

2019 numéro 36
5 septembre 2019

FiscAlerte – Canada

L'OCDE publie le deuxième rapport d'examen par les pairs relativement à la mise en œuvre de la norme *a minima* de l'action 14

Nos bulletins *FiscAlerte* traitent des nouvelles, événements et changements législatifs de nature fiscale touchant les entreprises canadiennes. Ils présentent des analyses techniques sommaires vous permettant de rester bien au fait de l'actualité fiscale. Pour en savoir davantage, veuillez communiquer avec votre conseiller EY ou EY Cabinet d'avocats.

Le 13 août 2019, l'Organisation de coopération et de développement économiques (l'«OCDE») a publié le rapport d'examen par les pairs pour le Canada relativement à la phase 2 de la mise en œuvre de la norme *a minima* de l'action 14 du plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices («BEPS»), qui vise l'amélioration des mécanismes de règlement des différends fiscaux. La phase 2 consiste à faire le suivi de la mise en œuvre des recommandations formulées dans le premier rapport d'examen par les pairs pour le Canada¹. De plus, le Canada a aussi demandé à l'OCDE de commenter la performance du pays concernant l'adoption de bonnes pratiques dans le cadre de l'action 14. Par conséquent, en plus du rapport d'examen par les pairs, l'OCDE a publié un document d'accompagnement sur la mise en œuvre des bonnes pratiques².

Dans l'ensemble, le rapport conclut que le Canada a remédié à la plupart des lacunes relevées lors de la phase 1 de l'examen par les pairs. Ces lacunes se rapportaient principalement à certains problèmes liés aux délais de présentation des cas et de mise en œuvre des règlements dans le cadre de la procédure amiable (la «PA») prévue dans les conventions fiscales du Canada, et à l'absence de délais déterminés pour procéder à des redressements de prix de transfert.

¹ https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/making-dispute-resolution-more-effective-map-peer-review-report-canada-stage-1_9789264282612-en#page11; voir aussi le bulletin *FiscAlerte* 2017 numéro 44 d'EY.

² <https://www1.oecd.org/tax/beps/making-dispute-resolution-more-effective-map-peer-review-report-canada-stage-2-67dba2bb-en.htm>.

Analyse détaillée

Contexte

En octobre 2016, l'OCDE a publié les documents pour l'examen par les pairs (soit, les «termes de référence» et la méthodologie d'évaluation) sur l'action 14, documents sur lesquels repose le processus de suivi et d'examen par les pairs dans le cadre de l'action 14 du projet BEPS³.

Les termes de référence traduisent la norme *a minima* approuvée pour l'examen par les pairs en 21 éléments, qui sont complétés par 12 bonnes pratiques. Les termes de référence visent à évaluer le cadre juridique et administratif d'un membre, incluant la mise en œuvre pratique de ce cadre, afin de déterminer le positionnement de son régime de PA par rapport aux 21 éléments précisés, dans les quatre domaines clés suivants : i) prévention des différends; ii) disponibilité et accessibilité de la PA; iii) résolution des cas soumis à la PA; et iv) mise en œuvre des accords amiables.

La méthodologie d'évaluation établit des procédures et des lignes directrices détaillées pour une approche en deux phases du processus d'examen par les pairs et de suivi de cet examen. La première phase concerne l'examen de la mise en œuvre par un membre de la norme *a minima* sur la base du cadre juridique pour la PA de ce membre et l'application concrète de ce cadre juridique. La seconde phase concerne l'examen des mesures prises par le membre pour remédier aux lacunes relevées lors de la première phase d'examen par les pairs. Compte tenu de ce qui précède, l'OCDE a également publié un calendrier pour la première phase de l'examen par les pairs et un questionnaire destiné aux contribuables⁴. Le calendrier classe les pays en dix séries aux fins de l'examen.

Les deux phases sont de nature documentaire et sont coordonnées par le Secrétariat du Forum sur la procédure amiable du Forum sur l'administration fiscale (le «Forum PA-FAF») de l'OCDE⁵. En résumé, la première phase comprend trois étapes ou parties :

- i) Réunion d'information en vue de l'examen par les pairs de la phase 1
- ii) Rédaction et approbation du rapport d'examen par les pairs de la phase 1
- iii) Publication des rapports d'examen par les pairs de la phase 1

L'information est obtenue au moyen de questionnaires remplis par les pays évalués, les pairs (d'autres membres du Forum PA-FAF) et les contribuables. Une fois l'information recueillie, le Secrétariat prépare un projet de rapport d'examen par les pairs de phase 1 qu'il envoie au pays évalué, qui formule à son tour des commentaires écrits au sujet dudit rapport. Une fois un rapport d'examen par les pairs achevé, il est acheminé au Forum PA-FAF, aux fins d'approbations, puis au Comité des affaires fiscales de l'OCDE (le «CAF») qui doit l'adopter avant sa publication.

La phase 2 comprend deux étapes ou parties : i) approbation du rapport de suivi par les pairs de phase 2 pour un pays évalué; et ii) publication du rapport d'examen par les pairs de phase 2. Plus précisément, un pays évalué doit soumettre, dans un délai d'un an à compter de

³ Voir le bulletin *Global Tax Alert* d'EY, [OECD releases BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms, Peer Review](#), du 31 octobre 2016.

⁴ Voir le bulletin *Global Tax Alert* d'EY, [OECD releases schedule of Action 14 peer reviews](#), du 1^{er} novembre 2016.

⁵ <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/about/>.

l'adoption par le CAF du rapport d'examen par les pairs de phase 1, un rapport écrit détaillé (le «rapport de mise à jour») au Forum PA-FAF. Ce rapport doit décrire i) les mesures que le pays évalué a prises ou qu'il s'apprête à prendre pour remédier aux lacunes relevées dans son rapport d'examen par les pairs; et ii) les modifications effectives ou envisagées de son cadre législatif ou procédural en relation avec la mise en œuvre de la norme *a minima*. Les membres du Forum PA-FAF doivent aussi fournir leurs commentaires à l'égard du rapport de mise à jour déposé par le pays évalué. À la lumière du rapport de mise à jour et des commentaires formulés par les pairs, le Secrétariat reverra le rapport d'examen par les pairs de phase 1 afin d'intégrer les éléments nouveaux dans le rapport de suivi par les pairs de phase 2. Une fois qu'il est adopté par le CAF, le rapport de suivi par les pairs de phase 2 est publié.

Rapport d'examen par les pairs relativement à la norme *a minima*

Le rapport comporte quatre parties, à savoir :

- i) Prévention des différends
- ii) Disponibilité de la PA et recours à la PA
- iii) Résolution des cas soumis à la PA
- iv) Mise en œuvre des accords amiables

Chacune des parties porte sur un élément différent de la norme *a minima*. Un tableau résumant l'applicabilité des recommandations relatives à l'action 14 au réseau de conventions du Canada est présenté à l'annexe A du rapport.

Dans l'ensemble, le Canada a remédié à la plupart des lacunes relevées lors de la phase 1 de l'examen par les pairs. Le 29 août 2019, le Canada a déposé son instrument de ratification auprès du Dépositaire de 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 des bénéficiaires* (l'«instrument multilatéral» ou l'«IM»). L'IM entrera en vigueur le 1^{er} décembre 2019 pour le Canada. Par conséquent, il prendra effet pour toute convention fiscale couverte donnée conformément aux dispositions de l'article 35 de l'IM et s'appliquera à certaines des conventions fiscales du Canada prenant effet dès le 1^{er} janvier 2020.

Points saillants du rapport de phase 2 et du rapport d'examen par les pairs sur les bonnes pratiques pour le Canada

Prévention des différends

Le Canada a deux conventions en vigueur (respectivement avec l'Australie et la France) qui ne contiennent pas de libellé équivalant à la première phrase du paragraphe 3 de l'article 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE (le «Modèle»), qui exige que les autorités compétentes s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la convention. Le Canada a signé l'IM, et ces deux conventions sont visées par celui-ci, de sorte qu'à l'entrée en vigueur de l'IM, les deux conventions seront modifiées de manière à inclure un libellé équivalant à la première phrase du paragraphe 3 de l'article 25 du Modèle. De plus, le Canada a indiqué qu'il cherchera à inclure la première phrase du paragraphe 3 de l'article 25 du Modèle dans toutes ses conventions futures.

Sous réserve de certaines conditions, le Canada permet l'extension des accords préalables en matière de prix de transfert, conformément aux recommandations de l'action 14. Le Canada ne prévoit aucune modification relativement à cet élément.

Disponibilité de la PA et recours à la PA

À l'heure actuelle, 80 des 96 conventions fiscales du Canada ne contiennent pas de disposition équivalant à la deuxième phrase du paragraphe 1 de l'article 25 du Modèle qui permet aux contribuables de soumettre une demande de PA dans les trois ans qui suivent une mesure entraînant une imposition non conforme à la convention. À l'entrée en vigueur de l'IM, 47 de ces 80 conventions devraient être modifiées de manière à prévoir un délai d'au moins trois ans. Des négociations bilatérales sont aussi en cours avec plusieurs autres pays. Le Canada a indiqué qu'il cherchera à inclure un libellé équivalant à la deuxième phrase du paragraphe 1 de l'article 25 du Modèle dans toutes ses conventions fiscales futures.

Actuellement, presque toutes les conventions du Canada comportent une disposition équivalant à la première phrase du paragraphe 1 de l'article 25, qui permet à un contribuable de soumettre une demande de PA à l'autorité compétente de l'un ou l'autre des États contractants. De plus, le Canada a formulé une réserve à l'égard de l'instrument multilatéral qui empêchera la modification de ses conventions pour ce qui est de cette phrase. Le Canada a indiqué qu'il maintient sa position selon laquelle un contribuable doit soumettre une demande de PA à l'autorité compétente de son pays de résidence conformément à ses conventions, mais qu'il permet qu'une demande de PA soumise par une partie liée à l'autorité compétente étrangère soit considérée comme une notification de sa partie liée au Canada en vertu de la convention lorsque le Canada est informé du dépôt de la demande. Le Canada met actuellement à jour ses lignes directrices administratives à cet égard.

Les réserves du Canada à l'égard de l'IM empêcheront la modification des conventions visant à préciser le recours à la PA dans les cas de prix de transfert visés par l'article 9. Néanmoins, le Canada estime que le paragraphe 3 de l'article 25 permet la résolution des cas de PA relatifs aux prix de transfert. Aucun recours à la PA dans les cas des prix de transfert n'a été refusé selon les observations.

Le Canada n'empêche pas le recours à la PA dans les cas où des dispositions en matière de lutte contre l'évasion fiscale prévues par la législation nationale ou par les conventions sont invoquées, mais considère que la question de savoir si de telles dispositions entrent en conflit avec la convention s'inscrit dans le champ d'application de la PA.

Résolution des cas soumis à la PA

L'action 14 prévoit que les pays doivent chercher à résoudre les cas dans un délai moyen de 24 mois. Au cours de la période de déclaration pour le Canada, le délai moyen de résolution des cas soumis à la PA était de 20,91 mois. Environ 80 % des cas étaient des cas d'attribution ou d'allocation (prix de transfert).

Parmi les 301 cas clôturés au cours de la période de déclaration, 74 % ont été résolus par un accord éliminant entièrement la double imposition ou l'imposition non conforme à la convention; 9 % ont été résolus par l'octroi d'un allègement consenti de façon unilatérale; 5 % ont été retirés par le contribuable; 4 % ont été résolus par un accord convenant qu'il n'y avait aucune imposition non conforme à la convention; et les autres cas ont connu des

dénouements divers, dont, dans 1 % des cas, l'absence d'accord entre les autorités compétentes.

La législation canadienne n'empêche pas l'arbitrage dans le cadre de la PA, et le Canada a choisi l'arbitrage obligatoire aux termes de l'IM. À l'heure actuelle, 21 des 96 conventions fiscales du Canada comportent une clause d'arbitrage. Quinze autres conventions pourraient être modifiées après l'entrée en vigueur de l'IM, en fonction des notifications spécifiques du Canada et des partenaires à la convention.

Mise en œuvre des accords amiables

Dans le cadre de l'action 14, il est recommandé de mettre en œuvre tous les accords amiables conclus en temps utile. Le Canada indique être capable de les mettre en œuvre dans la mesure où les années d'imposition ne sont pas frappées de prescription en vertu du droit canadien, prescription que les contribuables peuvent empêcher avec le dépôt d'une renonciation. Le Canada ne dérogera pas aux délais prévus par le droit interne à moins qu'une convention ne le prévoient expressément. Trente-six des 96 conventions du Canada ne prévoient aucune dérogation aux délais de prescription fixés par le droit canadien et, en raison des réserves émises par le pays, ces conventions ne seront pas modifiées à cet égard par l'IM quand il aura été mis en œuvre.

Les accords amiables sont mis en œuvre en temps utile, mais l'autorité compétente canadienne n'a pas le pouvoir d'ordonner le traitement en priorité des évaluations découlant des accords amiables.

Rapport d'examen par les pairs sur les bonnes pratiques

Le Canada indique qu'il a publié des lignes directrices mises à jour qui énoncent les conditions suivant lesquelles il autorisera la prise en compte, dans la PA, des redressements effectués à l'étranger à l'initiative des contribuables.

Le Canada reste prêt à étudier des cas de PA multilatéraux.

Le Canada ne se conforme pas à la bonne pratique recommandée de suspendre les procédures de recouvrement pendant la durée de la procédure amiable. Les grandes sociétés sont tenues de verser ou de garantir 50 % de l'impôt sur le revenu, des intérêts et des pénalités, et 100 % des retenues d'impôt, des intérêts et des pénalités exigibles même lorsqu'une PA est engagée. Le Canada souligne toutefois que le recours à la PA ne dépend pas du paiement préalable de l'impôt, et que les conditions des dispositions relatives à la suspension des procédures de recouvrement dans le cadre de la PA sont les mêmes que celles qui s'appliquent aux contribuables dans le cadre des recours judiciaires prévus par le droit interne.

Incidences

En ce monde «post-projet BEPS» dans lequel les multinationales font face à d'énormes pressions et font l'objet d'une surveillance accrue de la part des autorités fiscales, la publication du deuxième rapport d'examen par les pairs pour le Canada témoigne encore une fois de l'importance de la certitude fiscale à l'égard des transactions transfrontalières des multinationales. Si cette surveillance accrue augmentera sans doute considérablement le risque de double imposition, les multinationales devraient voir le fait que les autorités fiscales

puissent faire l'objet d'un examen par leurs pairs comme une mesure positive qui vise à assurer un meilleur accès à un processus de procédure amiable efficace et opportun.

Pour en savoir davantage

Pour en savoir davantage, veuillez communiquer avec votre conseiller EY ou EY Cabinet d'avocats ou avec l'un des professionnels suivants :

Québec et Canada atlantique

Angelo Nikolakakis

+1 514 879 2862

angelo.nikolakakis@ca.ey.com

Rachel Spencer

+1 514 879 8214

rachel.spencer@ca.ey.com

Wael Tfaily

+1 514 879 6695

wael.tfaily@ca.ey.com

Alfred Zorzi

+1 514 874 4365

alfred.zorzi@ca.ey.com

Toronto

Marlon Alfred

+1 416 932 5151

marlon.alfred@ca.ey.com

Andrew Clarkson

+1 416 943 2146

andrew.clarkson@ca.ey.com

Rebecca Coke

+1 416 932 5355

rebecca.coke@ca.ey.com

Tara Di Rosa

+1 416 943 2671

tara.dirosa@ca.ey.com

Sean Kruger

+1 416 941 1761

sean.kruger@ca.ey.com

Andrei Tarassov

+1416 943 2546

andrei.tarassov@ca.ey.com

Ottawa et services nationaux

Rene Fleming

+1 613 598 4406

rene.fleming@ca.ey.com

Paul Mulvihill

+1 613 598 4339

paul.f.mulvihill@ca.ey.com

Tony Wark

+1 613 598 4322

tony.wark@ca.ey.com

Ouest du Canada

Tina Berthaudin

+1 604 891 8207

tina.berthaudin@ca.ey.com

Greg Noble

+1 604 891 8221

greg.noble@ca.ey.com

Adrian Tan

+1 604 891 8318

adrian.tan@ca.ey.com

EY | Certification | Fiscalité | Services transactionnels | Services consultatifs

À propos d'EY

EY est un chef de file mondial des services de certification, services de fiscalité, services transactionnels et services consultatifs. Les points de vue et les services de qualité que nous offrons contribuent à renforcer la confiance à l'égard des marchés financiers et des diverses économies du monde. Nous formons des leaders exceptionnels, qui unissent leurs forces pour assurer le respect de nos engagements envers toutes nos parties prenantes. Ce faisant, nous jouons un rôle crucial en travaillant ensemble à bâtir un monde meilleur pour nos gens, nos clients et nos collectivités.

EY désigne l'organisation mondiale des sociétés membres d'Ernst & Young Global Limited, lesquelles sont toutes des entités juridiques distinctes, et peut désigner une ou plusieurs de ces sociétés membres. Ernst & Young Global Limited, société à responsabilité limitée par garanties du Royaume-Uni, ne fournit aucun service aux clients. Pour en savoir davantage sur notre organisation, visitez le site ey.com.

À propos des Services de fiscalité d'EY

Les professionnels de la fiscalité d'EY à l'échelle du Canada vous offrent des connaissances techniques fondamentales, tant sur le plan national qu'international, alliées à une expérience sectorielle, commerciale et pratique. Notre éventail de services axés sur la réalisation d'économies d'impôts est soutenu par des connaissances sectorielles approfondies. Nos gens de talent, nos méthodes convergentes et notre engagement indéfectible envers un service de qualité vous aident à établir des assises solides en matière d'observation et de déclarations fiscales ainsi que des stratégies fiscales viables pour favoriser la réalisation du potentiel de votre entreprise. Voilà comment EY se distingue.

Pour plus d'information, veuillez consulter le site ey.com/ca/fiscalite.

À propos d'EY Cabinet d'avocats

EY Cabinet d'avocats s.r.l./s.e.n.c.r.l. est un cabinet d'avocats national, affilié à EY au Canada, spécialisé en droit fiscal, en immigration à des fins d'affaires et en droit des affaires.

Pour plus d'information, veuillez consulter le site eylaw.ca/lw/fr.

À propos des Services en droit fiscal d'EY Cabinet d'avocats

EY Cabinet d'avocats compte l'une des plus grandes équipes spécialisées en matière de planification et de contestation fiscales du pays. Le cabinet a de l'expérience dans tous les domaines de la fiscalité, dont la fiscalité des sociétés, le capital humain, la fiscalité internationale, la fiscalité transactionnelle, les taxes de vente, les douanes et l'accise.

Pour plus d'information, veuillez consulter le site eylaw.ca/taxlaw.

© 2019 Ernst & Young s.r.l./s.e.n.c.r.l. Tous droits réservés.

Société membre d'Ernst & Young Global Limited.

La présente publication ne fournit que des renseignements sommaires, à jour à la date de publication seulement et à des fins d'information générale uniquement. Elle ne doit pas être considérée comme exhaustive et ne peut remplacer des conseils professionnels. Avant d'agir relativement aux questions abordées, communiquez avec EY ou un autre conseiller professionnel pour en discuter dans le cadre de votre situation personnelle. Nous déclinons toute responsabilité à l'égard des pertes ou dommages subis à la suite de l'utilisation des renseignements contenus dans la présente publication.

ey.com/ca/fr