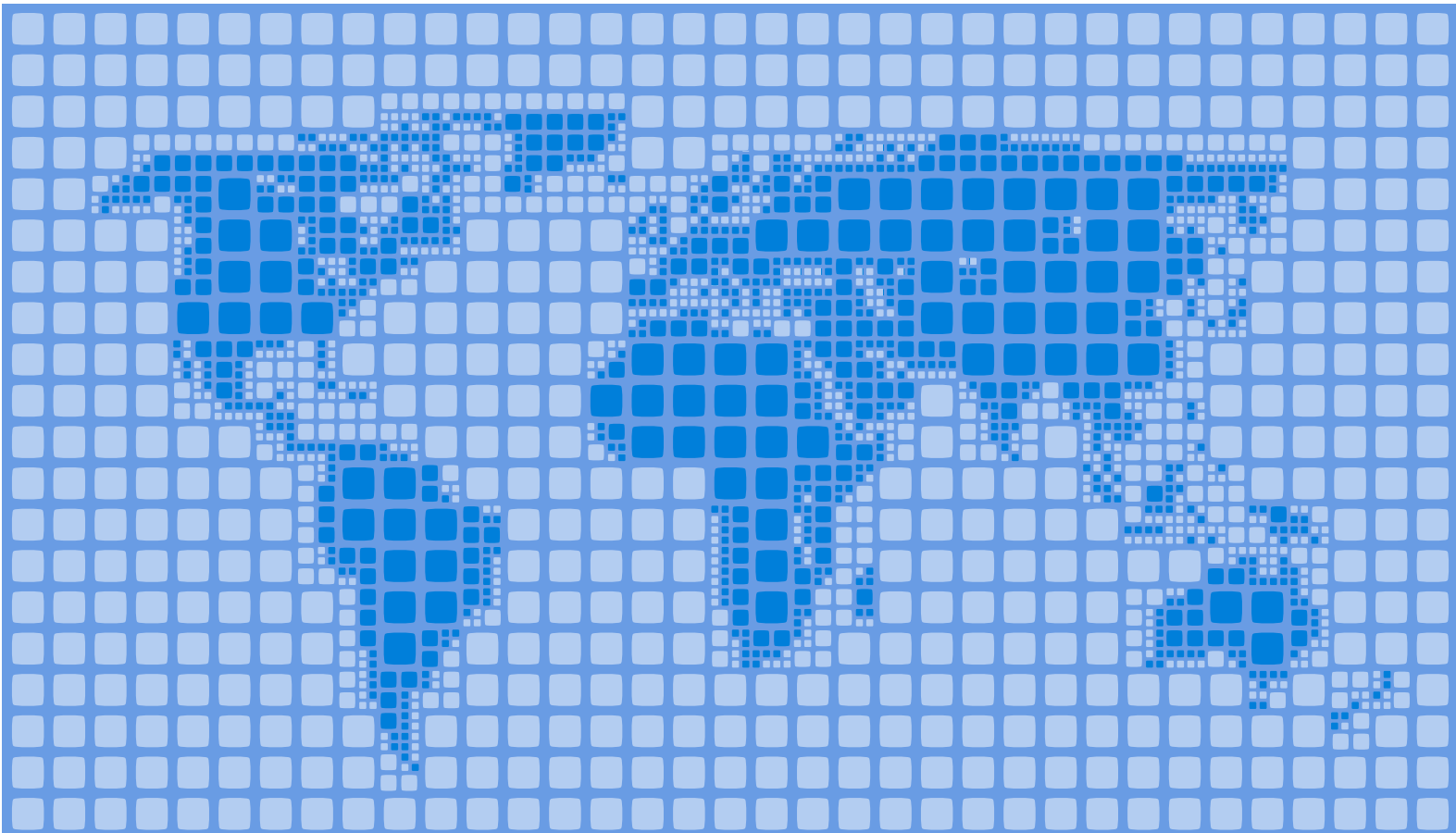


L'administration des règles canadiennes de prix de transfert : Enjeux et recommandations

*Rapport du sous-comité sur les prix de transfert
préparé pour le Groupe consultatif sur
le régime canadien de fiscalité internationale*

Août 2008



L'administration des règles canadiennes de prix de transfert : Enjeux et recommandations

*Rapport du sous-comité sur les prix de transfert
préparé pour le Groupe consultatif sur le régime canadien
de fiscalité internationale*

Août 2008

Membres du sous-comité sur les prix de transfert

Pierre Barsalou
*Associé, Barsalou Lawson
Montréal, Québec*

Jinyan Li
*Professeure, Osgoode Hall Law School, York University
Toronto, Ontario*

John Oatway
*Associé, Deloitte & Touche LLP
Ottawa, Ontario*

François Vincent
*Associé, KPMG LLP
Montréal, Québec*

Scott Wilkie
*Associé, Osler, Hoskin & Harcourt LLP
Toronto, Ontario*

Le sous-comité remercie le Groupe consultatif de lui avoir permis de soumettre le présent rapport. Il remercie également les fonctionnaires de l'Agence du revenu du Canada et du ministère des Finances, qui ont accepté de rencontrer ses membres et de leur offrir des commentaires sur les versions antérieures du rapport. Plus particulièrement, le sous-comité est reconnaissant au Secrétariat du Groupe consultatif pour leur soutien.

Aussi offert sur Internet à : www.apcsit-gcrcfi.ca

This document is also available in English.

N° de catalogue : F34-3/2008F-PDF

ISBN : 978-1-100-90397-2

Autorisation de reproduction

À moins d'indication contraire, l'information contenue dans cette publication peut être reproduite, en tout ou en partie et par quelque moyen que ce soit, sans frais et sans autre permission du Groupe consultatif sur le régime canadien de fiscalité internationale, pourvu qu'une diligence raisonnable soit exercée afin d'assurer l'exactitude de l'information reproduite, que le Groupe consultatif sur le régime canadien de fiscalité internationale soit mentionné comme organisme source et que la reproduction ne soit présentée ni comme une version officielle ni comme une copie ayant été faite en collaboration avec le Groupe consultatif sur le régime canadien de fiscalité internationale ou avec son consentement.

Les opinions et les déclarations contenues dans le présent document, y compris celles des auteurs désignés ou d'autres établissements, ne reflètent pas nécessairement la politique du ministère des Finances Canada ou du gouvernement du Canada.

Les termes du genre masculin utilisés pour désigner des personnes englobent à la fois les femmes et les hommes.

Table des matières

1.	Introduction	1
1.1	Mandat du sous-comité.....	1
1.2	Portée du rapport.....	1
1.3	Contexte technique.....	2
2.	Résumé	5
3.	Enjeux et recommandations	7
3.1	PAA et procédure de recours à l'autorité compétente.....	7
3.1.1	<i>Appels internes et procédure de recours à l'autorité compétente</i>	7
3.1.2	<i>Procédure accélérée relative à l'autorité compétente (PAAC)</i>	8
3.2	Harmonisation des règles de procédure.....	9
3.2.1	<i>Renonciations</i>	9
3.2.2	<i>Séparation des questions liées à la PAA des autres questions</i>	10
3.2.3	<i>Harmonisation du processus d'appel et de la procédure de recours à l'autorité compétente</i>	11
3.3	Allègement attribuable à la nature de la PAA.....	12
3.3.1	<i>Paiement anticipé de l'impôt et garantie</i>	12
3.3.2	<i>Intérêt sur montants en défaut</i>	13
3.4	Pénalités au titre des prix de transfert.....	15
3.5	Redressements à la baisse.....	16
3.6	Redressements secondaires.....	16
3.7	Remboursement de l'intérêt au titre de la partie XIII.....	17
3.8	Centralisation accrue de l'expérience et de l'expertise en matière de prix de transfert au sein de l'ARC.....	18
3.9	APP et arbitrage.....	19
3.10	PAA et requalification.....	20
3.11	Échanges et détachements.....	22
4.	Questions à approfondir	23
4.1	Application des règles de prix de transfert aux succursales.....	23
4.2	Décisions judiciaires et PAA.....	24
4.3	Arbitrage interne.....	25
5.	Conclusion	25

1. Introduction

1.1 Mandat du sous-comité

Le sous-comité a pour mandat d'identifier les enjeux que soulève couramment l'administration des dispositions actuelles de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (LIR) qui portent sur le prix de transfert, ainsi que de les commenter. Le sous-comité reconnaît que ses commentaires à cet égard ne sont pas exhaustifs. Ils ciblent les enjeux qui, à son avis, comptent au nombre des enjeux les plus importants dans ce domaine et qui, s'ils étaient traités, amélioreraient l'application et l'administration des règles de prix de transfert au Canada en phase, cependant, avec l'application des règles de prix de transfert par d'autres pays, telle que comprise par le sous-comité, dans le contexte plus large des consensus internationaux dont rendent compte les Principes applicables en matière de prix de transfert publiés par l'Organisation de coopération et de développements économiques (OCDE). L'accent est mis sur la procédure et l'administration des règles de prix de transfert et non sur leurs aspects substantifs en vertu de la LIR ou, plus généralement, en relation avec l'application des normes internationales en matière de prix de transfert ou des dispositions des conventions fiscales auxquelles le Canada est partie. Le sous-comité doit formuler des recommandations sur les moyens d'améliorer la procédure et l'administration de ces règles, en mettant l'accent en particulier sur le développement de solutions aux enjeux actuels dont pourront bénéficier tant les contribuables que l'Agence du revenu du Canada (ARC).

1.2 Portée du rapport

Le présent rapport cerne les enjeux actuels que pose l'administration des règles de prix de transfert énoncées à l'article 247 et aux dispositions connexes de la LIR. Il ne vise pas à déterminer si le principe de pleine concurrence qui sous-tend l'article 247 est, en théorie, un bon principe ou s'il y a lieu de le remplacer par d'autres principes ou méthodes. Le sous-comité reconnaît les difficultés inhérentes à la mise en application du principe de pleine concurrence aux transactions intérieures et transfrontalières. Nos recommandations se veulent pratiques et telles qu'elles peuvent être mises en œuvre par la voie de révisions de la LIR, de l'adoption de lignes directrices par l'ARC ou de modifications des politiques et des procédures administratives de l'ARC ainsi que des directives connexes en vigueur. Aucune des recommandations ne vise à ce que l'approche canadienne ne respectent plus les pratiques et les normes internationales en matière de prix de transfert, ni n'aurait cet effet de l'avis du sous-comité.

Le présent rapport n'est pas une étude approfondie de la question des prix de transfert, ni un examen indépendant du régime de prix de transfert au Canada. Le sous-comité remercie les fonctionnaires de l'ARC et du ministère des Finances qui ont accepté de discuter des questions qui se sont posées dans le cadre des délibérations du sous-comité, et qui ont revu et commenté des versions antérieures du présent rapport. Les opinions exprimées dans le présent rapport demeurent cependant celles des seuls membres du sous-comité.

1.3 Contexte technique

Ce bref aperçu vise à poser le contexte général des enjeux et des recommandations exposés dans le présent rapport. La détermination des prix de transfert est l'une des questions de fiscalité internationale les plus importantes au Canada et ailleurs. Un prix de transfert est le prix auquel les services, les biens corporels et les biens incorporels sont échangés entre parties liées dans le cadre d'opérations transfrontalières. Les opérations entre parties liées étant effectuées dans des circonstances qui ne sont pas assujetties aux mêmes contraintes que les opérations entre parties non liées, les prix de transfert peuvent diverger des « prix du marché ». Dans certains cas, il n'y a pas de prix du marché ou, à tout le moins, il n'y a pas de prix du marché qui traduise des circonstances suffisamment comparables à celles qui sont prises en considération pour que des comparaisons fiables avec des parties non liées puissent être obtenues, ceci parce que les opérations portent sur des biens corporels ou non corporels ou des services uniques ou encore parce que les circonstances des contribuables faisant l'objet d'une analyse sont complexes. En conséquence, il est possible que le revenu imposable de parties liées puisse également différer de ce qu'il aurait été si elles avaient effectué les mêmes opérations avec des parties non liées ou n'ayant aucun lien de dépendance.

De même, il importe de noter que la détermination des prix de transfert donne lieu à une analyse en deux étapes, lesquelles ne devraient pas être réunies en une seule. La première étape consiste en la rencontre que tient habituellement le contribuable avec le fisc pour déterminer la manière dont il convient d'interpréter et d'administrer les lois fiscales. Toutefois, au-delà de cette rencontre se tient une rencontre entre deux États lorsque chacun d'eux est en mesure, lors de la première étape, de faire valoir une revendication légitime en vue d'appliquer ses lois fiscales aux circonstances qui leur sont communes. C'est à ce niveau que les parts respectives d'une assiette fiscale commune sont déterminées entre gouvernements, le contribuable et son groupe étant simplement le « champ de bataille » sur lequel les gouvernements règlent leurs revendications opposées.

Par sa nature même, la détermination du prix de transfert donne lieu dans chaque cas à cette deuxième étape d'analyse. De l'avis du sous-comité, il importe que l'administration de la LIR (et des règles administratives et procédurales d'autres pays également) en tienne compte. Dans les cas où il y a un conflit sur des points de vue objectivement fondés et avancés de bonne foi entre les contribuables et le fisc et qu'il n'y a aucun « risque fiscal » important, les autorités fiscales devraient, de l'avis du sous-comité, être encouragées à exercer leur pouvoir discrétionnaire administratif de manière libérale et en confiance, de façon à éviter de cumuler des différends fiscaux en exigeant l'observation provisoire théoriquement lourde et coûteuse des règles fiscales se rapportant à la période pendant laquelle les gouvernements déterminent leurs intérêts respectifs à l'égard de l'obligation fiscale collective d'un contribuable et de son groupe. Ce sentiment sous-tend plusieurs des commentaires du sous-comité, qui ne se veulent pas une contestation de la manière dont l'ARC administre la LIR, mais plutôt une reconnaissance qu'il serait peut-être justifié d'adopter des fondements appropriés, statutaires ou autres, pour permettre à l'ARC d'exercer son pouvoir discrétionnaire à l'intérieur de limites définies plus clairement.

Les dispositions législatives canadiennes existantes portant sur les prix de transfert sont contenues à l'article 247 de la LIR. À l'instar d'autres pays de l'OCDE, le Canada endosse le principe de pleine concurrence comme règle fondamentale régissant le traitement fiscal d'opérations transfrontalières entre parties liées. Le principe de pleine concurrence exige qu'aux fins de l'impôt, les conditions convenues par des parties liées dans le cadre de leurs relations commerciales ou financières soient celles auxquelles on pourrait s'attendre si les parties n'avaient aucun lien de dépendance.

Le paragraphe 247(2) s'applique dans les cas où un contribuable ou une société de personnes et une personne non-résidente avec laquelle le contribuable ou la société de personnes a un lien de dépendance (ou une société de personnes dont la personne non-résidente est un associé) prennent part à une opération ou à une série d'opérations et que, selon le cas :

- (a) les modalités de l'opération ou de la série d'opérations diffèrent de celles qui auraient été conclues entre personnes sans lien de dépendance,
- (b) l'opération ou la série d'opérations n'aurait pas été conclue entre personnes sans lien de dépendance et il est raisonnable de considérer qu'elle n'a pas été principalement conclue pour des objets véritables, si ce n'est l'obtention d'un avantage fiscal.

Le paragraphe 247(2) permet à l'ARC d'effectuer un redressement au montant ou à la nature des montants qui auraient été déterminés entre personnes sans lien de dépendance. Le redressement de la nature des opérations en cause (couramment appelé la « requalification ») ne peut être effectué que dans les cas où l'opération relève de la portée de l'alinéa 247(2)b) et, alors, dans les seuls cas où l'on peut démontrer l'existence d'un évitement fiscal délibéré.

Le redressement effectué à l'initiative de l'ARC entraîne souvent la hausse du revenu du contribuable (ou la diminution de sa perte ou de ses dépenses en capital) par suite d'une augmentation du montant reçu d'une personne non-résidente liée ou d'une diminution du montant payé à celle-ci. En plus d'alourdir l'obligation fiscale du contribuable, le redressement peut affecter l'obligation fiscale de la partie non-résidente liée sous le régime de la partie XIII de la LIR et donner lieu à ce que l'on appelle un « redressement secondaire ».

Le contribuable peut demander à l'ARC d'effectuer un redressement de prix de transfert pour réduire son revenu. Un tel redressement à la baisse, effectué à l'initiative du contribuable, est assujéti au pouvoir discrétionnaire du ministre aux termes du paragraphe 247(10).

Le paragraphe 247(3) impose une pénalité égale à 10 pour cent du résultat du redressement du prix de transfert. Cette pénalité se veut une pénalité relative à la conformité qui prend en compte les efforts qu'un contribuable fait pour déterminer un prix de pleine concurrence et non seulement l'exactitude ultime des prix de transfert. Elle ne s'applique pas au contribuable qui a fait des efforts sérieux pour déterminer et utiliser des prix de transfert ou des attributions de pleine concurrence. Aux termes du paragraphe 247(4), un contribuable est réputé ne pas avoir fait des efforts sérieux pour déterminer et utiliser des prix de transfert ou des attributions de pleine concurrence à moins qu'il n'établisse ou n'obtienne une documentation ponctuelle à jour et ne la remette à l'ARC dans les trois mois suivant la réception d'une demande écrite à cet effet.

L'article 247 est muet sur de nombreux aspects de la mise en œuvre du principe de pleine concurrence. L'ARC complète donc dans une certaine mesure les exigences législatives spécifiques en publiant ses propres politiques sous la forme de circulaires d'information (p. ex. circulaire d'information 87-2R; circulaire d'information 94-4R, circulaire d'information 71-17R5) et de notes de service sur les prix de transfert¹. L'ARC encourage également les contribuables à conclure des arrangements préalables en matière de prix de transfert (APP) pour pallier à l'incertitude inhérente à l'application du principe de pleine concurrence dans le cadre d'opérations transfrontalières proposées ou existantes.

Les désaccords en matière de prix de transfert entre un contribuable et l'ARC sont résolus par la voie du processus interne de résolution des différends (c.-à-d. par le dépôt d'un avis d'opposition auprès de la Direction générale des appels de l'ARC et d'un avis d'appel auprès de la Cour canadienne de l'impôt) ainsi que par la voie de la procédure d'accord amiable (PAA) sous le régime des conventions fiscales auxquelles le Canada est partie. Aux termes de la disposition portant sur la PAA, le contribuable doit demander à l'autorité compétente du Canada de négocier avec son homologue d'un pays signataire de la convention. Dans le domaine des prix de transfert, l'autorité compétente au Canada est la Division des services de l'autorité compétente (DSAC), au sein de la Direction du secteur international et des grandes entreprises de l'ARC.

La LIR n'énonce aucune règle de procédure spéciale en matière de résolution des différends relatifs aux prix de transfert. L'article 115.1 prévoit cependant que toute convention conclue sous le régime de la PAA a force de loi au Canada.

1 www.cra-arc.gc.ca/tx/nrrsdnts/cmmn/trns/menu-fra.html

2. Résumé

Les principaux enjeux soulevés dans le présent rapport sont les suivants :

(a) PAA et procédure de recours à l'autorité compétente

Davantage de consignes sont requises quant à la manière dont l'autorité compétente du Canada doit traiter les déterminations de la Direction générale des appels de l'ARC et quant à la Procédure accélérée relative à l'autorité compétente (PAAC).

(b) Harmonisation des règles de procédure

Il existe des écarts entre les règles générales sur les renonciations dans le contexte des procédures de résolution des différends intérieurs et celles qui concernent les prix de transfert et la PAA ou qui se posent dans ce contexte.

(c) Allègement attribuable à la nature de la PAA

Les contribuables doivent effectuer des paiements anticipés d'impôt ou encore fournir des garanties lorsqu'une question de prix de transfert est négociée entre deux autorités compétentes (et qu'elle échappe alors à la volonté du contribuable). L'intérêt sur un montant en défaut perçu au titre de l'impôt impayé pendant cette période ou qui, par suite d'une PAA, est jugé impayé est une pénalité importante car le contribuable est tenu de payer de l'intérêt sur une dette fiscale non-acquittée dont il ignorait l'existence et dont il a pu être incapable d'estimer le montant ou de prévoir celui-ci raisonnablement.

(d) Pénalités au titre des prix de transfert

La disposition existante relative aux pénalités entraîne parfois des résultats sévères pour les contribuables, en particulier pour les petites entreprises en démarrage. Les contribuables dont le comportement n'équivaut pas à une faute lourde sont susceptibles de se faire imposer des pénalités importantes qui sont excessives compte tenu de l'esprit et de l'objet de la disposition prévoyant ces pénalités.

(e) Redressements à la baisse

Un recours procédural est nécessaire à l'encontre de l'exercice par le ministre de son pouvoir discrétionnaire à l'égard des demandes de redressements à la baisse en vertu du paragraphe 247(10) de la LIR. Se pose également la question de savoir pourquoi ces redressements ne seraient pas automatiquement permis sur avis à l'ARC, puisqu'ils seraient soumis à un examen au cours d'une vérification éventuelle qui, nécessairement, serait assujettie au délai de prescription prolongé applicable aux opérations avec lien de dépendance.

(f) Redressements secondaires

Le fondement et les relations à l'égard desquelles la retenue d'impôt est appliquée relativement à des redressements secondaires traités comme étant des dividendes implicites tireraient profit d'une autorité législative plus claire. L'on ne peut dire avec

certitude quelles entités sont les bénéficiaires des dividendes implicites qui découlent des redressements secondaires, comment cette question est tranchée en vertu de la LIR et, en conséquence, comment le taux applicable de retenue d'impôt — compte tenu des conventions fiscales pertinentes — devrait être déterminé.

(g) Succursales/établissements stables

À l'heure actuelle, l'article 247 ne s'applique pas à l'égard des succursales (ou établissements stables) des entreprises étrangères, ni d'ailleurs à l'égard des succursales étrangères (ou établissements stables) des entreprises canadiennes. L'on peut difficilement concilier cette situation avec la disposition d'une convention qui requiert l'attribution du revenu aux établissements stables conformément au principe de pleine concurrence et avec les normes internationales qui continuent d'évoluer à cet égard et qui sont reprises dans l'étude en cours de l'OCDE sur l'attribution des profits aux établissements stables. Cela peut également soulever des inquiétudes pour ce qui est d'obtenir des renseignements auprès d'entreprises étrangères qui font affaires au Canada par l'intermédiaire d'une succursale et non d'une filiale. Par contre, il serait extrêmement difficile et complexe à l'heure actuelle de modifier l'article 247 de manière qu'il s'applique aux succursales.

(h) Centralisation accrue de l'expérience et de l'expertise au sein de l'ARC

Il serait souhaitable de centraliser davantage l'expérience et l'expertise de l'ARC dans le domaine des prix de transfert et de tenir compte de cette expérience et de cette expertise dans l'exercice, par la Division de l'impôt international (DII) et la DSAC au siège social de l'ARC, de l'autorité d'imposer une marche à suivre aux bureaux de services fiscaux sur les questions de prix de transfert et non simplement d'agir à titre de conseiller auprès de ces derniers.

(i) APP et arbitrage

Le sous-comité est d'avis que les APP devraient également être admissibles à une détermination par voie d'arbitrage en conformité avec le cinquième protocole à la convention fiscale Canada-États-Unis, puisque les APP sont simplement des applications particulières de la PAA.

(j) PAA et requalification

La requalification étant considérée par l'OCDE comme faisant partie des mesures fiscales dont les autorités fiscales peuvent se prévaloir au moment d'appliquer l'article 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, les cas où l'ARC fonde une nouvelle cotisation établie à l'égard d'un contribuable en vertu des alinéas 247(2)b) et d) devraient être admissibles à une négociation dans le cadre de la PAA.

(k) Échanges et détachements

Nous proposons que l'ARC et le secteur privé envisagent la création d'un programme d'échange et de détachement. À notre avis, un tel programme bénéficierait aux deux parties.

Le sous-comité propose des manières de régler ces enjeux. Lorsqu'un consensus a pu être atteint, il recommande des solutions précises (section 3 ci-après). Sinon, il propose d'étudier plus avant la question (section 4 ci-après).

3. Enjeux et recommandations

3.1 PAA et procédure de recours à l'autorité compétente

3.1.1 Appels internes et procédure de recours à l'autorité compétente

Enjeu

Lorsqu'un contribuable dépose un avis d'opposition auprès de la Direction générale des appels de l'ARC concernant une question soumise à l'examen de l'autorité compétente, la question se pose de savoir si l'autorité compétente est liée par les constatations formulées par la Direction générale des appels. Le point de vue auquel adhère l'ARC est énoncé au numéro 41 de la circulaire d'information 71-17R5 :

Toutefois, si le contribuable accepte la décision rendue par la Direction générale des appels, l'autorité compétente du Canada se contentera de soumettre le cas à l'autorité compétente de l'autre pays sans entreprendre de négociations. Si le contribuable n'accepte pas la décision rendue par la Direction générale des appels, l'autorité compétente du Canada entamera des négociations. L'autorité compétente du Canada tiendra dûment compte des constatations formulées par la Direction générale des appels en ce qui touche l'application de la loi canadienne.

L'interprétation de la dernière phrase suscite une certaine confusion.

Recommandation 1

Il serait fort souhaitable de préciser que, dans sa quête d'une résolution des cas relevant de la PAA, l'autorité compétente du Canada ne devrait d'aucune manière être limitée par les constatations formulées par la Direction générale des appels.

Plus particulièrement, le numéro 41 de la circulaire d'information 71-17 devrait prévoir clairement que l'autorité compétente du Canada peut et doit s'écarter des constatations formulées par la Direction générale des appels lorsque cela est nécessaire pour éviter la double imposition, peu importe que le contribuable ait ou non donné son accord à une nouvelle cotisation en vue de résoudre à l'interne un différend sur les prix de transfert avec la Direction générale des appels de l'ARC.

3.1.2 Procédure accélérée relative à l'autorité compétente (PAAC)

Enjeu

La création du programme de PAAC a été annoncée en 2005. Le programme lui-même est décrit aux numéros 21 à 23 de la circulaire d'information 71-17R5. Cependant, l'ARC a depuis refusé les demandes de recours à la PAAC dans diverses circonstances qui, de l'avis du sous-comité, semblent être des situations courantes dans le cadre desquelles l'outil qu'est la PAAC pourrait être utile. Dans certains cas, l'ARC a limité l'application de la PAAC aux seules années d'imposition à l'égard desquelles une vérification des prix de transfert était terminée en substance. Dans d'autres cas, l'ARC a indiqué qu'une vérification terminée en substance ne satisfaisait pas aux critères applicables parce que la demande n'avait pas été présentée avant que la vérification n'ait été terminée en substance. Ceci risque de compromettre sérieusement l'efficacité du caractère « accéléré » du PAAC ainsi que, peut-être, l'utilité générale du programme même. Ceci freine la pleine réalisation du potentiel des programmes de cette nature que préconise l'OCDE relativement aux PAAC².

Il serait utile d'établir et de publier des lignes directrices sur la PAAC de manière que puisse être réalisé le plein potentiel de ce programme pour ce qui est de faciliter la résolution prospective des différends fiscaux qui mettent en cause des circonstances récurrentes ou continues. Cela serait conforme aux lignes directrices en vigueur de l'OCDE et d'autres pays. Le règlement accéléré des différends fiscaux anticipés permettrait entre autres choses de réduire le coût pour les contribuables et le fisc lié à de très longs différends fiscaux. Cela devrait également avoir pour effet de réduire l'importance relative d'autres questions relevées dans ce rapport concernant le paiement provisoire d'un impôt contesté et d'intérêt sur un montant en défaut relativement à un impôt impayé et aux redressements secondaires.

Recommandation 2

Le sous-comité recommande que le programme de PAAC devrait couvrir clairement les années d'imposition qui n'ont pas encore fait l'objet d'une vérification.

Considérations supplémentaires

Pour qu'une année soit visée par la PAAC (les « années visées par la PAAC »), il ne serait pas nécessaire qu'une vérification à l'égard d'une année d'imposition ait été entreprise ni que le Canada ou tout autre partenaire d'une convention applicable ait effectué un redressement relativement à l'année en question. À cet égard, le sous-comité a discuté des considérations qui pourraient entrer en ligne de compte pour donner effet à ce genre d'élargissement de la PAAC. Par exemple, il pourrait être possible de présenter

2 L'OCDE définit dans les termes suivants la PAAC dans le *Manuel pour des Procédures Amiables Effectives* (« MPAAE ») (Annexe 3) (accentuation ajoutée) :

En plus d'une requête en cours auprès de l'autorité compétente, le contribuable peut demander assistance sur la même question pour des années d'imposition subséquentes à l'égard desquelles il a produit sa déclaration de revenus *mais qui n'ont pas encore fait l'objet d'une vérification*. L'inclusion de ces années subséquentes visées par la PAAC dans les discussions ayant cours au niveau de la PAA permet non seulement de résoudre de manière prospective la double imposition, mais également d'alléger le fardeau d'une vérification et d'une PAA distinctes [traduction].

une demande de PAAC à tout moment avant la notification par écrit au contribuable qu'un accord entre autorités compétentes a été conclu relativement aux années d'imposition précédant les années visées par la PAAC. Toutefois, des limites procédurales et substantives devraient s'appliquer de manière que, autant qu'il soit possible, tout engagement pris par l'autorité compétente, même un engagement provisoire ou conditionnel de cette nature, repose sur des renseignements objectivement fiables et vérifiables, et que les circonstances pertinentes ne soient pas uniquement conformes à celles qui sont évaluées dans le cadre d'une procédure achevée ou très avancée de l'autorité compétente mais identiques à celle-ci dans leurs aspects importants. Pour que la PAAC s'applique, il faudrait simplement que les années d'imposition visées soient ultérieures à celles pour lesquelles un accord entre autorités compétentes a été conclu conformément à une disposition pertinente de la PAA, que les faits pertinents et les circonstances entourant les opérations en cause n'aient pas changé dans des aspects importants et que les déclarations de revenus relatives aux années visées par la PAAC aient été produites au moment où l'accord initial entre autorités compétentes a été conclu.

3.2 Harmonisation des règles de procédure

3.2.1 Renonciations

Enjeu

Le délai à l'intérieur duquel il faut déposer une renonciation en conformité avec le sous-alinéa 152(4)a)(ii) et le paragraphe 152(3.1) de la LIR (généralement quatre ans) ne cadre pas avec le délai de prescription applicable à l'établissement d'une nouvelle cotisation à l'égard d'opérations impliquant des prix de transfert tel qu'il est prévu au sous-alinéa 152(4)b)(iii) (sept ans). Ainsi, si une vérification des prix de transfert est entreprise quatre ans ou plus après l'envoi par la poste de l'avis de cotisation initial à l'égard de l'année d'imposition en cause, le contribuable sera dans l'impossibilité de déposer des renonciations et de laisser l'année ouverte — il devra plutôt tenter, indirectement et, à divers égards, de manière imparfaite, de surseoir à la date butoir applicable à la cotisation en ayant recours aux procédures d'objection et d'appel. Les contribuables peuvent ainsi perdre la possibilité d'obtenir un allègement dans le cadre de la PAA. Les renonciations valides permettent à l'ARC d'établir une nouvelle cotisation pour accorder un allègement par suite de négociations entre autorités compétentes pour les années qui seraient autrement exclues en droit du rajustement.

Recommandation 3

Le sous-alinéa 152(4)a)(ii) devrait être modifié de manière que le délai de prescription qui est prévu soit harmonisé avec celui qu'énonce le sous-alinéa 152(4)b)(iii).

La règle modifiée pourrait ressembler à ceci :

(4) Cotisation et nouvelle cotisation [délai de prescription] — Le ministre peut établir une cotisation, une nouvelle cotisation ou une cotisation supplémentaire concernant l'impôt pour une année d'imposition, ainsi que les intérêts ou les pénalités, qui sont payables par un contribuable en vertu de la présente partie ou donner avis par écrit qu'aucun impôt n'est payable pour l'année à toute personne qui a produit une déclaration de revenu pour une année d'imposition. Pareille cotisation ne peut être établie après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable pour l'année que dans les cas suivants :

- a) le contribuable ou la personne produisant la déclaration :
 - (i) soit a fait une présentation erronée des faits, par négligence, inattention ou omission volontaire, ou a commis quelque fraude en produisant la déclaration ou en fournissant quelque renseignement sous le régime de la présente loi,
 - (ii) soit a présenté au ministre une renonciation, selon le formulaire prescrit, au cours du délai prescrit au sous-alinéa 152(4)b)(iii) pour les opérations auxquelles l'article 247 peut s'appliquer et, pour toute autre opération ou situation, au cours de la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable pour l'année; [...]

3.2.2 *Séparation des questions liées à la PAA des autres questions*

Enjeu

Les cotisations visant les prix de transfert soulèvent ou se posent souvent dans le contexte de nombreuses questions qui ne requièrent pas toutes le recours à des procédures — notamment la PAA — couramment associées à la résolution d'un différend en matière de prix de transfert. Un contribuable peut souhaiter présenter une demande à l'autorité compétente concernant une question relative à un éventail de redressements et souhaiter donner suite — indépendamment — à d'autres questions dans le cadre de recours exclusivement internes dans le but de régler ces questions définitivement et le plus rapidement possible et, quoi qu'il en soit, avant la fin des délibérations des autorités compétentes qui peuvent parfois être très longues. Comme la PAA est une longue procédure et qu'elle donne lieu à des négociations entre gouvernements, elle ralentit souvent le processus interne touchant ces autres questions.

Recommandation 4

Il faudrait songer à faciliter, par la voie de modifications législatives ou par d'autres moyens, la séparation des questions visées par une PAA des autres questions, de manière que les processus ainsi isolés puissent se dérouler séparément. Plus précisément, ces autres questions incluraient non seulement les questions internes mais également les questions accessoires liées aux prix de transfert, comme les pénalités et les intérêts si ces questions ne sont pas examinées au niveau des autorités compétentes. Par exemple, l'article 173 de la LIR pourrait être modifié de sorte que le contribuable puisse déposer plus d'une opposition et que chaque opposition puisse suivre son cours séparément.

3.2.3 Harmonisation du processus d'appel et de la procédure de recours à l'autorité compétente

Enjeu

La Direction générale des appels rend parfois sa décision à un moment où l'autorité compétente ne s'est pas encore prononcée sur une demande d'allégement d'un contribuable. Ce dernier est alors contraint de déposer un avis d'appel devant la Cour canadienne de l'impôt pour protéger ses droits au cas où les autorités fiscales ne parviennent pas à lui accorder un allégement par rapport à la double imposition à l'étape de la procédure entre autorités compétentes. Bien qu'il soit possible pour le contribuable de demander que son appel soit tenu en suspens en attendant que l'autorité compétente se prononce, le contribuable n'a à l'heure actuelle aucun droit reconnu de faire suspendre son appel. Ainsi qu'il a été indiqué précédemment, l'autorité compétente ne s'intéresse pas uniquement à la relation qui existe entre les contribuables et les autorités fiscales, mais également à celle qui existe entre les autorités fiscales elles-mêmes qui cherchent à déterminer leur droit respectif à une assiette fiscale commune. Lorsqu'il peut être déterminé qu'il y a un risque véritable de double imposition potentielle à régler, établi par l'acceptation d'un cas pour décision par les autorités compétentes, les contribuables devraient alors être relevés de l'obligation de manoeuvrer parmi les règles de procédure qui s'appliqueraient par ailleurs jusqu'à ce que — et sans préjudice — les autorités compétentes se soient prononcées sur les intérêts respectifs des pays concernés.

Recommandation 5

La Direction générale des appels devrait songer à surseoir à sa décision officielle sur toutes les objections en suspens en attendant la résolution du dossier au niveau des autorités compétentes. Dans les cas où la Direction générale des appels a rendu sa décision et où le contribuable s'adresse à l'autorité compétente pour obtenir un allégement, nous recommandons l'adoption d'une règle de manière qu'on reconnaisse au contribuable le droit de demander la suspension de son appel en attendant la décision de l'autorité compétente.

3.3 Allègement attribuable à la nature de la PAA

3.3.1 Paiement anticipé de l'impôt et garantie

Enjeu

Les contribuables doivent effectuer des paiements anticipés d'impôt ou fournir une garantie lorsqu'une question de prix de transfert est négociée entre deux autorités compétentes. À l'heure actuelle, les grandes sociétés doivent payer l'équivalent de la moitié du montant d'impôt réclamé en vertu de la partie I et la totalité du montant d'impôt réclamé en vertu de la partie XIII, ainsi que tout le montant des pénalités et des intérêts connexes, dans un délai de 90 jours suivant la date de la cotisation. Si elle ne dépose aucun appel ou aucune opposition à titre préventif, la grande société doit payer le reste du montant représentant 50 pour cent de l'impôt de la partie I. Si elle demande l'aide de l'autorité compétente et dépose un appel ou une opposition à titre préventif, elle devra fournir une garantie représentant 50 pour cent du montant d'impôt. Si la société se prévaut de la procédure de l'autorité compétente sans déposer d'appel ou d'opposition à titre préventif, ou relativement à un impôt contesté sous le régime de la partie XIII, elle devra fournir une garantie pour la totalité de l'impôt (circulaire d'information 71-17R5, numéros 47-78). Cette politique est en contradiction avec les lignes directrices de l'OCDE³.

Dans la pratique, en vertu de l'article 220 de la LIR, l'ARC a adopté une politique qui permet aux contribuables de fournir une garantie pour l'impôt de la partie I. Nous avons pris connaissance du fait que l'ARC a appliqué également sa politique de garantie aux cotisations d'impôt établies en vertu de la partie XIII qui font l'objet de négociations entre autorités compétentes. La totalité de la cotisation doit alors être garantie.

Recommandations 6, 7 et 8

- (6) La pratique de l'ARC décrite ci-dessus relativement à l'acceptation d'une garantie pour l'impôt de la partie I et de la partie XIII devrait être clarifiée par écrit par la voie d'une modification de la circulaire d'information 71-17R5.

3 L'OCDE dit ceci dans son MPAAE :

Il y a plusieurs raisons pour lesquelles il peut être souhaitable de suspendre la perception de l'impôt dans l'attente de la résolution de la PAA. Toute condition aux termes de laquelle il faudrait acquitter une cotisation d'impôt avant d'avoir accès à la PAA pour obtenir un allègement de cet impôt même serait généralement incompatible avec la politique consistant à rendre la PAA accessible à tous pour résoudre de tels différends. Même si une entente découlant de la PAA élimine en bout de ligne la double imposition ou une autre imposition qui n'est pas compatible avec la Convention, la condition qui consiste à payer l'impôt avant la conclusion de la PAA peut coûter en permanence au contribuable la valeur temporelle de la somme d'argent représentée par le montant imposé indûment pour la période antérieure à la conclusion de la PAA, au moins dans le cas assez courant où les politiques respectives des États contractants concernés en matière d'intérêt ne compensent pas pleinement le contribuable pour le coût en question. Cela signifie donc que, dans de tels cas, la PAA ne permettrait pas de réaliser l'objectif qui consiste à éliminer complètement, sur le plan économique, le fardeau de la double imposition. [...] En outre, même si ce fardeau économique est éliminé en bout de ligne, le fait d'exiger du contribuable qu'il paie un impôt sur le même revenu à deux États contractants est susceptible de lui causer des problèmes de liquidités qui sont incompatibles avec les objectifs de la Convention, à savoir éliminer les obstacles au commerce et à l'investissement transfrontaliers. Enfin, il peut en découler aussi, et malheureusement, des retards dans la résolution de dossiers si un pays est moins disposé à entamer de bonne foi des discussions sur la PAA lorsqu'il est probable qu'il en résultera un remboursement des impôts déjà perçus. Si l'impôt en question risque d'être perdu en raison d'une faillite ou du fait que le contribuable risque de disparaître, les pratiques de perception qui permettent un recouvrement immédiat semblent être appropriées [traduction].

- (7) Un allègement plus général dans des circonstances appropriées par la voie de modifications législatives devrait être envisagé. On reconnaîtrait ainsi une caractéristique inhérente de la PAA, à savoir qu'elle donne lieu à la détermination des intérêts respectifs des gouvernements, pour leur propre compte, à l'égard d'une assiette fiscale commune, tandis que le contribuable est indifférent, dans de nombreux cas, à l'issue de cette détermination. La LIR pourrait être modifiée pour éviter qu'un contribuable ait à payer une dette d'impôt contestée, en l'absence d'un risque, dans la mesure où la procédure de l'autorité compétente est raisonnablement prévue ou en cours.
- (8) À titre subsidiaire, il est recommandé que la même politique s'applique à l'impôt de la partie I et à l'impôt de la partie XIII se rapportant à une PAA et que les contribuables soient autorisés à fournir une garantie couvrant la moitié seulement des montants en litige.

3.3.2 *Intérêt sur montants en défaut*

Enjeu

L'intérêt sur un montant en défaut est imposé à l'égard de l'impôt à payer contesté se rapportant à la période de la procédure de l'autorité compétente ainsi qu'à l'égard des redressements occasionnés par toute détermination découlant de cette procédure, même si l'issue de cette procédure, et par le fait même la manière et la mesure dans laquelle un contribuable est imposable, sont inconnues et ne peuvent être connues avant la fin de cette procédure et avant que l'autorité compétente canadienne et son homologue étrangère n'aient déterminé de quelle manière et sur quel fondement la LIR doit s'appliquer, ayant pris en compte des considérations qui, peut-on prévoir, se rapportent autant à leurs intérêts respectifs en matière d'imposition qu'à l'observation par le contribuable d'un régime fiscal interne quelconque. Cet intérêt constitue une pénalité sévère car il n'est pas déductible. Ainsi que l'OCDE l'a fait remarquer, « [il] est généralement reconnu qu'un contribuable peut subir l'équivalent économique d'une double imposition, même lorsque la double imposition sous-jacente est éliminée dans le cadre d'une entente conclue dans le cadre d'une PAA, s'il existe des asymétries considérables entre la manière dont les deux pays traitent l'intérêt qui peut devenir dû sur les dettes fiscales et les remboursements »⁴ [traduction]. L'OCDE propose que « l'allègement au titre de l'intérêt pour la période au cours de laquelle se déroule une PAA, plus particulièrement si cette période n'est pas raisonnable, peut sembler justifié étant donné que le contribuable n'a aucune maîtrise sur de larges portions de la PAA, par exemple les discussions entre les autorités compétentes »⁵ [traduction].

4 MPAE de l'OCDE, par. 4.5.2.

5 Ibid.

Parce que la question de savoir si l'intérêt sur un montant en défaut est visé par la PAA à tout le moins indirectement est incertaine, l'on ne pourra accorder un allègement de manière fiable que sur une base unilatérale au Canada. La politique de l'ARC consiste à accorder un allègement au cas par cas, en prenant en considération des facteurs tels la coopération du contribuable et la réciprocité avec l'administration étrangère⁶. Le processus de demande et d'obtention d'un allègement est largement discrétionnaire et repose, de manière générale, sur des affirmations de « blâme » ou de responsabilité, faites à l'initiative du contribuable et admises par l'ARC, pour avoir retardé le déroulement de l'instance. Le sous-comité estime généralement que rendre l'exercice du pouvoir discrétionnaire de l'ARC conditionnel au fait que celle-ci est d'une manière quelconque blâmable n'est pas la seule manière ni la manière la plus sage ou fiable de déterminer une obligation de payer de l'intérêt et que cela est généralement injuste pour l'ARC. Plus précisément, les circonstances en cause dans le cadre d'une PAA sont souvent complexes et mettent fréquemment en jeu le règlement entre gouvernements de la question de leurs intérêts respectifs à l'égard d'une assiette fiscale commune, où le contribuable est indifférent quant à l'issue.

Recommandation 9

La disponibilité d'un allègement pour l'intérêt sur un montant en défaut pourrait être abordée en tenant compte davantage de la nature de la PAA et de la complexité des différends en matière de fiscalité internationale, ainsi que des intérêts parallèles découlant des rapports contribuable-à-gouvernement et gouvernement-à-gouvernement, en modifiant la LIR de manière que l'intérêt sur un montant en défaut ne soit pas réclamé relativement à des redressements découlant d'une PAA, d'un APP ou d'une autre procédure semblable à condition que toute obligation fiscale en résultant ou tout « rapatriement » requis se produise dans un délai raisonnable suivant la conclusion de la procédure, disons 90 jours (ou la période qui commence à compter de l'ouverture de la procédure, sous réserve de la conformité en temps opportun par le contribuable aux demandes par les autorités compétentes de renseignements et autre soutien pour permettre à la procédure de progresser effectivement vers une résolution).

Alternativement, l'intérêt sur un montant en défaut dans ces circonstances devrait être déductible dans le calcul du revenu d'un contribuable qui fait l'objet d'une cotisation pour impôt non-payé.

Par exemple, l'on pourrait modifier les articles 223.1 et 115.1 pour obtenir l'allègement nécessaire. L'article 115.1, tel qu'il existe à l'heure actuelle, est un exemple de la manière dont, en général, il est prévu que l'ARC ne soit pas limitée par le reste de la LIR lorsqu'il s'agit de donner effet à une détermination de l'autorité compétente — bilatérale ou unilatérale.

6 Circulaire d'information 71-17R5, numéro 52.

3.4 Pénalités au titre des prix de transfert

Enjeu

La pénalité prévue au paragraphe 247(3) est imposée si le redressement effectué au chapitre des prix de transfert excède le montant minimum, lequel est le moins élevé de 10 pour cent du revenu brut du contribuable pour l'année ou de 5 000 000 \$. Les contribuables ne seront pas assujettis à la pénalité prévue au paragraphe 247(3) s'ils ont fait des efforts sérieux pour déterminer, utiliser et documenter les prix de pleine concurrence. La documentation doit être complète et exacte quant à tous les éléments importants et doit être établie à la date limite de production de la déclaration d'impôt pour l'année d'imposition en question et remise à l'ARC dans un délai de trois mois suivant une demande écrite.

Pour de nombreuses petites entreprises, il s'agit là d'une norme à la fois lourde et coûteuse à observer. Cependant, étant donné la structure du montant minimum donnant lieu à la pénalité, les entreprises dont les revenus sont moins élevés peuvent aisément être assujetties à la pénalité. De fait, une entreprise en démarrage qui n'a aucun revenu ou un revenu à peu près nul pourrait être assujettie à une pénalité si un redressement au titre des prix de transfert était effectué. Les vérifications menées par l'ARC auprès de telles entreprises peuvent prendre du temps et coûter cher aux petites entreprises.

Recommandations 10, 11 et 12

- (10) L'ARC devrait publier davantage de directives sur ce que constituent des « efforts sérieux » et sur ses normes en matière d'évaluation des risques.
- (11) Le montant minimum aux fins d'imposer la pénalité devrait être relevé de manière à ce que les petites entreprises en démarrage ne soient pas visées par les pénalités.
- (12) L'ARC devrait exercer son pouvoir discrétionnaire d'accorder un allègement par rapport aux pénalités ou de n'imposer aucune pénalité et ne pas référer les circonstances d'un contribuable aux fins d'un examen des pénalités, sauf dans les cas où le contribuable a clairement fait fi de ses obligations de fournir une explication raisonnable des incidences des prix de transfert sur son revenu déclaré et où il n'y a pas de documentation digne de ce nom du type envisagé aux catégories énoncées au paragraphe 247(4) de la LIR même si l'existence et le contenu de cette documentation n'est disponible que dans le cadre d'une vérification normale. En d'autres termes, les pénalités prévues au paragraphe 247(3) de la LIR devraient être des mesures extrêmes destinées à punir les contribuables pour leur indifférence flagrante à l'égard de leurs responsabilités en matière de déclaration, et à les dissuader d'agir ainsi, et on ne devrait pas y recourir dans les cas habituels. L'ARC devrait en revanche conserver son pouvoir discrétionnaire d'imposer de telles pénalités, en accord avec des normes uniformes que l'ARC estime les plus pratiques, afin d'atténuer la possibilité que les contribuables fassent fi de leurs responsabilités accrues sur le plan de la déclaration et de la documentation qui accompagnent l'existence d'opérations entre parties avec lien de dépendance.

3.5 Redressements à la baisse

Enjeux

À l'heure actuelle, un recours procédural devrait être disponible aux contribuables qui ne sont pas d'accord avec une détermination (ou l'absence de détermination) du ministre relativement à des déterminations visées au paragraphe 247(10).

La question de savoir si l'existence même du pouvoir discrétionnaire est nécessaire peut aussi être posée. Sous réserve de tous les outils ordinaires dont l'ARC dispose pour établir des cotisations dans un délai prolongé et compte tenu de la visibilité nécessaire de ce genre de demande, l'on peut faire valoir que le redressement à la baisse ne devrait pas être discrétionnaire. Présument, la crainte de l'ARC est que l'assiette fiscale concédée par le Canada ne soit reprise nulle part ailleurs.

Recommandations 13 et 14

(13) Le paragraphe 247(10) devrait être modifié de manière à prévoir un recours lorsqu'il n'est pas donné suite à une demande de redressement à la baisse ou que celle-ci est rejetée⁷.

(14) La possibilité de supprimer le pouvoir discrétionnaire au paragraphe 247(10) devrait être envisagée.

3.6 Redressements secondaires

Enjeu

Il existe une certaine confusion en ce qui a trait au fondement juridique qui permet la perception de l'impôt de la partie XIII sur des redressements secondaires traités comme des dividendes. Les paragraphes 15(1), 214(3) et 212(2) devraient-ils s'appliquer seuls? Ou le paragraphe 56(2) s'applique-t-il et devrait-il s'appliquer également? Les cotisations fondées sur le paragraphe 15(1) découlent sans doute le plus couramment de détentions directes d'actions et, dans le présent contexte, de détentions directes d'actions souvent en propriété entière, par exemple dans une filiale. Un actionariat

7 Un paragraphe 247(10) modifié pourrait être libellé dans les termes suivants :

- (a) Lorsque, à la suite de la production d'une déclaration de revenus pour l'année d'imposition en cause, le contribuable considère qu'un redressement (autre qu'un redressement qui donne lieu à un redressement de capital ou un redressement de revenu du contribuable pour une année d'imposition, ou qui augmente le montant d'un tel redressement) est requis en vertu du paragraphe (2) à l'égard de l'année d'imposition en cause, le ministre doit, sur demande écrite présentée dans le délai prescrit au sous-alinéa 152(4)b)(iii), déterminer le plus rapidement possible tous les montants qui doivent être redressés conformément au paragraphe (2) par suite de la demande, et émettre un avis de nouvelle cotisation ou un avis de détermination d'une perte, selon le cas, et rembourser les montants, le cas échéant, qui sont requis sous le régime de la présente loi.
- (b) Lorsque, sur demande présentée en vertu de l'alinéa a) par un contribuable relativement à un redressement (autre qu'un redressement qui donne lieu à un redressement de capital ou un redressement de revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, ou qui augmente le montant d'un tel redressement), il n'est pas convaincu que le redressement demandé est approprié, le ministre établit une cotisation à l'égard de tout montant payable sous le régime de la présente loi par la personne et envoie un avis de cotisation à la personne, ou effectue la détermination d'une perte requise dans les circonstances, et les articles 150 à 163, les paragraphes 164(1) et (1.4) à (7), les articles 164.1 à 167 et la Section J de la partie I s'appliquent avec toutes les modifications que les circonstances requièrent.

direct et indirect plus complexe a une incidence sur la question de savoir si ou comment de telles cotisations peuvent être établies et si le paragraphe 56(2) peut s'appliquer.

Recommandation 15

Il faudrait apporter des modifications législatives de manière à clarifier le traitement des dividendes implicites. Par exemple, l'alinéa 214(3)a) peut être remplacé par ce qui suit :

214(3) Sommes réputées constituer des paiements — Pour l'application de la présente partie,

- (a) le montant du redressement de revenu ou du redressement de capital effectué en application de l'article 247 qui serait inclus dans le calcul du revenu d'un contribuable est réputé avoir été versé par le contribuable à titre de dividende à son(s) actionnaire(s) non-résident(s); [...]

3.7 Remboursement de l'intérêt au titre de la partie XIII

Enjeu

Il y a paiement excédentaire de l'impôt de la partie XIII lorsque le montant des paiements assujettis à l'impôt de la partie XIII (habituellement les dividendes, l'intérêt, le loyer et les redevances) est réduit par suite d'une procédure de l'autorité compétente ou de cotisations visant les prix de transfert en application de l'article 247. Dans le cas de ce dernier scénario, on peut citer en exemple le cas où les paiements par une société canadienne de redevances à une entreprise sœur américaine sont jugés excessifs (c.-à-d. supérieurs aux prix de pleine concurrence). À l'étape de l'établissement de la nouvelle cotisation, on refuse au contribuable la déduction, prévue à la partie I de la LIR, de la portion des redevances qui excède le montant de pleine concurrence. Les redevances excédentaires sont réputées être des dividendes versés à l'entreprise résidente des États-Unis et faisant l'objet d'un impôt en vertu de la partie XIII, au taux de 5 pour cent, conformément à l'article X de la convention fiscale Canada-États-Unis. Il y a paiement excédentaire de l'impôt de la partie XIII parce que l'impôt sur les paiements de redevances initiaux a été retenu au taux de 10 pour cent.

Le remboursement de l'impôt de la partie XIII est clairement autorisé par le paragraphe 227(10.1) et le paragraphe 164(1) de la LIR. Cependant, la LIR est imprécise quant à l'intérêt payable sur le remboursement de l'impôt de la partie XIII. De manière générale, l'ARC n'a pas pour politique de payer intérêt sur le remboursement de l'impôt de la partie XIII qui découle d'une procédure de l'autorité compétente. Sur le plan technique, la position adoptée par l'ARC semble reposer sur le fait que l'ARC a déterminé qu'un recours à l'autorité compétente est assimilable à une demande de remboursement sous la partie XIII aux termes du paragraphe 227(6) — lorsqu'une telle

demande est effectuée, il ne découle aucune cotisation si le ministre donne son accord au remboursement, et il n’y a aucune application du paragraphe 164(3) contrairement à ce qui est prévu aux paragraphes 227(10) et (10.1).

Le paragraphe 227(10.1) renvoie dans sa conclusion au paragraphe 164(3), qui autorise le versement d’intérêt sur le paiement en trop. En général, l’on pourrait raisonnablement dire de la LIR qu’elle vise à permettre le versement d’intérêt sur les remboursements de l’impôt de la partie XIII.

Recommandation 16

Il devrait exister un mécanisme par lequel serait permis le versement d’intérêt sur les paiements en trop de la partie XIII. L’on pourrait clarifier la loi en modifiant l’alinéa 164(3)c) de manière à inclure l’« avis de cotisation » relativement à l’impôt de la partie XIII, et un « avis de cotisation » pourrait être réputé découler de la procédure de l’autorité compétente. Le paragraphe 164(7) peut être modifié de manière que le « paiement en trop » inclue le total de tous les montants payés au titre de l’obligation de la société au chapitre de la partie XIII.

3.8 Centralisation accrue de l’expérience et de l’expertise en matière de prix de transfert au sein de l’ARC

Enjeu

Plusieurs divisions de l’ARC sont actuellement mises à contribution aux fins de l’administration des règles de prix de transfert et chacune possède sa propre expertise. Bien qu’il existe déjà une sorte de centralisation, la décision d’accroître la concentration de l’expérience et de l’expertise pertinentes de l’ARC au sein de la DII et de la DSAC, assortie du pouvoir d’en prévoir la vaste application dans les dossiers de prix de transfert, offrirait plusieurs avantages. Cela contribuerait à assurer une certaine continuité et encouragerait une analyse substantive sur un certain nombre de fronts, notamment l’établissement des attentes des contribuables en matière de conformité et des attentes mutuelles de l’ARC et des contribuables sur la manière dont certaines questions particulières de prix de transfert seront abordées dans le cadre d’une vérification, et probablement traitées lorsqu’il y a différends ou dans le cadre d’un recours à l’autorité compétente. Cela devrait aider à établir les priorités internes concernant les types de dossiers de prix de transfert qui sont d’intérêt, la raison pour laquelle ils présentent un intérêt et la manière dont ils seront réglés en conformité avec les thèmes ou principes sous-jacents, sans avoir à tenir compte spécifiquement d’un éventail d’éléments. Enfin, une concentration plus systématique de l’expérience et de l’expertise de même que les pouvoirs qui s’y rapportent, permettrait de faire en sorte que l’ARC soit perçue comme se prononçant d’une seule voix en tant qu’institution sur le plan international — sur les questions de fond, les questions portant sur les pénalités, les intérêts, l’exercice du pouvoir discrétionnaire, entre autres questions — quoiqu’avec l’appui du personnel sur le terrain. L’on éviterait ainsi notamment les divisions au sein de l’ARC et les contribuables n’auraient plus à entreprendre de multiples procédures comme si ces procédures étaient autonomes.

Recommandation 17

Le sous-comité recommande une concentration et une centralisation accrues de l'expérience et de l'expertise de l'ARC en matière de prix de transfert, au sein tant de la DII que de la DSAC, et l'application de cette expérience et de cette expertise par la voie du pouvoir centralisé de la DII et de la DSAC dans le cadre des vérifications effectuées par les bureaux de services fiscaux plutôt qu'un simple rôle de conseiller auprès de ces bureaux.

3.9 APP et arbitrage

Enjeu

Conformément au paragraphe 6 de l'article XXVI du cinquième protocole à la convention fiscale Canada-États-Unis, une question relative aux prix de transfert qui ne peut être résolue par la voie de la PAA peut être soumise à la procédure d'arbitrage. Il n'est pas certain si les APP seront assujettis à l'arbitrage. L'incertitude naît du renvoi asymétrique aux APP au paragraphe 16 de l'Annexe A du protocole, qui prévoit ceci :

Aux fins des paragraphes 6 et 7 de l'article XXVI et de la présente note, chaque autorité compétente confirme par écrit à l'autre autorité compétente et à la ou aux personnes concernées la date à laquelle elle a reçu l'information nécessaire pour effectuer un examen approfondi d'un accord amiable. Cette information désigne :

- (a) aux États-Unis, l'information qui doit être remise à l'autorité compétente américaine en vertu de la Revenue Procedure 2006-54, article 4.05 (ou de toute disposition analogue qui s'applique) et, dans les affaires d'abord soumises à titre de demande relative à un accord de fixation préalable de prix de transfert, l'information devant être soumise au Internal Revenue Service conformément à la Revenue Procedure 2006-9, article 4 (ou à toute disposition analogue qui s'applique);
- (b) au Canada, l'information qui doit être remise à l'autorité compétente canadienne en vertu de la Circulaire d'information 71-17 (ou de toute autre publication qui la remplace).

Recommandation 18

Les APP bilatéraux et multilatéraux sont essentiellement des prolongements de la PAA et sont conclus sous le régime de celle-ci⁸. Il serait utile de clarifier l'application de la procédure d'arbitrage relativement aux APP comme étant une composante de la PAA. À cette fin, l'on pourrait confirmer que les autorités compétentes peuvent déterminer qu'en tant que prolongements de la PAA, les APP ou les questions et les résultats qui sont l'objet des APP peuvent également être soumis au processus d'arbitrage dans la mesure où celui-ci est disponible, et le délai écoulé dans le cadre du processus

⁸ Voir OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, paragraphe 4.140.

d'APP ainsi que les documents et les analyses préparés à cet égard compteraient aux fins de satisfaire pleinement aux exigences en matière de délai et de présentation de documents dont le processus d'arbitrage est assorti.

L'on devrait clarifier également dans une certaine mesure la manière dont l'arbitrage devrait traiter le sujet d'une APP. Ainsi, dans le contexte d'une APP, après l'expiration d'un délai de deux ans à compter du moment où une demande complète de PAA a été déposée auprès des autorités compétentes concernées sans résolution, chaque autorité compétente devrait soumettre son exposé de position ainsi que le prévoient les règles de procédure en matière d'arbitrage, et le rôle de la commission d'arbitrage consisterait à choisir l'un des deux exposés conformément à la procédure d'arbitrage.

3.10 PAA et requalification

Enjeu

Conformément aux numéros 27 et 28 de la circulaire d'information 71-17R5, lorsque l'ARC se fonde sur les dispositions de la LIR relatives à la requalification pour établir une nouvelle cotisation, le droit du contribuable concerné à un allègement de la double imposition par la voie de la PAA est alors limité dans la mesure décrite ci-après :

27. L'autorité compétente du Canada n'entame normalement pas de négociations au sujet de cas pour lesquels la cotisation ou nouvelle cotisation repose sur l'article 245 de la Loi ou sur d'autres articles anti-évitement particuliers de la *Loi*, y compris le *Règlement de l'impôt sur le revenu*. Cela signifie généralement que l'autorité compétente du Canada prend en considération les demandes d'aide présentées dans de tels cas, mais que si elle accepte la demande, elle se contentera d'envoyer le cas à l'autorité compétente de l'autre pays afin que cette dernière décide, à sa discrétion, de l'allègement à accorder.

28. Dans le cas où une cotisation ou nouvelle cotisation renvoie à une disposition anti-évitement et où le contribuable réussit à faire annuler cette partie de la cotisation ou nouvelle cotisation, que ce soit par la Direction générale des appels ou par un tribunal, de sorte que l'évitement ne soit plus en cause, le contribuable peut alors demander l'aide de l'autorité compétente du Canada s'il subsiste un problème de non-conformité de l'imposition avec la convention fiscale. (Veuillez toutefois prendre note que, pour les cas qui ont fait l'objet d'une décision judiciaire, l'autorité compétente du Canada ne peut modifier la décision rendue par un tribunal et que l'aide qu'elle apporterait se limiterait à soumettre le cas à l'autorité compétente de l'autre pays. Voir le numéro 43.)

Donc, puisque les alinéas 247(2)b) et d) sont considérés spécifiquement comme constituant une disposition anti-évitement de la LIR, l'autorité compétente du Canada ne négociera effectivement pas les dossiers dans lesquels la nouvelle cotisation repose sur ces alinéas. Cependant, les contribuables qui s'adressent à la Cour canadienne de l'impôt pour faire infirmer la décision de l'ARC de se fonder sur les alinéas 247(2)b) et d) courent le risque que l'autorité compétente du Canada décide ensuite de ne pas

négoier leurs dossiers par suite des décisions judiciaires. En conséquence, dès que l'ARC invoque les alinéas 247(2)*b*) et *d*) dans une nouvelle cotisation, les contribuables concernés se voient refuser, à toutes fins utiles, un allègement sous le régime de la PAA.

La requalification est une mesure ou un événement considéré par l'OCDE comme relevant de la portée de l'article 9 du Modèle de Convention fiscale. Le paragraphe 1.38 des Principes de l'OCDE prescrit que « [l']article 9 permettrait donc que les modalités soient modifiées de manière à refléter celles que les parties auraient adoptées si la transaction avait été structurée en conformité avec la situation économique et commerciale réelle de parties traitant dans un contexte de pleine concurrence ». L'ARC, dans la circulaire d'information 87-2R, adopte généralement les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert et, plus généralement, sauf en cas d'une réserve précise, le Canada adopte le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et ses commentaires. Par conséquent, les rajustements effectués en conformité avec l'article 9 devraient pouvoir faire l'objet d'une PAA si une imposition n'est pas conforme à la convention applicable. En résumé, la « qualification » des opérations et autres arrangements qui sont conclus par un groupe sous un contrôle commun (ayant un lien de dépendance) est un aspect normatif des prix de transfert et, du fait de la nature de tels arrangements et opérations dans un contexte multinational, peut devoir être évaluée souvent sans aide de comparaisons avec des cas similaires sans lien de dépendance. En outre, ainsi que l'OCDE le prévoit dans les Principes de l'OCDE et ainsi que les alinéas 247(2)*b*) et *d*) de la LIR et la circulaire d'information 87-2R le prévoient expressément, les opérations d'un contribuable telles qu'elles sont mises en œuvre généralement devraient être acceptées comme fondement du calcul de son revenu, notamment tel qu'il est assujéti aux règles et aux pratiques sur les prix de transfert (en dépit de la possibilité d'une équivalence économique avec d'autres formes d'opérations et d'arrangements assortis de conséquences fiscales différentes) en l'absence d'un évitement fiscal démontrable et, selon nous, calculé. À notre avis, l'on ne doit pas supposer l'existence d'un évitement fiscal calculé du seul fait qu'un contribuable a choisi une forme d'opération parmi plusieurs autres formes possibles pour atteindre un résultat économique en particulier et qu'il obtient par suite de ce choix un traitement fiscal comparativement plus bénéfique.

Recommandation 19

En conséquence, nous recommandons à l'autorité compétente du Canada de modifier la circulaire d'information 71-17 et d'accepter de négocier pleinement tous les rajustements en vertu de l'article 247 de la LIR, conformément aux lignes directrices de l'OCDE.

À titre d'alternative, si l'autorité compétente du Canada n'est pas disposée à accepter de négocier les cas de requalification sous le régime de la PAA, nous recommandons qu'une procédure soit ajoutée à la LIR pour permettre aux contribuables de contester l'applicabilité des alinéas 247(2)*b*) et *d*) tout en conservant tous leurs droits à un plein allègement de la double imposition par la voie de la PAA. À cette fin, l'on pourrait prévoir un renvoi semblable à celui qui est visé à l'article 173 de la LIR, qui relèverait cependant de l'entière discrétion du contribuable.

3.11 Échanges et détachements

Enjeu

Au cours des discussions qu'il a tenues, le sous-comité est arrivé à la conclusion qu'il pourrait être souhaitable d'effectuer des échanges ou des détachements de personnel entre le secteur privé et la DII et la DSAC. En fait, le sous-comité a estimé que les contribuables et leurs conseillers pourraient bénéficier d'une approche et d'une analyse des problèmes et des questions selon la perspective et du point de vue de l'ARC. Par exemple, il serait bénéfique pour les spécialistes du secteur privé de mieux comprendre les problèmes sur lesquels les professionnels de l'ARC doivent se pencher au cours des vérifications visant les prix de transfert et les stratégies, défis et solutions qui se posent dans le cadre des négociations entourant les dossiers de double imposition sous les régimes de la PAA et des APP. De même, le sous-comité estime qu'il pourrait être bénéfique pour les professionnels de l'ARC de prendre part à l'établissement et à la documentation de pratiques en matière de prix de transfert au sein d'une entreprise multinationale et d'acquérir une expérience plus directe sur les questions qui se posent au stade initial au cours duquel l'on évalue des considérations conflictuelles aux fins de l'élaboration de politiques sur le prix de transfert et où l'on prépare la documentation, puis de défendre des prix de transfert et tenter également de régler des dossiers de double imposition du point de vue du secteur privé.

Recommandation 20

En conséquence, nous recommandons à l'ARC et au secteur privé d'envisager la création d'un programme de détachement en vue de faciliter les échanges mutuels. Les lignes directrices d'un tel programme pourraient régler les questions telles que la durée des détachements, l'expérience minimum requise des candidats et les conflits d'intérêts pendant et après les détachements.

4. Questions à approfondir

4.1 Application des règles de prix de transfert aux succursales

Enjeu

L'article 247, tel qu'il est libellé actuellement, ne traite pas des succursales ni des établissements stables (ES). Ceci est difficilement conciliable avec la disposition d'une convention fiscale et les normes internationales en cours de développement qui requièrent ou prévoient l'attribution du revenu aux ES en conformité avec le principe de pleine concurrence. Ceci laisse entrevoir également le risque que l'obtention de renseignements auprès d'entreprises étrangères qui mènent des activités au Canada par l'intermédiaire d'une succursale et non d'une filiale pose des problèmes.

L'application du principe de pleine concurrence aux succursales est une question fort complexe, à la fois dans la pratique et en théorie. Il est très difficile pour le sous-comité de formuler des recommandations précises à ce moment-ci en raison des développements en cours à l'OCDE et de la crainte que l'approche canadienne ne soit déphasée par rapport à celles des autres pays. Le sous-comité estime que la question doit être étudiée rapidement et que des directives doivent être formulées.

Commentaires

En principe, les considérations relatives aux prix de transfert (ou similaires) sont pertinentes aux fins des déterminations qui concernent l'attribution du revenu découlant d'opérations entre parties liées ainsi que des « opérations internes » au sein d'une entité (c.-à-d. entre un ES et son siège social). L'objectif général de l'analyse portant sur le prix de transfert est d'offrir un cadre objectif pour vérifier et s'assurer que le revenu imposable canadien est conséquent aux circonstances canadiennes dans lesquelles il est gagné. À tout le moins, l'analyse portant sur les prix de transfert offre un cadre qui permet d'identifier et de mesurer les fonctions et les risques qui, inévitablement, dans tout exercice entrepris aux fins du calcul et de l'attribution du revenu, doivent être analysés. L'OCDE l'a reconnu dans les modifications qu'elle a récemment proposées à l'article 7 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE⁹, et le Canada et les États-Unis ont fait de même à l'Annexe B du cinquième protocole à la convention fiscale Canada-États-Unis et l'explication technique de ce protocole¹⁰.

9 Voir OCDE, *Revised Commentary on Article 7 of the OECD Model Tax Convention*, 10 avril 2007, et *Discussion draft on a new Article 7 (Business Profits) of the OECD Model Tax Convention*, 7 juillet au 31 décembre 2008.

10 L'explication technique a été publiée par le département du Trésor américain le 10 juillet 2008, avec l'assentiment du gouvernement du Canada, exprimé dans un communiqué publié simultanément par le ministre des Finances.

Par ailleurs, modifier l'article 247 sur le plan législatif pour qu'il s'applique aux succursales ou aux ES des contribuables non-résidents (ou des contribuables résidents qui exploitent leur entreprise à l'étranger) soulève un certain nombre de questions qui correspondent à celles qui ont été soulevées dans le cadre de l'initiative de l'OCDE et de la convention Canada-États-Unis. Ces questions incluent notamment celles de savoir de quelle manière l'on doit assimiler les « opérations » au sein d'une entité aux transactions conclues entre des entités, de quelle manière mesurer et tenir compte des dépenses comptables relatives aux transferts qui n'ont pas d'existence juridique, et s'il y a lieu de traiter les « opérations » internes comme ayant exactement les mêmes implications que des transferts équivalents entre des entités relativement à la question de savoir si le profit découlant de cette « opération » devrait être attribué à l'établissement. D'autres questions plus fondamentales se posent également, comme celle de savoir si l'approche adoptée par l'OCDE actuellement, notamment la reformulation complète proposée de l'article 7, peut avoir ou aura un effet immédiat sur l'application de la plupart des conventions fiscales auxquelles le Canada est partie et dont aucune des dispositions ne s'apparente au nouvel article 7 proposé.

En conséquence, le sous-comité recommande que l'on invite l'ARC et le ministère des Finances à former un groupe de travail pour approfondir ces questions. Le groupe de travail pourrait faire appel à des membres du secteur privé.

4.2 Décisions judiciaires et PAA

Enjeu

Conformément au numéro 43 de la circulaire d'information 71-17R5, l'autorité compétente du Canada estime qu'elle n'a pas le pouvoir de déroger aux décisions rendues par un tribunal canadien dans sa tentative d'obtenir un allègement de la double imposition dans le cadre d'une PAA. Le sous-comité s'est demandé si cette limite est juste en droit et appropriée du point de vue de la politique de l'impôt et de l'administration fiscale, reconnaissant que, d'une part, dès lors qu'elles sont prises, les décisions judiciaires font partie du droit et, d'autre part, que ces décisions s'intéressent principalement à la relation entre une autorité fiscale et un contribuable, par opposition au deuxième aspect de l'administration fiscale multilatérale en cause dans une PAA, à savoir la rationalisation de l'application de régimes fiscaux conflictuels et les intérêts de leurs gouvernements respectifs.

Commentaires

Le sous-comité a jugé qu'il serait utile d'examiner davantage la question de savoir si l'autorité compétente canadienne peut, du point de vue juridique, déroger à une décision judiciaire canadienne concernant le même contribuable et les mêmes opérations au cours des mêmes années d'imposition. En outre, si aucune restriction juridique ne s'applique, le sous-comité propose que les considérations politiques qui sous-tendent cette position soient réexaminées. Les questions suivantes pourraient être au nombre des questions devant être examinées :

- L'allègement de la double imposition devrait-il primer sur le caractère définitif des décisions judiciaires?
- L'article 115.1 de la LIR est-il une autorité suffisante pour que l'autorité compétente canadienne puisse infirmer une décision de la Cour canadienne de l'impôt ou s'en écarter, et sinon, comment pourrait-il être modifié pour conférer l'autorité nécessaire?
- Les dispositions sur les délais de prescription et les dispositions sur les nouvelles cotisations permettent-elles présentement une nouvelle cotisation conformément à une PAA subséquentement à une décision de la Cour canadienne de l'impôt?

4.3 Arbitrage interne

Commentaires

Le sous-comité a discuté de la nécessité, du caractère approprié et de la pertinence d'un processus d'arbitrage interne à titre de mode alternatif de résolution des différends, pour aider l'autorité compétente du Canada et la Direction générale des appels dans la résolution accélérée de certains dossiers de prix de transfert. Le sous-comité estime que cette avenue mérite d'être considérée.

5. Conclusion

Dans le présent rapport, le sous-comité cerne un certain nombre de questions relatives aux prix de transfert et formule des recommandations réalistes. Il soulève également et commente brièvement certaines questions nouvelles qui nécessiteront que l'on s'y attarde dans un avenir prochain. Les membres du sous-comité ont pris plaisir à travailler à ce projet et espèrent que le rapport aidera le Groupe consultatif dans le cadre de ses délibérations.