Blair-Stanek

- Et si l'on permettait au contrefacteur présumé de se défendre à chaque étape, en utilisant le bas prix de cession interne comme preuve de l'invalidité de la PI, de l'absence de contrefaçon, des dommages-intérêts moins élevés, du caractère inapproprié des injonctions et du comportement inéquitable?
 - Les évaluations des prix de transfert sont au cœur de l'enquête sur la non-évidence et fournissent des éléments probants de haute qualité sur les considérations secondaires.
 - Une multinationale a un accès illimité aux personnes (en particulier les inventeurs) qui ont des compétences ordinaires ou supérieures à la moyenne dans le domaine concerné, ce qui signifie que la multinationale dispose des meilleures informations concernant l'invention.
 - Un prix de transfert bas est donc une admission - par l'entité dans l'affaire la meilleure position pour évaluer l'invention, à savoir que l'invention n'était pas une avancée significative.
- Un prix de transfert bas prouve que, même après le développement de l'innovation, la multinationale elle-même n'y voyait qu'un faible potentiel commercial.
- Ainsi, si un demandeur de brevet tenterait de s'appuyer sur des preuves de succès commercial pour démontrer la non-évidence, le défendeur peut utiliser un prix de transfert peu élevé pour démontrer que le prix de transfert commercial du succès n'est pas pertinent.

Merci!