

Directives administratives à jour sur l'aide donnée par l'autorité compétente du Canada

3 SEPTEMBRE 2021 22 MIN DE LECTURE

Auteur: Ilana Ludwin

L'Agence du revenu du Canada (ARC) a publié sa première mise à jour en 16 ans de ses directives administratives sur la façon d'obtenir l'aide de l'autorité compétente du Canada en vertu des conventions fiscales du Canada. La circulaire d'information 71-17R6 (« nouvelle circulaire ») a été publiée le 1^{er} juin 2021,^[1] en remplacement de la circulaire IC71-17R5 précédente datée du 1^{er} janvier 2005 (« ancienne circulaire »). La mise à jour rend compte des nombreux développements en matière de fiscalité internationale qui ont eu lieu depuis la dernière mise à jour de la circulaire, notamment la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (« BEPS ») et les modifications apportées en 2007 à la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis. De nombreuses modifications ont également été apportées à la procédure administrative observée par l'ARC relativement aux demandes d'aide présentées à l'autorité compétente, la plupart se rapportant à l'aide donnée en vertu de l'article sur la procédure amiable (PA) contenu dans les conventions fiscales conclues par le Canada. Les principales modifications apportées dans la nouvelle circulaire se rapportent aux points suivants :

- BEPS;
- Arbitrage;
- Marche à suivre pour présenter une demande d'aide;
- Délais associés à une PA; et
- Enjeux propres à la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis.

Peu après la publication de la nouvelle circulaire, l'ARC a également publié sa première mise à jour du document TPM-02R, soit la note de service de l'ARC sur les redressements secondaires de prix de transfert, le rapatriement et les retenues d'impôts des non-résidents en vertu de la partie XIII (« notes PTM »). Les premières notes PTM ont été publiées il y a plus de 18 ans. Les notes PTM révisées sont arrimées aux modifications apportées à la nouvelle circulaire en ce qui concerne les mêmes sujets et développent considérablement les orientations précédentes, rendant notamment compte des modifications législatives nationales promulguées en 2012.

BEPS

Un nouvel article de la nouvelle circulaire fournit une description du projet BEPS et confirme son application au Canada. Selon ce bref article, le projet BEPS a pour objectif de permettre la « modification synchronisée des conventions fiscales existantes afin de mettre en œuvre rapidement des mesures liées aux conventions fiscales qui ont été élaborées dans le cadre

du projet BEPS » (par. 119).^[21] Deux principaux types de mesures y sont mentionnés : des dispositions visant à contrer l'abus des conventions fiscales et l'instauration d'un nouveau mécanisme de règlement des différends. La nouvelle circulaire ne traite pas de manière substantielle ni ne rend compte explicitement des modifications découlant du projet BEPS qui influeraient sur le processus de demande d'aide auprès de l'autorité compétente. La nouvelle circulaire mentionne que l'autorité compétente canadienne peut négocier une PA mettant en cause les règles anti-évitement d'une convention avec ses partenaires de la convention en vue d'atteindre un consensus concernant leur application (par. 44). Cette possibilité de négociation tranche avec le refus de l'ARC de négocier des cas mettant en cause des dispositions anti-évitement nationales (par. 43). Cette nouvelle disposition s'applique aux règles anti-évitement de toutes les conventions; elle n'est pas propre au projet BEPS. De même, aucune directive n'est fournie en ce qui concerne l'arbitrage obligatoire au titre du projet BEPS, si ce n'est que pour signaler que les dispositions d'arbitrage s'appliquent actuellement ou devraient s'appliquer à 21 des conventions fiscales du Canada (par. 120). Plutôt, comme il est indiqué dans l'article suivant, seul l'arbitrage prévu par la convention fiscale actuelle négociée entre le Canada et les États-Unis est pris en compte.

L'ancienne circulaire faisait mention de la Pacific Association of Tax Administrators (PATA) et indiquait que la « directive opérationnelle visant la procédure d'accord à l'amiable » de la PATA était « un résumé utile des principes directeurs opérationnels auxquels adhère le Canada » (par. 8). Toutes les mentions du sigle PATA ont été supprimées dans la nouvelle circulaire. En conséquence, les contribuables ne devraient plus solliciter les directives de la PATA en ce qui concerne une PA.

La PATA demeure pertinente dans le contexte de la préparation de documents contemporains se rapportant à des opérations contrôlées. L'ARC confirme dans une publication distincte que la conformité à la Documentation standard en matière de prix de transfert de la Pacific Association of Tax Administrators (PATA) permettra de satisfaire aux exigences en matière de documentation dans tous les états membres de la PATA (Australie, Canada, États-Unis, Japon). Bien que cette conformité soit volontaire, elle peut protéger les contribuables contre les pénalités liées aux prix de transfert.^[22]

Arbitrage

Un nouvel article propre à la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis énonce le processus de base de l'arbitrage obligatoire en application du paragraphe XXVI(6) (par. 91 à 94). L'arbitrage obligatoire a été ajouté à la convention en 2007 par l'entremise du 5^e protocole de la convention. L'ancienne circulaire, qui a été publiée avant le 5^e protocole, ne faisait mention de l'arbitrage dans aucun contexte (bien qu'un arbitrage facultatif était offert avant le 5^e protocole).

La nouvelle circulaire énonce la procédure d'arbitrage obligatoire prévue par le paragraphe XXVI(6) : l'arbitrage s'applique aux cas de PA et aux cas de PA comportant un APP (arrangement préalable en matière de prix de transfert); des déclarations de revenus doivent être produites dans au moins un des États (Canada ou États-Unis) pour que le cas de PA soit admissible à l'arbitrage; l'arbitrage commence généralement deux ans après le début d'une PA; et l'arbitrage n'est pas offert à l'égard de tous les articles de la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis (sinon les autorités compétentes pourraient déterminer qu'une PA n'est pas admissible à l'arbitrage) (par. 91).

Aucune autre précision ou analyse n'est fournie. Plutôt, les contribuables sont invités à consulter l'annexe A du 5^e protocole et le Protocole d'entente entre les autorités compétentes

du Canada et des États-Unis d'Amérique (« protocole avec les É.-U. »). La nouvelle circulaire indique que, conformément à la clause 3.1.1 du protocole avec les É.-U., si un contribuable a conclu un règlement en appel avec l'ARC, aucune PA entreprise par ce contribuable ne sera admissible à l'arbitrage (par. 54).

Étant donné que les directives fournies dans la nouvelle circulaire s'appliquent spécifiquement à la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis, y compris au protocole avec les É.-U., il ne faudrait pas s'en remettre à celles-ci pour engager une procédure d'arbitrage au titre du BEPS. Le Canada n'a encore publié aucune directive à ce sujet. Nous nous attendons à ce que cette directive soit publiée à une date ultérieure, éventuellement après que les signataires pertinents se seront entendus sur le processus.

Marche à suivre pour présenter une demande d'aide

De nombreuses modifications ont été apportées dans la nouvelle circulaire sur une variété de sujets.

La modification la plus importante concerne les délais impartis dans la convention, le cas échéant, que doivent désormais respecter les contribuables pour présenter une demande complète, plutôt qu'une simple notification. Pour les cas de redressements effectués au Canada, une demande sera considérée comme complète seulement lorsqu'un redressement sera confirmé au moyen d'une nouvelle cotisation (par. 16). Auparavant, les contribuables pouvaient se conformer aux exigences en matière de délai au moyen d'une simple « notification », dans laquelle ils devaient uniquement décrire brièvement la nature de la demande, les entités et les années pertinentes (ancienne circulaire, par. 16 à 18). Il était également possible de présenter ces notifications avant la mesure relative à la nouvelle cotisation. Les contribuables doivent être attentifs à cette modification concernant le remplacement des notifications par des demandes complètes, et à l'obligation de présenter ces demandes uniquement après l'émission d'une nouvelle cotisation (pour les cas de redressements effectués au Canada) car, bien souvent, ils ne disposeront pas de beaucoup de temps pour demander l'aide de l'autorité compétente. Il pourrait être souhaitable pour eux de présenter leurs demandes bien avant l'expiration du délai applicable afin de se donner le temps de corriger toute lacune dans le cas où l'autorité compétente du Canada déterminerait que la demande n'est pas complète. L'ARC, pour sa part, devrait s'assurer que les vérifications sont effectuées dans des délais raisonnables afin que les contribuables disposent de suffisamment de temps pour demander de l'aide.

Il reste à voir comment l'autorité compétente canadienne traitera les notifications présentées avant la publication de la nouvelle circulaire qui étaient conformes aux dispositions de l'ancienne circulaire, mais qui pourraient ne pas être considérées comme des demandes complètes selon la nouvelle circulaire. Il sera également intéressant de voir si cette nouvelle exigence fera l'objet d'une contestation par des contribuables canadiens, et de connaître l'opinion des partenaires d'une convention du Canada sur cet enjeu.

En revanche, la procédure relative aux « notifications » demeure en place aux fins des articles XXVI et IX de la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis (par. 79 à 85). La notification doit être présentée par écrit au cours des six années suivant l'année d'imposition pertinente et doit contenir « suffisamment de renseignements pour informer l'État contractant de la nature du redressement », c'est-à-dire les entités pertinentes (notamment leurs identités juridiques et leurs coordonnées), la nature du redressement ou des enjeux, les années d'imposition pertinentes et les montants en cause (par. 80 à 82).

Les deux parties — un résident canadien et une personne liée dans un pays signataire de la convention — doivent désormais présenter une demande d'aide à l'autorité compétente de

leur pays de résidence (par. 10). Cependant, une partie peut présenter une demande au nom des deux parties si elle est autorisée à le faire et si la demande satisfait aux exigences des administrations respectives. L'autorité compétente canadienne ne donnera suite à un dossier qu'après avoir reçu une demande complète. Si une demande est adressée dans les délais prescrits uniquement dans l'autre administration, mais satisfait malgré tout aux exigences de l'article portant sur la PA applicable, l'autorité compétente du Canada considérera que la demande connexe présentée en retard par le contribuable canadien a été produite dans les délais prescrits (par. 10). L'exigence voulant que la demande produite dans l'administration étrangère satisfasse aux exigences de l'article portant sur la PA applicable signifie que cette possibilité ne sera probablement pas très utile aux contribuables.

En ce qui concerne les cas de prix de transfert, il convient désormais d'indiquer dans la demande si l'aide est requise pour traiter les répercussions de l'impôt de la partie XIII sur le redressement principal ou un redressement secondaire (par. 17). Cependant, les contribuables ne sont plus tenus de présenter leur point de vue sur la façon dont les autorités compétentes pourraient résoudre le cas en vertu de la PA, comme l'exigeait l'ancienne circulaire. Les contribuables peuvent bien évidemment présenter leur point de vue, mais dans la mesure où l'autorité compétente du Canada considérera que celui-ci est inconnu. Alors que l'ancienne circulaire autorisait les contribuables à demander à l'autorité compétente du Canada de fournir les motifs de sa décision afin qu'ils puissent déterminer si elle a été prise de manière « raisonnée, juste et objective » (par. 7), la nouvelle circulaire supprime cette possibilité, et réitère plutôt l'énoncé de l'ancienne circulaire selon laquelle « l'autorité compétente du Canada mène des négociations raisonnées, justes et objectives avec les autorités compétentes d'autres pays » (par. 7). Les contribuables qui désirent comprendre les motifs à la base des décisions de l'autorité compétente du Canada pourraient être tenus de présenter une demande d'accès à l'information, bien que ces demandes risquent de produire des renseignements limités en raison des diverses exemptions prévues par la loi pertinente qui permettent au gouvernement fédéral canadien de refuser la divulgation de documents.^[4]

Comme les enjeux complexes liés aux prix de transfert concernent souvent plus de deux administrations, il est important pour les contribuables d'envisager un règlement multilatéral des problèmes. La nouvelle circulaire confirme qu'une demande de PA multilatérale est possible si un contribuable demande un processus multilatéral dans tous les pays pertinents. Les contribuables doivent en outre autoriser toutes les autorités compétentes en cause à échanger des renseignements. À ce point, l'autorité compétente du Canada « étudiera la possibilité » de donner suite à une demande de PA multilatérale (par. 13). Bien que cela ne suffise pas à apporter une quelconque certitude aux contribuables, il s'agit à tout le moins d'une certaine reconnaissance de l'importance de la question.

La nouvelle circulaire stipule que l'autorité compétente du Canada acceptera un cas qui comprend une demande de redressement à la baisse si l'autre autorité fiscale a déjà accepté la demande de redressement à la hausse, et que l'autre autorité compétente prend les mesures nécessaires pour résoudre le cas en vertu de la PA, y compris en fournissant à l'autorité compétente du Canada son exposé de principes (par. 27). La demande doit également être présentée dans les délais prescrits pertinents et ne peut se rapporter à un enjeu que l'autorité compétente du Canada a décidé de ne pas prendre en considération pour des raisons de politique — deux critères déjà imposés à toutes les demandes d'aide aussi bien dans la nouvelle circulaire (par. 23) que dans l'ancienne (par. 24). De plus, les contribuables peuvent présenter une demande de redressement à la baisse dans des situations mettant en cause des pays non signataires de la convention. À cet égard, la nouvelle circulaire invite les contribuables à consulter le document TPM-03, une note de service sur les prix de transfert qui n'est plus plus publiée sur le site Web de l'ARC.

Deux enjeux — les dépenses théoriques faites au Canada afin de tenir compte du revenu

théorique imposé dans un autre pays, et la capitalisation restreinte — demeurent inadmissibles à une aide de l'autorité compétente du Canada sous forme de négociation (par. 25). Cependant, à la différence de l'ancienne circulaire, l'autorité compétente du Canada affirme maintenant qu'elle fournira une explication à l'autre autorité fiscale. La nouvelle circulaire retire également un troisième enjeu inadmissible concernant les sociétés à responsabilité limitée (SARL) américaines, qui sont maintenant traitées séparément en raison des règles relatives aux entités hybrides dans le 5^e protocole de la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis.

Fait intéressant, bien que la nouvelle circulaire reconnaise que les contribuables qui ont négocié le règlement d'une vérification avec l'ARC peuvent solliciter l'aide d'une autorité compétente concernant tout cas de double imposition restant, elle souligne également que l'ARC peut tenir compte de l'intention du contribuable de demander un allégement pour décider de s'engager ou non dans une entente de règlement de vérification (par. 73).

Changement utile à signaler, si un contribuable décide de déposer un avis d'opposition ou un appel au Canada et qu'il ne demande pas que l'opposition ou l'appel soit tenu en suspens, le processus de recours à l'autorité compétente sera suspendu jusqu'à ce que la procédure d'appel ou de tribunal se termine par un résultat qui, de l'avis du contribuable, n'est pas conforme à la convention pertinente (par. 49). Dans l'ancienne circulaire, le processus de recours à l'autorité compétente aurait été arrêté plutôt que suspendu.

Autre modification positive, l'ARC confirme que les questions de recouvrement en souffrance n'ont aucune incidence sur le processus de PA. La nouvelle circulaire souligne que l'autorité compétente du Canada est indépendante de la Direction des recouvrements de l'ARC et que, bien que la responsabilité d'un contribuable en matière de recouvrement sera maintenue qu'il ait demandé ou non l'aide de l'autorité compétente, un manquement aux politiques de l'ARC en matière de recouvrement n'aura aucune incidence sur l'acceptation ou le traitement d'un cas de PA par l'autorité compétente du Canada (par. 57).

La position de l'ARC en matière d'allégement d'intérêts est cependant moins utile. La question de l'allégement des intérêts au Canada est discrétionnaire. Dans l'ancienne circulaire, l'ARC aurait envisager au cas par cas d'abandonner ou d'annuler une partie des intérêts ordinaires (c.-à-d., exclure les intérêts applicables aux pénalités) courus pendant qu'une demande présentée à une autorité compétente est en suspens, en tenant compte de la collaboration du contribuable et de la réciprocité avec l'autre pays, au motif que le processus est complètement indépendant de la volonté du contribuable (par. 52). La nouvelle circulaire mentionne uniquement la possibilité d'un allégement des intérêts, mais stipule que l'autorité compétente du Canada n'administre pas ces allégements (par. 64).

Délais associés à une PA

La nouvelle circulaire établit des délais que doit respecter l'autorité compétente du Canada pour franchir certaines étapes d'une PA. Dans le cas d'un redressement effectué au Canada, l'autorité compétente du Canada doit désormais faire connaître son énoncé de principe à l'autre autorité compétente au cours des six mois suivant la réception de tous les renseignements nécessaires. L'autorité compétente du Canada s'est fixé comme objectif de terminer en entier le processus relatif aux redressements effectués tant au Canada qu'à l'étranger au cours des 24 mois suivant la réception de tous les renseignements nécessaires. Ces délais se situent bien à l'intérieur des délais moyens enregistrés par l'autorité compétente du Canada au cours des dernières années. Selon le rapport sur le programme de PA de 2019 publié en mars 2021, le temps moyen nécessaire à la conclusion des 60 PA négociables qui ont été étudiées en 2019 a été de 17,6 mois.^[5] Les deux tiers de ces PA ont abouti à un allégement complet de la double imposition. Fait intéressant, les cas de

redressement effectués au Canada ont pris en moyenne 16,1 mois à conclure, tandis que les cas apportés par l'autre pays, qui représentent 20 % des 60 PA négociables conclus en 2019, ont pris 23,5 mois, soit près de 50 % de plus. Le rapport sur le programme de PA de 2019 ne renfermait aucune indication sur les différentes fourchettes de temps nécessaires à la conclusion des 60 PA négociables. Il n'est donc pas possible de savoir combien ont dépassé la cible de 24 mois.

Enjeux propres à la convention fiscale entre le Canada et les États-unis

Les directives propres à la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis sont sensiblement plus détaillées que tous les autres articles de la nouvelle circulaire. Cette spécificité est compréhensible étant donné que les États-Unis sont le partenaire commercial le plus important du Canada. Conséquemment, l'autorité compétente du Canada possède l'expérience étendue nécessaire pour traiter les PA avec l'autorité compétente des É.-U. Une grande partie des directives à jour concerne des modifications apportées au 5^e protocole de la convention, y compris l'ajout de l'arbitrage obligatoire (comme il est mentionné ci-dessus) et le traitement des SARL.

Avant le 5^e protocole, l'autorité compétente du Canada n'acceptait pas de se pencher sur des enjeux mettant en cause les SARL au motif qu'elles n'étaient pas résidentes en vertu de la convention et qu'elles n'avaient par conséquent pas droit aux avantages conférés par la convention. Le paragraphe IV(6) de la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis, qui a été ajouté par le 5^e protocole, étend les avantages de la convention aux personnes autrement résidentes en vertu de la convention qui tirent un revenu, un bénéfice ou un gain par l'intermédiaire d'une entité fiscalement transparente, telle une SARL (à condition que le traitement fiscal du montant en litige entre les mains des personnes soit le même que s'il avait été obtenu directement). Autrement dit, la nouvelle circulaire confirme que les membres d'une SARL peuvent solliciter l'aide de l'autorité compétente (par. 88 et 89).

Les directives relatives à la comptabilisation différée des revenus, bénéfices ou gains en vertu du paragraphe XIII(8) ont été élargies, y compris les critères d'admissibilité à un allégement à l'égard des décalages temporels et des événements déclencheurs qui mettront fin à la comptabilisation différée (par. 100 et 105). Au nombre des nouveaux critères d'admissibilité, le contribuable ne doit pas chercher à obtenir la PA dans le but d'obtenir une certitude quant aux conséquences fiscales canadiennes de ses transactions lorsqu'il pourrait obtenir cette certitude au moyen de mesures nationales, par exemple les décisions anticipées en matière d'impôt sur le revenu. La nouvelle circulaire souligne que les directives relatives aux reports en vertu de la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis s'appliquent aux dispositions similaires énoncées dans d'autres conventions (par. 98).

Les nouvelles annexes I et II de la nouvelle circulaire énoncent les renseignements à fournir pour les demandes présentées en vertu des paragraphes XXIX(5) et XXIX-B(5) de la convention entre le Canada et les États-Unis relativement aux sociétés américaines relevant du sous-chapitre S et au report de l'impôt canadien au décès dans certaines circonstances (généralement, les roulements entre conjoints).

Redressements secondaires de prix de transfert, rapatriement et

retenues d'impôt de la partie 8

Comme il est mentionné ci-dessus, la nouvelle circulaire exige désormais que l'existence de répercussions de l'impôt de la partie XIII soit expliquée dans les demandes de PA (par. 17). Bien que l'impôt de la partie XIII et le rapatriement aient été traités dans l'ancienne circulaire, la nouvelle circulaire ajoute un renvoi à la note de service TPM-02, les notes PTM (par. 69). Les notes PTM ont fait l'objet d'une révision en profondeur et d'un élargissement, triplant pratiquement sa longueur, dans une mise à jour publiée neuf jours après la nouvelle circulaire.

Généralement, les notes PTM révisées imposent aux contribuables des exigences plus rigoureuses qui rétrécissent les circonstances dans lesquelles un allégement relatif aux retenues d'impôt de la partie XIII peut être accordé. L'allégement, qui est discrétionnaire, n'est pas offert lorsque le Comité de revue des prix de transfert de l'ARC a approuvé un redressement de prix de transfert au titre des règles de «*requalification des intérêts*» (généralement applicables aux transactions que des parties non indépendantes auraient conclues); le comité sur la règle générale anti-évitement (RGAÉ) de l'ARC a approuvé l'application de la RGAÉ; d'autres dispositions anti-évitement s'appliquent; ou le contribuable n'a pas respecté ses obligations au titre d'une exigence ou d'une ordonnance exécutoire le sommant de produire des renseignements ou des documents dans le cadre d'une vérification.

L'attestation dans les notes PTM indiquant qu'il est possible de réduire de 25 % le taux d'imposition de la partie XIII en vertu d'une convention, lorsqu'il y a lieu, est plus utile.^[6]

Conclusion

La nouvelle circulaire représente une mise à jour importante du processus relatif à l'autorité compétente du Canada. Outre les importants changements de procédure, il est possible de constater l'incidence des changements de politique de haut niveau et des développements internationaux tels que le BEPS même dans un document de nature largement pratique. Tous les contribuables qui possèdent une entreprise au Canada devraient examiner attentivement la nouvelle circulaire s'ils prévoient faire l'objet d'une nouvelle cotisation qui les obligera à solliciter l'aide de l'autorité compétente.

Le présent article a été publié pour la première fois dans le *Tax Management International Journal*.

[1] ARC, Aide donnée par l'autorité compétente en vertu des conventions fiscales du Canada, modifié pour la dernière fois le 1^{er} juin 2021.

[2] Voir également par. 118, qui présente une définition du BEPS qui est très semblable à celle qui est utilisée par l'OCDE.

[3] Voir ARC, Documentation standard en matière de prix de transfert de la Pacific Association of Tax Administrators (PATA), modifié pour la dernière fois le 14 avril 2021 (bien qu'aucune modification importante n'ait été apportée comparativement à la version publiée le 23 février 2016, la récente date de modification laisse supposer que l'ARC a récemment examiné cette publication et déterminé qu'elle demeure pertinente).

[4] Voir, p. ex., Loi sur l'accès à l'information (L.R.C. (1985), ch. A-1), par. 18 et 21.

[5] Voir ARC, Procédure amiable – Rapport sur le programme – 2019, modifié pour la dernière fois le 8 mars 2021.

[6] Pour plus de précisions sur les notes PTM, voir Kaitlin Gray, *PTM-02R. Redressements secondaires de prix de transfert, rapatriement*, 11:3 Canadian Tax Focus (août 2021).