

Revue

de planification fiscale et financière

- Désaccords entre le Canada et les États-Unis
en matière de prix de transfert

Jean-Pierre Vidal

7

- Les règles en matière de documentation des
prix de transfert au Canada et à l'étranger :
pire que le cube de Rubik?

Lyne Latulippe et Gilles N. Larin

27

- Les principes directeurs de l'OCDE sur la
neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée/
taxe sur les produits et services

Alain Charlet et Stéphane Buydens

85

- La substitution : un véhicule utile
à la planification

Marie-Hélène Turcotte

125

Revue

de planification fiscale
et financière

Cette publication doit être citée : (2013), vol. 33, n° 1
*Revue de planification fiscale
et financière*

*Les opinions exprimées dans cette publication sont propres aux auteurs
des articles. L'exactitude des citations et des références relève de la
responsabilité des auteurs.*

Veillez adresser toute correspondance à :

APFF

1100, boul. René-Lévesque Ouest, bureau 660

Montréal (Québec) H3B 4N4

Téléphone : (514) 866-2733 – (sans frais) 1 877 866-2733

Télécopieur : (514) 866-0113 – (sans frais) 1 877 866-0113

Courriel : apff@apff.org – Site Internet : www.apff.org

© 2013, Association de planification fiscale et financière

Tous droits réservés. La reproduction ou transmission, sous quelque forme ou par quelque moyen (électronique ou mécanique, y compris la photocopie, l'enregistrement ou l'introduction dans tout système informatique ou de recherche documentaire) actuellement connu ou non encore inventé, de toute partie de la présente publication, faite sans le consentement écrit de l'éditeur est interdite sauf dans le cas où quelqu'un désire citer de courts extraits. Dans ce dernier cas, mention doit absolument être faite et de l'auteur et de la revue comme source de référence.

ISSN 1924-9837

Dépôt légal, 1^{er} trimestre 2013

Bibliothèque nationale du Québec

Bibliothèque nationale du Canada

COMITÉ DE LA REVUE

PRÉSIDENTE :

Chantal Jacquier, avocate, LL. M.

COORDONNATRICE :

Diane Gagnon, avocate
Directrice de l'édition
APFF

MEMBRES :

Marie-Pierre Allard, avocate, M. Fisc.
Professeure titulaire
Université de Sherbrooke

France Bordeleau, CPA, CGA, M. Fisc.
Banque Nationale Groupe Financier

Kathleen Comeau, M. Fisc.
Raymond Chabot Grant Thornton s.e.n.c.r.l.

Yves-André Grondin, avocat, M. Fisc., CPA
Samson Bélair/Deloitte & Touche s.e.n.c.r.l.

Christiane Maurice, avocate, LL.M. fisc.
Richter

Michel Ostiguy, avocat, LL. B., M. Fisc.
Samson Bélair/Deloitte & Touche s.e.n.c.r.l.

Dave Santerre, CPA, CA, LL.M. fisc.
PwC

Hugo Tremblay, CPA, CA
KPMG s.r.l./s.e.n.c.r.l.

Julie Hélène Tremblay, avocate, M. Fisc.
*Dufour, Charbonneau, Brunet & Associés inc.,
Comptables professionnels agréés*

Jean-Pierre Vidal, CPA, CA, Ph. D.
Professeur agrégé
HEC Montréal

MEMBRE D'OFFICE :

Maurice Mongrain, avocat
Président-directeur général
APFF

POLITIQUE ÉDITORIALE

La *Revue* est généralement publiée quatre fois par année et est distribuée à tous les membres de l'APFF. Elle présente des textes qui contribuent à l'avancement des connaissances et à l'amélioration des compétences en matière fiscale et financière. Ses lecteurs sont des experts chevronnés : avocats, notaires, experts-comptables, économistes et autres professionnels.

Les textes soumis pour une éventuelle publication dans la *Revue* ne doivent pas avoir été publiés ailleurs ni être soumis à un autre éditeur, sauf exception et selon entente entre l'APFF et un autre éditeur. Ils doivent être non seulement inédits mais aussi d'une grande rigueur. Ils sont soumis à titre gracieux au bénéfice de l'APFF. Tout texte soumis doit être rédigé en français. Il ne doit normalement pas dépasser 17 500 mots (environ 35 pages). Il est recommandé de suivre le guide de présentation des textes de l'APFF.

Les textes soumis font l'objet d'une double lecture à l'aveugle; l'identité de l'auteur n'est pas connue des réviseurs au moment de l'évaluation. Bien que certains réviseurs *ad hoc* puissent aussi être consultés, les réviseurs sont généralement choisis parmi les membres du comité de la *Revue*.

Un texte soumis pour une éventuelle publication dans la *Revue* peut être :

- 1) accepté d'emblée;
- 2) accepté après que l'auteur eut apporté les modifications requises par le président du comité, sur l'avis des réviseurs;
- 3) refusé.

L'auteur dont le texte est accepté pour publication doit soumettre un résumé de 200 à 300 mots en français et en anglais (*précis/abstract*).

Les textes acceptés sont ensuite revus et corrigés par le service d'édition de l'APFF conformément aux normes de présentation de l'APFF pour leur publication dans la *Revue*.

Toute personne intéressée à publier dans la *Revue de planification fiscale et financière* est invitée à soumettre un texte à l'APFF et à communiquer à cet effet avec M^e Diane Gagnon, directrice de l'édition et coordonnatrice du comité de la *Revue*, par téléphone au 514 866-2733 (poste 209) ou sans frais au 1 877 866-2733 (poste 209), ou à l'adresse électronique suivante : gagnond@apff.org.

SOMMAIRE DE LA REVUE

Vol. 33, n° 1 • 2013

- **Désaccords entre le Canada et les États-Unis
en matière de prix de transfert**
Jean-Pierre Vidal 7

 - **Les règles en matière de documentation des
prix de transfert au Canada et à l'étranger :
pire que le cube de Rubik?**
Lyne Latulippe et Gilles N. Larin 27

 - **Les principes directeurs de l'OCDE sur la
neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée/
taxe sur les produits et services**
Alain Charlet et Stéphane Buydens 85

 - **La substitution : un véhicule utile à la
planification**
Marie-Hélène Turcotte 125
-

DÉSACCORDS ENTRE LE CANADA ET LES ÉTATS-UNIS EN MATIÈRE DE PRIX DE TRANSFERT



Jean-Pierre Vidal
CPA, CA, Ph. D.
HEC Montréal

PRÉCIS

Les textes qui mettent en relief les désaccords entre le Canada et les États-Unis dans le domaine du prix de transfert sont rares. Cette rareté justifie presque à elle seule de vouloir mieux comprendre la nature et l'ampleur de ces désaccords. Les thèmes suivants seront abordés : le choix d'une méthode de prix de transfert, les méthodes fondées sur la marge nette, la construction des intervalles, la sélection des comparables et l'utilisation de moyennes. Les conséquences ne sont pas nécessairement négatives pour tous les contribuables, mais il est certain que de tels désaccords peuvent être la source de difficultés et de coûts de conformité supplémentaires.

ABSTRACT

Papers that highlight disagreements between Canada and the United States in the field of transfer pricing are rare. This rarity justifies, almost in and of itself, wanting to better understand the nature and extent of these disagreements. The following topics are covered in this paper: the choice of a transfer pricing method, the net margin methods, intervals construction, the

selection of comparables and the use of averages. The consequences of such disagreements are not necessarily negative for all taxpayers, but it is certain that they can be the source of additional difficulties and higher compliance costs.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION 11

1. CHOIX D’UNE MÉTHODE 12

2. PRÉFÉRENCES OBSERVÉES 17

3. MÉTHODES FONDÉES SUR LA MARGE NETTE..... 20

4. CONSTRUCTION DES INTERVALLES 21

5. SÉLECTION DES COMPARABLES 22

6. MOYENNES 25

CONCLUSION 26

INTRODUCTION

En dépit des principes communs qui existent dans le domaine du prix de transfert, il existe quand même des différences entre ce qui est jugé acceptable dans ce domaine au Canada et aux États-Unis. Ces différences existent, mais pour plusieurs elles sont floues et leur existence ou leurs conséquences sont parfois minimisées. Les États n'aiment pas se contredire et ils préfèrent mettre l'accent sur ce qu'ils ont en commun plutôt que sur ce qui les divise. Ils insisteront sur le fait que l'objectif est toujours de trouver le prix qui serait établi entre des parties sans lien de dépendance. Ils supposeront que personne ne souffre de leurs désaccords.

Les différences de point de vue entre le Canada et les États-Unis ne sont quand même pas négligeables et elles ont laissé des traces écrites. Parlant du Canada et des États-Unis, il a ainsi été possible de lire en 1999 que « [Gary Zed] said that despite “frustrations” with the differences in each other’s transfer pricing laws, relations between the two countries remain good »¹. En 2004, il a également été possible de lire ceci :

« As competent authority negotiations between the United States and Canada continue to deteriorate, taxpayers increasingly are threatening to resolve their double tax disputes through litigation in Canadian courts—with tacit approval from frustrated U.S. negotiators². »

Dans la section 1, les désaccords relatifs au choix d'une méthode applicable à un bien corporel seront décrits et une analyse empirique de ce désaccord sera présentée dans la section 2. Dans chacune des sections suivantes, d'autres désaccords seront examinés relativement aux méthodes fondées sur la marge nette, à la construction des intervalles, à la sélection des comparables et aux moyennes.

¹ « U.S., Canada to Hold Marathon Session To Reduce Backlog of Older, Pending APAs », (1999), vol. 8 *Transfer Pricing Report*, p. 17. Gary Zed était alors directeur de la division de l'Autorité compétente et du prix de transfert à Revenu Canada (aujourd'hui l'Agence du revenu du Canada (« ARC »)).

² Molly MOSES, « As Negotiations Falter, U.S. Competent Authority “Not Discouraging” Litigation in Canadian Courts », (2004), vol. 13 *Transfer Pricing Report*, p. 559.

1. CHOIX D'UNE MÉTHODE

En prix de transfert, les États se reconnaissent mutuellement le droit d'ajuster (de redresser) le revenu d'entreprises associées à l'intérieur d'une multinationale lorsqu'elles sont liées par des conditions commerciales ou financières qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes³. Pour établir lesdites conditions qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les pays de l'OCDE se sont entendus sur des principes communs⁴. L'existence de ces principes communs n'a cependant pas pour conséquence que les règles de prix de transfert sont les mêmes partout. Chaque État voit les choses à sa façon⁵.

Aux États-Unis, les règles de prix de transfert se trouvent à l'article 482 de l'*Internal Revenue Code*⁶. Les règles américaines (qui se trouvent principalement dans les règlements⁷) sont considérablement plus détaillées que les règles canadiennes. Au Canada, les règles de prix de transfert se trouvent à l'article 247 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*⁸. Quelques autres documents, notamment la circulaire d'information⁹, servent à guider les contribuables.

³ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Version abrégée*, Paris, 2010, art. 9 (« Modèle de l'OCDE »). Les États se reconnaissent généralement ce droit dans des conventions bilatérales. Cependant, il est généralement acceptable de se référer au Modèle de l'OCDE, parce que ces conventions, en particulier les conventions signées par le Canada, sont souvent conformes à ce modèle, surtout pour ce qui concerne l'article 9 paragraphe 1.

⁴ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, Paris, 2010 (« Principes de l'OCDE »).

⁵ Cette idée que l'interprétation des principes de l'OCDE n'est pas uniforme avait déjà été soulevée. Voir Robert TURNER, « Transfer-Pricing Compliance Standards », dans *2003 Conference Report*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 2004, pp. 11:1-65.

⁶ *Internal Revenue Code of 1986* et mod.

⁷ L'abréviation anglophone « Treas. Reg. » sera utilisée pour se référer aux règlements américains. Les règlements américains en matière de prix de transfert se trouvent principalement au Treas. Reg. § 1.482.

⁸ L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.) et mod. (« L.I.R. »).

⁹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Circulaire d'information* 87-2R, « Prix de transfert international », 27 septembre 1999.

En général, les Principes de l'OCDE n'ont aucune force obligatoire. À ce sujet, la Cour suprême du Canada a récemment affirmé :

« [...] Les *Principes* [de l'OCDE] font état de méthodes de fixation du prix de transfert et de commentaires [...]. Ils n'ont cependant pas la même force contraignante qu'une loi canadienne et, en dernière analyse, le critère à appliquer à un ensemble de [*sic*] d'opérations ou de prix doit être établi suivant [la disposition législative pertinente] et non pas selon quelque commentaire ou méthode énoncé dans les *Principes* [de l'OCDE]¹⁰. »

Cependant, quoique les Principes de l'OCDE n'aient aucune force obligatoire, il faut quand même voir qu'ils jouent un grand rôle dans toutes les décisions importantes qui ont été rendues par les tribunaux canadiens dans le domaine du prix de transfert. Ce rôle vient du fait que ces principes font partie du contexte entourant l'article 247 L.I.R. et l'article 9 des conventions fiscales. À ce titre, les Principes de l'OCDE sont donc utilisés pour interpréter ces dispositions (et notamment pour interpréter ce qu'est le principe de pleine concurrence qui n'est défini dans aucune loi canadienne).

En théorie, toutes les méthodes qui sont contenues dans les Principes de l'OCDE devraient conduire à la même conclusion. En pratique, ce n'est cependant pas ce qui arrive. Les comparables ne sont jamais parfaits et, parfois, un prix de transfert semble « bon » selon une méthode et « mauvais » selon une autre. Le choix d'une méthode est donc une décision cruciale à laquelle il faut accorder beaucoup d'importance.

Dans les Principes de l'OCDE, il existe quatre catégories de méthodes différentes. Ces méthodes sont résumées dans le tableau 1.

¹⁰ *Canada c. GlaxoSmithKline Inc.*, 2012 CSC 52, par. 20.

Tableau 1 : Principales méthodes de l'OCDE

Catégorie de méthodes	Exemples de comparaisons	Commentaire
Méthode du prix comparable sur le marché libre.	Conditions de l'opération, incluant le prix.	Cette méthode est souvent nommée PCML.
Méthodes fondées sur les marges brutes.	Marge brute divisée par les ventes ou par les coûts totaux.	La marge brute divisée par les ventes est un exemple de la méthode du prix de revente . La marge brute divisée par les coûts est un exemple de la méthode du coût majoré .
Méthodes fondées sur les marges nettes.	Marge nette divisée par les ventes ou par les coûts totaux. Marge nette divisée par les actifs.	Dans les Principes de l'OCDE, ces méthodes sont décrites sous le titre de méthode transactionnelle de la marge nette (« MTMN »). Aux États-Unis une méthode de ce type se trouve sous le titre <i>Comparable Profits Method</i> (Treas. Reg. § 1.482-5). Cette méthode est généralement connue sous le nom CPM aux États-Unis.
Méthodes fondées sur le partage des bénéfices.	Répartition des bénéfices.	La répartition des bénéfices peut être comparée directement. Par exemple deux parties doivent partager les bénéfices moitié-moitié parce que d'autres le font. La répartition des bénéfices peut également être comparée à la répartition des contributions ou des biens incorporels. La méthode du partage des bénéfices résiduels suit le même principe après avoir tenu compte d'autres méthodes dans une première étape.

Il existe deux approches pour choisir une méthode de prix de transfert. La première, dite de « la hiérarchie des méthodes », est utilisée par le Canada qui, ce faisant, se réfère aux Principes de l'OCDE¹¹ tels qu'ils existaient

¹¹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, précité, note 9, par. 49 :

« La Loi ne prévoit pas explicitement une hiérarchie des méthodes de prix de transfert, ni d'obligation d'utiliser des méthodes spécifiques pour respecter le principe de pleine concurrence. Toutefois, le Ministère estime qu'il existe une hiérarchie naturelle des méthodes. Certaines méthodes permettent d'obtenir des résultats plus fiables que d'autres, selon le degré de comparabilité entre les opérations contrôlées et non contrôlées. »

avant juillet 2010. Selon cette hiérarchie, la méthode ayant la plus haute priorité est la méthode du prix comparable sur le marché libre¹². Viennent ensuite les méthodes fondées sur les marges brutes (notamment la méthode du prix de revente et du coût majoré)¹³. Les méthodes fondées sur les marges nettes, généralement représentées par la MTMN, viennent en dernier, à contrecœur¹⁴. La seconde approche est utilisée par les États-Unis. Elle est dite de « la meilleure méthode » (*Best Method*).

Selon les règlements américains¹⁵, il ne faut voir aucune hiérarchie entre les méthodes¹⁶. Il faut simplement choisir la « meilleure » méthode dans les circonstances¹⁷. Certains affirmeront que les deux approches devraient aboutir au même résultat. Ils invoqueront que s'il faut rejeter une méthode au Canada, il faut également la rejeter aux États-Unis. Quoique cet argument puisse sembler logique, ce n'est pas toujours ce qui se produit en pratique. En pratique, les deux approches ne reviennent pas au même, parce que l'inégalité qui est créée par une hiérarchie a pour effet de favoriser certaines méthodes et de rendre plus difficile de ne pas les utiliser. Pour pouvoir utiliser un PCML (la méthode qui se trouve au sommet de la hiérarchie des méthodes), certains y mettent plus d'énergie que d'autres et ils parviennent à l'utiliser alors que d'autres n'y parviennent pas. À l'inverse, lorsque l'importance accordée à la hiérarchie des méthodes est atténuée, il devient plus facile de ne pas utiliser une méthode de rang supérieur. Les arguments qu'il faut pour rejeter une méthode prioritaire ne doivent plus être aussi forts, ni aussi convaincants. Le rejet se fait d'une manière plus automatique, comme une simple étape sur une route que l'on emprunte machinalement.

¹² Principes de l'OCDE 2009, précité, note 4, par. 2.7. Cette édition de 2009 précède l'édition courante.

¹³ *Id.*, par. 3.49 et 3.50.

¹⁴ *Id.*, par. 3.53, où l'on peut lire ce qui suit :

« Comme il a été indiqué précédemment, la méthode transactionnelle de la marge nette suscite de sérieuses préoccupations, notamment parce qu'elle pourra être appliquée, sans prendre correctement en compte les différences qui doivent l'être entre les entreprises associées et les entreprises indépendantes qui font l'objet de la comparaison. Un grand nombre de pays craignent que les garde-fous mis en place pour les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions ne soient ignorés dans l'application de la méthode transactionnelle de la marge nette. »

¹⁵ *Supra*, note 7.

¹⁶ Treas. Reg. § 1.482-1(c)(1).

¹⁷ Treas. Reg. § 1.482-1(b)(1) et § 1.482-1(c).

L'approche de la hiérarchie des méthodes permet au Canada d'affirmer que la méthode du PCML ou une méthode à saveur de PCML ou encore une méthode fondée sur les marges brutes doit être utilisée parce qu'elle a priorité sur une méthode fondée sur la marge nette. Au Canada, la priorité qui est donnée à une méthode peut être plus importante que les arguments qui militent contre son utilisation. Au contraire, l'approche de la méthode « la plus appropriée » ou de la « meilleure méthode » permet plus facilement aux États-Unis de croire qu'une méthode fondée sur la marge nette est plus appropriée parce que, comme la hiérarchie des méthodes est atténuée ou inexistante, les arguments contre l'utilisation des méthodes prioritaires ont plus de poids.

En général, la nature des arguments invoqués pour rejeter une méthode quelconque porte sur la comparabilité et sur la disponibilité de l'information, notamment des chiffres ou autres données. D'un côté, le Canada est plus tolérant à l'égard des manques de comparabilité relativement aux méthodes qu'il préfère et plus intolérant relativement aux méthodes fondées sur la marge nette. Il est plus imaginatif pour pallier aux manques d'information et pour trouver des ajustements ou des manières afin de reconstruire les chiffres. D'un autre côté, un des arguments du Canada pour justifier l'utilisation d'une méthode fondée sur les marges brutes est que si cette méthode ne peut pas être appliquée, alors une méthode fondée sur les marges nettes ne peut pas l'être non plus¹⁸. En outre, lorsque pour une raison ou pour une autre il faut exclure la méthode du PCML et les méthodes fondées sur les marges brutes, le Canada préfère parfois les méthodes fondées sur le partage des bénéfices¹⁹. À l'inverse, les États-Unis sont plus intolérants pour les manques de comparabilité relativement à la méthode du PCML et aux méthodes fondées sur les marges brutes. Un des arguments qui est utilisé de manière presque systématique par les États-Unis pour justifier l'utilisation d'une méthode fondée sur les marges nettes est que comme il est impossible de savoir ce que contiennent les frais d'exploitation, il est préférable d'utiliser une marge nette qui est prise après avoir déduit toutes les dépenses.

Un autre indice démontre bien que les deux approches ne reviennent pas au même : l'OCDE a changé de position quant à l'approche qu'il faut utiliser pour choisir une méthode. Avant juillet 2010, il existait une hiérarchie des méthodes assez claire dans les Principes de l'OCDE. À partir de juillet 2010, les Principes de l'OCDE se sont rapprochés de la position des États-Unis.

¹⁸ AGENCE DU REVENU DU CANADA, précité, note 9, par. 107.

¹⁹ Margaretha HAEUSSLER, « Revenue Focusing on Profit Splits, Quality Comparables, Economist Says », (1999), vol. 8 *Transfer Pricing Report*, p. 175.

Dorénavant, selon l'OCDE, « la sélection d'une méthode de prix de transfert vise toujours à trouver la méthode la plus appropriée dans un cas spécifique »²⁰. Ce rapprochement a été vu par certains comme la fin de la hiérarchie des méthodes²¹. D'autres ont fait remarquer que la hiérarchie des méthodes n'a pas été éliminée, quoiqu'elle ait été considérablement atténuée²².

Malgré cette évolution récente, en examinant avec soin les Principes de l'OCDE, il est quand même possible d'observer que la méthode du PCML conserve la plus haute priorité à l'intérieur des Principes de l'OCDE²³. En outre, il existe encore une certaine préférence pour les méthodes fondées sur les marges brutes²⁴. Finalement, la méfiance à l'égard de la MTMN persiste²⁵. Reste quand même que la position des États-Unis est dorénavant plus légitime que jamais²⁶ à cause des derniers changements qui sont apparus dans les Principes de l'OCDE²⁷.

2. PRÉFÉRENCES OBSERVÉES

Il est difficile d'observer les méthodes qui sont effectivement choisies en pratique au Canada et aux États-Unis. Évidemment, les documentations de prix de transfert sont confidentielles. Cependant, il existe des statistiques sur l'utilisation des méthodes dans le rapport fourni par la Division des services de l'autorité compétente de l'ARC relativement aux arrangements préalables en matière de prix de transfert.

²⁰ Principes de l'OCDE, précité, note 4, par. 2.2. Les paragraphes 3.49 à 3.52 de l'édition de 2009 ont été effacés.

²¹ Kevin A. BELL et Rita MCWILLIAMS, « OECD Issues Draft of Revised Guideline Chapters, Adopts "Most Appropriate" Method », (2009), vol. 18 *Transfer Pricing Report*, p. 402.

²² Monique VAN HERKSEN et Clive JIE-A-JOEN, « The Increasing Price of Your Transfer Pricing: A Discussion of OECD's Proposed Guidelines Revision », (2009), vol. 18 *Transfer Pricing Report*, p. 928. Neil D. TRAUBENBERG, « Tax Executives Institute Comment Letter to OECD On Proposed Revisions to Chapters I-III of transfer pricing Guidelines », (2010), vol. 18 *Transfer Pricing Report*.

²³ Principes de l'OCDE, précité, note 4, par. 2.7 à 2.14.

²⁴ *Id.*, par. 2.3.

²⁵ *Id.*, par. 2.147.

²⁶ *Id.*, par. 2.2.

²⁷ *Id.*, par. 3.49 à 3.52 de l'édition de 2009.

Un « arrangement préalable en matière de prix de transfert » (« APP ») aide les contribuables à obtenir une plus grande certitude en matière de prix de transfert en impliquant les États dans le processus de détermination et de documentation des prix de transfert à l'avance, plutôt que de laisser le contribuable fixer ses prix seul, en attente d'une vérification. En général, les APP sont bilatéraux ou multilatéraux (dans 84 % des cas). Ils sont donc le fruit d'une négociation. Le gouvernement canadien n'est pas le seul à décider. Cependant, l'implication du gouvernement canadien a forcément son importance et la méthode qui est utilisée pour établir un APP devrait refléter, dans une certaine mesure, les préférences du gouvernement canadien en matière de méthodes.

Dans le rapport de 2010-2011, il est possible de trouver la répartition des APP, par méthode, pour tous les APP qui ont été négociés dans le passé ou qui sont en cours de négociation. Cette répartition est en partie reproduite dans le tableau 2.

Tableau 2 : Méthode de prix de transfert, APP du Canada (biens corporels)

Méthode	Proportion
Prix (opération) comparable sur le marché libre (PCML)	13 %
Méthodes fondées sur les marges brutes (prix de revient majoré et prix de vente)	23 %
Méthodes fondées sur les marges nettes (MTMN)	43 %
Partage des bénéfices	21 %

Source : AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Arrangement préalable en matière de prix de transfert : Rapport de programme 2010-2011*, p. 23.

Ce tableau est intéressant parce qu'il fait ressortir que la méthode du PCML est utilisée au Canada dans 13 % des APP. Ce n'est pas une proportion négligeable. Les méthodes fondées sur les marges brutes sont utilisées dans 23 % des APP et un partage des bénéfices est effectué dans 21 % des APP. Aucune catégorie de méthodes n'est donc exclue de la boîte à outils canadienne. Cependant, ce tableau est également très intéressant, parce que malgré le peu d'enthousiasme du Canada pour les méthodes fondées sur la marge nette, c'est quand même la méthode qui est utilisée le plus souvent. Cette méthode est utilisée dans 43 % des APP. Il s'agit d'un fait marquant et qui donne toute sa pertinence à la section suivante qui porte sur les désaccords entre le Canada et les États-Unis relativement aux méthodes fondées sur les marges nettes.

Aux États-Unis, l'équivalent d'un APP est un *Advanced Pricing Agreement* (« APA »). Comme les États-Unis produisent un rapport équivalant à celui qui est préparé au Canada, il est possible de trouver des statistiques qui ressemblent aux statistiques canadiennes. Ces statistiques sont présentées au tableau 3.

Tableau 3 : Méthode de prix de transfert dans les APA des États-Unis de 2007 à 2011

Méthode	Proportion
Prix (opération) comparable sur le marché libre (PCML)	9 %
Méthodes fondées sur les marges brutes (prix de revient majoré et prix de revente)	10 %
Méthodes fondées sur les marges nettes (CPM)	61 %
Partage des bénéfices	7 %
Autres méthodes	13 %

Source : USA, Secretary of the Treasury, *Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements*, 2 avril 2012, p. 24; USA, Secretary of the Treasury, *Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements*, 29 mars 2011, p. 22; USA, Secretary of the Treasury, *Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements*, 29 mars 2010, p. 22; USA, Secretary of the Treasury, *Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements*, 27 mars 2009, p. 21; USA, Secretary of the Treasury, *Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements*, 27 mars 2008, p. 21 et calculs de l'auteur. Dans la catégorie du PCML, les catégories américaines suivantes ont été incluses : *CUP (tangibles only)* – based on published market data, *CUP (tangibles only)* – not based on market data, *CUT (intangibles only)*, *Royalty Implementing a CUT*, *Comparable Uncontrolled Services Price Method*. Dans les méthodes fondées sur les marges brutes, les catégories américaines suivantes ont été incluses : *Cost Plus Method (tangibles only)*, *CPM: PLI is gross margin*, *Resale Price Method (tangibles only)*, *Gross Services Margin Method*, *Cost of Services Plus Method*. Si une erreur était corrigée, les affirmations présentées dans ce texte seraient encore plus vraies. Dans les méthodes fondées sur les marges nettes, les catégories américaines suivantes ont été incluses : *CPM: PLI is Berry ratio*, *CPM: PLI is markup on total costs*, *CPM: PLI is Berry ratio*, *CPM: PLI is markup on total costs*, *CPM: PLI is net margin*, *CPM: PLI is operating margin*, *CPM: PLI is operating profit-to-total services cost ratio*, *CPM: PLI is other PLI*, *CPM: PLI is return on assets or capital employed*. Dans les méthodes fondées sur le partage des bénéfices, les catégories américaines suivantes ont été incluses : *Comparable profit split*, *Other profit split*, *Residual profit split*, *Royalty implementing a profit split*, *Royalty implementing a residual profit split*. Finalement, dans les autres méthodes, les catégories américaines suivantes ont été incluses : *Cost with no markup*, *Other*, *Royalty*, *Services Cost Method: Low Margin Covered Services*, *Services Cost Method: Specified Covered Services*, *Unspecified Method*.

Ce tableau est différent du tableau canadien à plusieurs égards. Premièrement, les statistiques fournies aux États-Unis ne donnent pas le résultat cumulé de tous leurs APA. Il s'agit d'un rapport qui ne porte que sur une seule année. Pour préparer le tableau 3, il a donc été nécessaire de faire l'addition de chiffres qui se trouvaient dans plusieurs rapports. Or, les additions qui ont été faites se sont limitées à cinq ans. Les chiffres du tableau 3 ne sont donc pas tout à fait comparables à ceux du tableau 2.

Deuxièmement, il existe une différence importante de terminologie entre le Canada et les États-Unis. Dans le tableau 3, nous avons adopté une terminologie qui est plus proche du Canada que des États-Unis, ce qui signifie qu'il a fallu traduire la terminologie américaine.

À la lecture de ces deux tableaux, il ressort clairement que les préférences du Canada et des États-Unis sont différentes. Le Canada utilise plus souvent que les États-Unis le PCML et les méthodes fondées sur les marges brutes (13 % contre 9 % pour le PCML et 23 % contre 10 %). À l'inverse, les États-Unis utilisent beaucoup plus souvent les méthodes fondées sur les marges nettes (43 % contre 61 %). La préférence marquée du Canada pour les méthodes qui partagent les bénéfices ressort également (21 % contre 7 %). Ces résultats coïncident tout à fait avec les désaccords qui ont été présentés dans la section précédente.

3. MÉTHODES FONDÉES SUR LA MARGE NETTE

Il n'existe aucune famille de méthodes qui soit plus importante que celle des méthodes fondées sur la marge nette, ni au Canada, ni aux États-Unis. Au Canada, elle est utilisée dans 43 % des APP et aux États-Unis elle est utilisée dans 61 % des APA conclus dans les cinq dernières années.

La marge nette est une mesure de revenu net du coût des ventes ou des marchandises vendues et des frais d'exploitation. Les méthodes fondées sur la marge nette ont en commun de trouver des opérations qui servent de référence pour les comparer à l'indicateur qui est calculé relativement à l'opération testée (qui se produit à l'intérieur de la multinationale et qui pourrait avoir été manipulée). Pour effectuer la comparaison, les opérations de référence sont utilisées pour former un intervalle de valeurs que l'on nomme l'intervalle de pleine concurrence²⁸. Lorsque l'indicateur correspondant à l'opération testée se trouve à l'intérieur de l'intervalle, un État ne croit généralement pas que les prix ont été manipulés. Au contraire, lorsqu'il se trouve à l'extérieur de l'intervalle, l'État redresse généralement la position du contribuable en supposant que ce dernier a manipulé ses prix pour minimiser sa charge fiscale mondiale.

Puisque la MTMN est fondée sur les marges nettes, tout comme la CPM, il serait naturel de s'attendre à ce que les deux méthodes se

²⁸ L'expression anglaise *arm's length range* est plus précise puisque cet intervalle caractérise le comportement de parties sans lien de dépendance et qu'il ne correspond pas à la concurrence pure et parfaite.

ressemblent beaucoup. Ce n'est pourtant pas ce que l'on retrouve dans la réalité. Il existe au moins trois désaccords importants entre le Canada et les États-Unis relativement à l'application des méthodes de prix de transfert, notamment celles qui sont fondées sur la marge nette. Ces désaccords portent sur la détermination de l'intervalle, sur le nombre de comparables et sur l'utilisation de moyennes.

4. CONSTRUCTION DES INTERVALLES

Chaque opération relative à une opération comparable peut, en théorie, servir de référence pour bâtir un intervalle de pleine concurrence. Ainsi, au Canada, l'intervalle va de la plus petite marge à la plus grande.

Exemple : Supposons que les marges nettes correspondant aux opérations comparables sont : 1,0 %, 1,5 %, 2,0 %, 2,5 % et 3,0 %, 3,5 %, 4,0 %, 4,5 %. Dans ce cas, l'intervalle de pleine concurrence au Canada va de 1,0 % à 4,5 %. Tant que la marge nette de la partie visée se retrouve à l'intérieur de cet intervalle, on juge que la multinationale n'a pas manipulé ses prix pour minimiser ses impôts mondiaux et le Canada n'attaque pas cette multinationale. Lorsque la marge nette de la partie visée se retrouve à l'extérieur de cet intervalle, c'est tout le contraire. Si la marge nette de la partie visée est de 0,5 % et que cette partie visée se trouve au Canada, le revenu au Canada est jugé insuffisant. À l'inverse, si la marge nette de la partie visée est de 5 % et que cette partie visée se trouve à l'extérieur du Canada, le revenu au Canada est également jugé insuffisant, parce que si cette partie est « trop » rentable, c'est que la partie canadienne ne l'est pas assez.

Les États-Unis ne voient généralement pas les choses de la même manière que les Canadiens pour ce qui est des intervalles. Selon eux, les opérations comparables contiennent forcément des points aberrants qu'il faut éliminer. En fait, de leur point de vue, il faut éliminer jusqu'à la **moitié** des points de comparaison, en éliminant les quartiles supérieur et inférieur²⁹. Les points de comparaison restants sont alors utilisés pour construire l'intervalle « interquartile ». Si la position du contribuable se trouve à l'intérieur de cet intervalle, les États-Unis ne redressent pas le revenu du contribuable.

Exemple : En reprenant l'exemple qui a été donné ci-dessus, alors que l'intervalle canadien allait de 1,0 % à 4,5 %, l'intervalle américain irait de 1,75 % à 3,75 %.

²⁹ Treas. Reg. § 1.482-1(e)(2)(iii)(C) « Interquartile range ».

Selon le Canada, un intervalle interquartile « ne permet pas nécessairement d'améliorer la fiabilité des données prises en compte pour établir un intervalle »³⁰. Plus précisément, selon le Canada, il n'est pas question d'exclure une observation de l'intervalle, à moins que ce ne soit parce qu'elle n'est pas suffisamment comparable avec l'opération testée. Le Canada utilise donc un intervalle qui pourrait être qualifié de « complet » par opposition à l'intervalle interquartile qui sacrifie jusqu'à la moitié des observations. À travers la plume de Simkover, voici le raisonnement de l'ARC :

« The range may contain unusually high or low values. The presence of an extreme value might suggest a problem with the inclusion of that comparable; however, one would make a serious error if one were to automatically eliminate such results if the underlying transaction was in fact a good comparable³¹. »

L'importance de ce désaccord est à la fois théorique et pratique. D'un point de vue théorique, la divergence de vues entre le Canada et les États-Unis illustre à quel point la détermination de l'intervalle est arbitraire au Canada et aux États-Unis. En effet, si cette détermination n'était pas arbitraire, d'une part, les deux pays arriveraient à la même détermination et, d'autre part, la différence d'approche ne serait pas aussi considérable. Il ne faut pas oublier que les États-Unis éliminent jusqu'à la moitié des points de l'intervalle. Ce n'est pas une différence mineure.

Comme les deux intervalles ne conduisent pas toujours à la même conclusion, il y a forcément un degré d'incertitude important avec l'un des deux intervalles. En pratique, le désaccord montre que le fisc américain préfère attaquer un contribuable qui peut être innocent et que le fisc canadien refuse d'adopter cette attitude. Pour les contribuables, il vaudrait donc mieux résider au Canada de ce point de vue particulier.

5. SÉLECTION DES COMPARABLES

Le fait que les États-Unis éliminent jusqu'à la moitié des observations comparables de leurs intervalles soulève la question de savoir si, en général, le nombre d'observations ne serait pas plus grand aux États-Unis. Si la

³⁰ AGENCE DU REVENU DU CANADA, précité, note 9, par. 34.

³¹ Ronald I. SIMKOVER, « Transfer Pricing: Acceptable Arm's-Length Prices Within the Range », dans *2002 Tax Conference*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 2003, pp. 17:1-11, à la page 17:5.

sélection des comparables était moins sévère aux États-Unis, il pourrait être plus facile de justifier l'élimination des quartiles supérieurs et inférieurs.

Il existe depuis longtemps au Canada une certaine orthodoxie en matière de comparabilité qui ne se retrouve pas aux États-Unis. Avant même que les nouvelles règles de prix de transfert n'aient été sanctionnées au Canada, Simkover affirmait déjà, en 1997³², que la méthode américaine de CPM était moins exigeante, du point de vue de la comparabilité, que la méthode transactionnelle de la marge nette qui était utilisée de manière équivalente au Canada³³. Il est également possible de se rappeler que Simkover a défendu pendant de nombreuses années que cette comparabilité devait être assurée au moyen de « filtres » utilisés pour sélectionner les comparables³⁴. Au Canada, l'intervalle interquartile n'est pas utilisé³⁵. L'accent est plutôt mis sur les

³² Ronald I. SIMKOVER, « CPM, TNMM Differences Seen Causing Woes For Taxpayers Facing U.S., Canadian Audits », (1997), vol. 5 *Transfer Pricing Report*, p. 719.

³³ Simkover n'est pas le seul à croire que le Canada est plus exigeant que les États-Unis en matière de comparabilité. D'autres le croient également (par exemple, Valerie AMERKHAIL et Jerrie MIRGA, « Transfer Pricing Documentation: Caveat Emptor », (1999), vol. 8 *Transfer Pricing Report*, p. 359; M. HAEUSSLER, précité, note 19; Robert TURNER, « U.S., Canadian Auditing Differences Causing Double Taxation, Practitioner Says », (2003), vol. 12 *Transfer Pricing Report*, p. 585.).

³⁴ R. I. SIMKOVER, précité, note 31, à la page 17:2, où il est écrit ceci : « The CCRA [un acronyme qui incluait à l'époque l'Agence du revenu du Canada] encourages the use of reasonably accurate ajustments and/or extensive quantitative (for example, financial ratio) and qualitative (textual) screens to find potentially comparable transactions and to account for material differences from target. » Cet article a été présenté de la manière suivante : « This paper is part of the CCRA's continuing effort to provide additional guidance to taxpayers on transfer-pricing topics. »

³⁵ Il existe une autre manière de voir les choses. Une manière qui peut sembler en apparence contredire ce qui vient d'être affirmé. Ce texte ne retient cependant pas cette autre manière de voir les choses. Voici en quoi elle consiste. Selon cette autre manière, l'ARC utiliserait l'intervalle interquartile comme point de départ. Elle ne serait ni plus stricte, ni moins stricte que l'Internal Revenue Service (« IRS »). Elle invoquerait ensuite que les comparables à l'une ou l'autre des extrémités ne sont pas vraiment comparables et elle en viendrait finalement au même résultat que l'IRS. Le présent texte rejette cette autre manière de voir les choses pour les raisons qui suivent. Un cas isolé est toujours possible et la position de l'ARC peut coïncider, par hasard, avec l'intervalle interquartile. Cependant, la politique canadienne n'est pas, et elle n'a jamais été, d'utiliser l'intervalle interquartile. Il va de soi que l'ARC effectue sa propre recherche de comparables et qu'elle examine attentivement les observations qui sont proposées par le contribuable (en particulier celles qui se trouvent aux extrémités de l'intervalle). Il va donc de soi que l'ARC peut ajouter ou retrancher des observations à l'intervalle complet. Ce n'est cependant pas la même chose que
(à suivre...)

meilleurs comparables³⁶. C'est une autre manière de sous-entendre qu'un petit nombre de bons comparables est utilisé au Canada, plutôt que d'éliminer la moitié d'un grand nombre de mauvais comparables. Cette différence dans la manière de trouver les comparables et de déterminer les intervalles ne fait pas que montrer l'arbitraire des règles. Elle rend les choses plus compliquées pour une multinationale qui est à cheval sur la frontière entre le Canada et les États-Unis.

À l'évidence une multinationale qui doit présenter deux documentations de prix de transfert, une pour le Canada et une pour les États-Unis, ne peut pas présenter deux ensembles de comparables différents. Si un comparable est bon pour les États-Unis il faut qu'il soit bon pour le Canada. Deux stratégies sont alors possibles.

La première stratégie consiste à sélectionner les comparables en se conformant à la sévérité du Canada. Le nombre de comparables est plus petit et le Canada est satisfait, mais à cause de l'utilisation de l'intervalle interquartile aux États-Unis, il devient beaucoup plus difficile de satisfaire les autorités américaines. La première stratégie conduit à un risque plus élevé aux États-Unis parce que l'intervalle est plus étroit et qu'il devient plus difficile d'y entrer.

La seconde stratégie consiste à sélectionner les comparables en se conformant aux normes américaines. Le nombre de comparables est plus grand et la construction de l'intervalle interquartile joue alors son rôle. Le risque aux États-Unis est standard pour ce pays. Cependant, en suivant cette seconde stratégie, le Canada est loin d'être satisfait et le fisc canadien examinera avec beaucoup d'attention l'opération de la multinationale. Cette dernière sera sans aucun doute ciblée et une nouvelle détermination de l'intervalle sera faite par le fisc canadien qui ne sera pas toujours tendre. Il est fort probable que le Canada rejettera certaines observations, notamment à l'une ou l'autre des extrémités de l'intervalle initialement proposé par le contribuable.

(...suite)

d'utiliser systématiquement l'intervalle interquartile en utilisant des critères de sélection américains. L'ARC procède simplement à la vérification qui lui incombe.

³⁶ Selon Simkover : « [T]he focus is on the points in the range derived from independent transactions whose key economic characteristics come closest to the targeted transaction, taking secondary evidence on comparability defects into account. » Voir Michel J TROPIN, « ITOD Chief Economist Simkover Says Canada Addressing Transfer Pricing Concerns from Consignment Restructuring », (2003), vol. 12 *Transfer Pricing Report*, p. 266.

Peu importe la stratégie utilisée, le contribuable ne sera jamais à l'abri de coûts très substantiels. Ce jeu où le contribuable est souvent le grand perdant est paradoxal compte tenu du fait qu'il n'existe pas toujours de raisons substantielles pour déménager le revenu au Canada ou aux États-Unis. Aucun des deux pays n'est un paradis fiscal. Il est vrai que lorsqu'un chèque doit être fait à l'un des deux pays, il y a généralement un remboursement par l'autre pays, mais le contribuable n'est pas indemne pour autant. D'une part, une pénalité et des intérêts sont presque toujours associés aux redressements secondaires. D'autre part, aucun compte n'est tenu de la liste interminable de questions auxquelles le contribuable doit répondre ni du temps perdu à s'expliquer, à négocier et à attendre.

6. MOYENNES

L'intervalle interquartile est plus étroit que l'intervalle complet. Une entreprise qui réside aux États-Unis et qui n'est pas à cheval sur la frontière entre le Canada et les États-Unis est moins susceptible d'en souffrir, parce que la sélection des comparables n'est pas faite exactement de la même manière aux États-Unis. De l'avis de Simkover, cette sélection serait moins exigeante. C'est déjà un premier élément dont il faut tenir compte pour comprendre que les exigences ne sont pas nécessairement invivables aux États-Unis. Il en existe également un second. Il s'agit de l'utilisation de moyennes pluriannuelles. C'est l'origine du troisième désaccord important entre le Canada et les États-Unis.

Contrairement au Canada, les États-Unis permettent l'utilisation de moyennes pluriannuelles, ce qui agrandit un peu les intervalles. Les seules circonstances dans lesquelles le Canada accepte que des moyennes pluriannuelles soient utilisées sont très particulières. Il faut que l'effet d'un cycle soit en jeu. Simkover donne l'exemple de cycles relatifs à la conjoncture, à la vie des produits, à la vie utile du capital et à des stratégies d'affaires³⁷. Or, même lorsque l'effet d'un cycle est en jeu, l'ARC n'endosse pas les moyennes pluriannuelles à cause d'un certain nombre de problèmes pratiques (par exemple, il est difficile de déterminer la période pertinente, plusieurs cycles se superposent forcément et les cycles ne sont généralement pas complétés à la fin de l'année courante).

³⁷ R. I. SIMKOVER, précité, note 31, 17:8-11.

CONCLUSION

Les désaccords entre le Canada et les États-Unis sont incontestables. Ils existent. Leurs conséquences dépendent de la situation de chaque contribuable et elles ne sont pas forcément négatives pour tous les contribuables. Cependant, ces désaccords compliquent certainement les choses et, dans certains cas, ils aboutissent à des difficultés. L'argument consistant à dire que le contribuable reprend d'une main ce qu'il perd de l'autre est lourdement erroné. Le contribuable ne recouvre jamais le coût du temps qu'il perd, ni l'énergie qu'il gaspille à gérer les vérifications, les négociations et les litiges. Il ne recouvre pas non plus le coût des consultants, ni certains intérêts et pénalités. Aucun des deux pays (que ce soit le Canada ou les États-Unis) n'est un paradis fiscal et une harmonisation des pratiques serait certainement un pas dans la bonne direction. Il n'est pas mauvais de garder à l'esprit que lorsqu'une multinationale subit les désaccords entre deux pays, elle ne peut pas comprendre pourquoi elle est attaquée. Or, comme le sentiment d'injustice qu'elle ressent peut avoir des conséquences sur ses futures décisions d'investissement, il est possible que les désaccords qui existent dans le domaine du prix de transfert puissent nuire à notre prospérité. Il est donc non seulement juste de s'en préoccuper, mais c'est également dans notre intérêt.

LES RÈGLES EN MATIÈRE DE DOCUMENTATION DES PRIX DE TRANSFERT AU CANADA ET À L'ÉTRANGER : PIRE QUE LE CUBE DE RUBIK?



Lyne Latulippe

Ph. D., M. Fisc., LL. B.

Professeure au département de fiscalité
Chercheure à la Chaire de recherche
en fiscalité et en finances publiques
Université de Sherbrooke



Gilles N. Larin

Ph. D.

Professeur au département de
sciences comptables et de fiscalité
Titulaire de la Chaire de recherche
en fiscalité et en finances publiques
Université de Sherbrooke

PRÉCIS

S'inscrivant dans une réflexion plus générale sur la simplification des règles fiscales canadiennes, cet article fait le point sur les objectifs poursuivis en matière de documentation relative aux prix de transfert, ainsi que sur les conséquences et les problématiques de ces exigences. De façon plus précise, cet article traite du fardeau administratif et de l'utilité de la documentation pour le contribuable et pour les administrations fiscales en étudiant d'abord le contexte canadien. Un survol des exigences aux États-Unis est effectué en analysant également la question des positions fiscales incertaines selon les principes comptables généralement acceptés des États-Unis (US GAAP) et les exigences administratives qui en découlent. Finalement, l'article se penche sur les règles et les modèles de documentation proposés au niveau international, notamment par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et par l'Union européenne, afin de dégager des pistes visant à accroître l'efficacité des règles nationales. Reconnaisant la pertinence pour les

administrations fiscales d'obtenir les renseignements pertinents à la détermination des prix de transfert afin d'assurer la conformité fiscale, cet article montre que les règles canadiennes en matière de documentation ponctuelle souffrent de certains problèmes, notamment quant aux coûts de conformité et à l'incertitude générée dans l'application de ces règles. Les auteurs concluent que des mesures conçues au plan national pour simplifier le processus de documentation ponctuelle ne seront pleinement efficaces que dans le cadre d'une coordination internationale en ce qui concerne non seulement l'exigence en matière de documentation mais aussi l'ensemble des règles de prix de transfert.

ABSTRACT

This article analyses the objectives, as well as the consequences and problems of the transfer pricing documentation requirements, as part of a more general reflection on the simplification of Canadian tax rules. First, this article discusses the administrative burden in the Canadian context. It also questions the usefulness of the documentation for the taxpayer and the tax authorities. The article provides an overview of the requirements in the United States and also examines the issue of uncertain tax positions in accordance with the United States Generally Accepted Accounting Principles (U.S. GAAP) and the resulting administrative requirements. Finally, the article presents documentation rules and models developed at the international level, including the studies from the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) and the European Union, to identify potential ways to increase the effectiveness of national rules. Recognizing the relevance of transfer pricing documentation to the tax authorities to ensure tax compliance, this paper shows that problems remain with the Canadian requirements, particularly with regard to compliance costs and uncertainty. The authors conclude that changes at the national level in order to simplify the process of contemporaneous documentation will be fully effective only in conjunction with international coordination regarding not only the documentation requirements but also more generally transfer pricing rules.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	31
1. OBJECTIFS GÉNÉRAUX DE LA MISE EN PLACE D'UN RÉGIME DE DOCUMENTATION PONCTUELLE	33
2. RÈGLES CANADIENNES DANS LE CONTEXTE INTERNATIONAL	39
2.1. LÉGISLATION CANADIENNE – ARTICLE 247 L.I.R.	39
2.2. NOTION D'EFFORTS SÉRIEUX	40
2.3. CRITÈRE COÛT/BÉNÉFICE	45
2.4. MESURES DE SIMPLIFICATION OU D'ALLÈGEMENT DU FARDEAU ADMINISTRATIF RELIÉ À LA DOCUMENTATION	47
2.5. EFFET SUR LE FARDEAU DE LA PREUVE	51
2.6. UTILITÉ POUR LES ADMINISTRATIONS FISCALES	52
2.7. DIVULGATION (FORMULAIRE T106)	54
3. RÈGLES AUX ÉTATS-UNIS	55
3.1. RÈGLES EN MATIÈRE DE DOCUMENTATION	55
3.2. LES POSITIONS FISCALES INCERTAINES	59
3.2.1. Norme FIN 48 et annexe sur les positions fiscales incertaines de l'IRS	61
3.2.2. Problématiques propres aux prix de transfert	64
4. RÈGLES ET MODÈLES DE DOCUMENTATION PROPOSÉS AUX NIVEAUX INTERNATIONAL ET RÉGIONAL	68
4.1. OCDE	70
4.2. PACIFIC ASSOCIATION OF TAX ADMINISTRATORS	72
4.3. UNION EUROPÉENNE	74
4.4. ONU	77
4.5. CHAMBRE DE COMMERCE INTERNATIONALE	77
4.6. CONCLUSION SUR LE DÉVELOPPEMENT D'UNE NORME INTERNATIONALE OU RÉGIONALE DE DOCUMENTATION	78
CONCLUSION	81

INTRODUCTION

En 1997, le gouvernement du Canada a modifié la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹ en y ajoutant l'article 247 concernant spécifiquement la détermination des prix de transfert des transactions internationales avec des personnes liées². Ces modifications ont inclus une obligation de maintenir une documentation au soutien de l'établissement des prix de transfert. Le non-respect de l'exigence en matière de documentation ponctuelle au Canada (et dans plusieurs pays) est associé au déclenchement d'une pénalité s'il y a redressement des prix de transfert. La diffusion d'une exigence similaire mais non identique à l'échelle internationale à laquelle s'ajoutent des particularités différentes à propos des règles de prix de transfert a pour effet d'accroître le niveau de complexité pour les contribuables canadiens qui désirent élaborer une documentation conforme. S'inscrivant dans une réflexion plus générale sur la simplification des règles fiscales canadiennes, l'analyse effectuée dans le présent article fait le point sur les objectifs poursuivis, ainsi que sur les conséquences et les problématiques des exigences en matière de documentation. Ainsi, les éléments qui doivent être pris en considération pour réduire la complexité des règles canadiennes en matière de documentation ponctuelle sont mis en lumière, ce qui comprend les interactions entre ces règles et les normes développées à l'extérieur du Canada.

De façon plus précise, il sera question du fardeau administratif et de l'utilité de la documentation pour le contribuable et pour les administrations fiscales en étudiant d'abord le contexte canadien. Un survol des exigences aux États-Unis sera ensuite effectué. Les problèmes reliés à la comptabilisation et à la divulgation des positions fiscales incertaines selon les principes comptables généralement acceptés des États-Unis (United States Generally Accepted Accounting Principles (« US GAAP »)) et les exigences administratives qui en découlent seront présentés dans le contexte de la documentation sur les prix de transfert. Finalement, l'article s'attardera sur les règles et sur les modèles de documentation qui sont proposés au niveau international, notamment par l'Organisation de coopération et de

¹ L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.) et mod. (« L.I.R. »).

² Selon le Rapport de la vérificatrice générale du Canada de 2007, l'Agence du revenu du Canada (« ARC ») estimait à plus de 16 000 le nombre de sociétés canadiennes qui divulguent des transactions avec des parties liées pour un montant total estimé à plus de 1,5 billion de dollars en 2005. BUREAU DU VÉRIFICATEUR GÉNÉRAL DU CANADA, 2007 février – Rapport « Le Point » de la vérificatrice générale du Canada, février 2007, chap. 7, par. 7.30-7.31.

développement économiques (« OCDE ») et par l'Union européenne, pour dégager des pistes visant à accroître l'efficacité de ces règles tout en limitant le fardeau administratif des contribuables.

L'effet et l'efficacité des obligations de documentation en matière de prix de transfert font l'objet de plusieurs critiques. Pour Michael C. Durst,

« [T]he fact is that the contemporaneous documentation industry grew quickly, and no one involved in either government or the private sector gave contemporaneous documentation practices the critical attention they deserved. Today, however, these practices are plainly dysfunctional: they give rise to significant waste, and they should be modified substantially³. »

Les coûts élevés engagés pour se conformer aux règles sont souvent à l'origine de ces critiques :

« As a result, a large global industry is now dedicated to the preparation of contemporaneous documentation, ranging from the Big Four accounting firms down to “do it yourself” software, and enormous internal and external resources are devoted to this endeavour⁴. »

Par ailleurs, l'incidence de la documentation soulève des interrogations. Selon les propos de Stefaan de Baets au moment où il était Premier Attaché aux Finances au ministère des Finances de Belgique (et maintenant, conseiller à l'OCDE), « The more documentation you provide, the more questions that come out of it »⁵.

Depuis l'adoption par le Canada de l'exigence en matière de documentation, jumelée à une pénalité, 262 dossiers ont été transférés au Comité de revue des prix de transfert de l'ARC. Le comité a appliqué la pénalité dans 53 % de ces cas, ce qui représente un total de pénalités de 297 M\$, dont 224 M\$ (soit 75 % du total) pour les années 2007 à 2010 uniquement⁶. Les résultats du sondage d'Ernst & Young concernant les prix de transfert en 2010 font ressortir l'effet de nouvelles réglementations dans

³ Michael C. DURST, « Congress Should Examine Transfer Pricing Documentation », *Tax Notes International*, 28 mars 2011, p. 1015.

⁴ CAPLIN & DRYSDALE, « Comments: Administrative Aspects of Transfer Pricing », lettre transmise à l'OCDE le 14 juin 2011, p. 2.

⁵ ANONYME, « Documentation causes conflict at ICC Conference », *Transfer Pricing Week*, 5 mai 2010.

⁶ ANONYME, « CRA lifts the lid on Transfer Pricing Review Committee », *Transfer Pricing Week*, 26 mai 2010.

plusieurs pays concernant les pénalités et la documentation⁷. Selon les résultats de ce sondage effectué auprès de 877 multinationales situées dans 25 pays, une pénalité importante a été imposée sur des ajustements de prix de transfert dans 1 cas sur 5 en 2010, alors que ce ratio était de 1 pour 25 en 2005. Par ailleurs, 18 % des multinationales comprises dans l'échantillon du sondage qui ont fait l'objet d'une vérification de leur politique de prix de transfert en 2010 ont été vérifiées par les administrations fiscales canadiennes.

1. OBJECTIFS GÉNÉRAUX DE LA MISE EN PLACE D'UN RÉGIME DE DOCUMENTATION PONCTUELLE

Les États-Unis ont été les précurseurs de l'exigence de documentation ponctuelle. En effet, les États-Unis ont adopté dès 1994 la réglementation section 6662 prévoyant l'application d'une pénalité pour défaut de fournir la documentation ponctuelle aux États-Unis⁸. Jusqu'en 2000, 12 pays, dont le Canada, avaient emboîté le pas et adopté une législation en matière de documentation des prix de transfert. En 2010, 48 pays avaient une telle législation en vigueur⁹.

Au Canada, l'annonce de l'instauration d'une obligation de tenir une documentation ponctuelle en matière de prix de transfert a été faite le 8 février 1997 par le ministre des Finances lors de la présentation du Budget

⁷ ERNST & YOUNG, *Global Transfer Pricing Survey: Addressing the challenges of globalizations*, 2010 (en ligne : www.eytax.jp/pdf/its/2010gtps.pdf).

⁸ UNITED STATES, *Internal Revenue Code of 1986*, Title 26, Subtitle F, Chapter 68, Subchapter A, Part II, § 6662 « Imposition of Accuracy-Related Penalty on Underpayments » (« I.R.C. »); Michael C. DURST, « Transfer Pricing Documentation and APPs in the Era of Worldwide Transfer Pricing Scrutiny – Some Practice Points », (1998), vol. 27, n° 3 *Tax Management International Journal* 131, p.132 :

« In the United States, Congress first enacted a special transfer pricing penalty in 1990 and in 1993 provided explicitly that “contemporaneous documentation” would be required in order to avoid the penalty in the event of adjustments. The Treasury issued temporary regulations governing the penalty in 1994 and final regulations in 1996 with the effect that the United States has had a contemporaneous documentation system in effect since 1994. »

⁹ Jay CAMILLO et autres, « Best Practices for Preparing Global Transfer Pricing Documentation », *Practitioner's Corner*, 13 juin 2011.

de 1997¹⁰. Cette annonce a coïncidé avec celle portant sur l'accroissement des ressources dédiées à la vérification des prix de transfert¹¹. Les paragraphes 247(3) et 247(4) L.I.R. ont été proposés à cet égard le 11 septembre 1997, applicables aux années d'imposition commençant après 1998¹². Avant l'introduction des paragraphes 247(3) et 247(4) L.I.R., l'obligation de maintenir une documentation au soutien des prix de transfert découlait de l'obligation générale, prévue à l'article 230 L.I.R., de tenir des livres et registres qui permettent d'établir le montant des impôts payables. Toutefois, la position administrative de l'ARC telle qu'elle est formulée dans la *Circulaire d'information* 87-2 précisait que les contribuables devaient tenir une documentation complète de leur politique de fixation des prix de transfert¹³. Certains praticiens doutaient toutefois du caractère contraignant de cette position administrative étant donné que la seule exigence législative à propos de la tenue de documents était celle prévue à l'article 230 L.I.R.¹⁴

Parmi les raisons qui justifient la mise en place de ce système par les gouvernements, notons le souci de faciliter le processus de vérification pour, d'une part, contrer l'asymétrie d'information et, d'autre part, prévenir les comportements insoucians ou agressifs dans l'établissement des prix de transfert. L'une des difficultés majeures que semblaient rencontrer les administrations fiscales dans le cadre de la vérification des prix de transfert était précisément le manque de renseignements relativement aux affaires du contribuable, aux transactions et à leur contexte. D'ailleurs, l'insuffisance d'information nuisait à la conformité avec les règles de prix de transfert. Même opinion aux États-Unis : « The IRS's inability to obtain taxpayer information has historically been the main obstacle to its effective enforcement of U.S. transfer pricing laws¹⁵. » En plus d'engendrer des coûts

¹⁰ CANADA, ministère des Finances, *Budget 1997 – Plan budgétaire*, Annexe 6 – Mesures fiscales, renseignements supplémentaires et avis de motions des voies et moyens, 8 février 1997, p. 220.

¹¹ *Id.*

¹² Selon le Projet de loi C-28 (L.C. 1998, ch. 19), par. 238(3), sanctionné le 18 juin 1998 qui a introduit cette obligation.

¹³ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Circulaire d'information* 87-2 (archivé), « Fixation du prix des transferts internationaux et autres transactions internationales », 27 février 1987, par. 11.

¹⁴ Elinor RICHARDSON et François VINCENT, « Canada Raises Transfer Pricing Stakes », (Nov. 1997) 8, 10 *International Tax Review* 9-12.

¹⁵ Marc M. LEVEY et Steven C. WRAPPE, *Transfer Pricing: Rules, Compliance and Controversy*, 2^e éd., CCH Inc., 2007, p. 249.

additionnels pour les efforts déployés en vue d'obtenir plus de renseignements, l'asymétrie d'information pouvait entraîner des litiges à cause d'une information incomplète. En principe, l'exigence relative à la documentation ponctuelle permet d'éviter les litiges ou encore de réduire le temps pour les régler¹⁶. D'ailleurs, Caroline Silberztein¹⁷ souligne, pour sa part, que les litiges en prix de transfert proviennent souvent de l'interprétation des faits reliés aux transactions. Dans ces circonstances, le principal objectif de la documentation est précisément de permettre aux contribuables de fournir les faits ayant donné lieu aux transactions, le contexte de la transaction ainsi que les méthodes d'établissement des prix de transfert appliquées.

Malgré le consensus provenant des administrations fiscales sur la nécessité d'obtenir plus de renseignements, la perception du niveau de détails requis varie. Selon certaines administrations fiscales, la documentation devrait répondre à toutes les questions possibles relativement à l'application du principe de pleine concurrence pour une transaction, alors que d'autres administrations fiscales considèrent plutôt que la documentation est un outil pour déceler les risques et entreprendre ou cibler les vérifications en matière de prix de transfert¹⁸.

Puisqu'il est relativement facile pour les contribuables de manipuler les prix de transfert pour réduire leur charge fiscale globale, l'obligation de tenir de la documentation, assortie d'une pénalité en cas de défaut, devient un outil nécessaire afin que les administrations fiscales aient l'information

¹⁶ UNITED NATIONS COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS, *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*, 2 octobre 2012 E/C.18/2012/CRP.1, chap. 7, « Documentation », p. 1 (en ligne : <http://www.un.org/esa/ffd/tax/eightsession/index.htm>).

¹⁷ Caroline SILBERZTEIN, « Transfer Pricing Disputes and Their Causes », (2010) *Asia-Pacific Tax Bulletin* 439-446, p. 445 :

« Many transfer pricing disputes start from differences in the understanding of the fact pattern. [...] The main purpose of transfer pricing documentation, beside penalty protection, is for taxpayers to present a clear picture of their controlled transactions, of the commercial environment in which they operate, and of the selection and application of the transfer pricing method(s) they have used. [...] can be seen as a good practice to enhance the dialogue between taxpayers and tax authorities and to limit instances where tax inspectors make transfer pricing assessments on the basis of inaccurate or insufficient information, thereby unnecessary, costly disputes. »

¹⁸ KPMG, *Reply to OECD's request for comments on the administrative aspects of transfer pricing*, lettre transmise à l'OCDE le 30 juin 2011.

voulue pour déceler ces manipulations. Dans la *Circulaire d'information* 87-2R, l'ARC précise que « la pénalité a pour but d'encourager l'observation de la Loi »¹⁹. L'OCDE reconnaît également que l'objectif principal de l'application d'une pénalité consiste à accroître la conformité²⁰.

Les contribuables soutiennent généralement qu'il est faux de prétendre que les prix de transfert sont manipulés de façon indue²¹ et donc que le fardeau administratif associé à cette obligation est disproportionné. Cette perception ne fait toutefois pas l'unanimité²². À cet égard, un comité consultatif de l'OCDE, le Business and Industry Advisory Committee (« BIAC »), précise que la perception de manipulation est généralement causée par une incompréhension des vérificateurs du contexte administratif,

¹⁹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Circulaire d'information* 87-2R, « Prix de transfert international », 29 septembre 1999, par. 177.

²⁰ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, Éditions OCDE, 1^{er} septembre 2010 (« Principes de l'OCDE »), par. 4.18 et suiv.

²¹ Bob TURNER et autres, « Transfer Pricing Getting More Scrutiny », (2004), vol. 20, n° 3 *Financial Executive* 28-31, p. 28 :

« It is increasingly important for MNCs to design their transfer pricing by taking into account both tax and commercial considerations. This view of planning is not the nefarious view that governments have, which holds that companies artificially manipulate intercompany pricing to achieve undue tax advantages. Rather, this is the view of planning in which operational and regulatory changes are taken into account in keeping transfer pricing policies current. »

Audrey NUTT, « Transfer Pricing Penalty Regime Expanding Worldwide, Practitioners Say », *Tax Notes Today*, 18 juin 2007, citant en partie les propos de Peter Barnes, conseiller fiscal international pour General Electric Co. : « In today's environment, "it is assumed that any error is an intentional error" and that certainly isn't always the case. »

²² Selon J. Clifton Fleming (Brigham Young University) dans Karen C. PARILLO, « News Analysis: Who Should Bear the Burden of Proof in Transfer Pricing Cases? », *Worldwide Tax Daily*, 13 juin 2011 : « I think it is wrong to assume that the baseline behavior of multinational corporations is to find some objectively correct transfer price, (he added) at least in the US, the experience is that the baseline behaviour is to construct the most tax advantageous transfer price. »

commercial et organisationnel des entreprises²³. Selon la Commission européenne :

« while there is evidence of aggressive transfer pricing by some companies, there are equally genuine concerns for companies which are making a bona fide attempt to comply with the complex and sometimes incompatible transfer pricing rules of different countries²⁴. »

La concurrence entre les pays pourrait également justifier que, lorsque certains pays adoptent une telle réglementation pour protéger leur assiette fiscale, les autres pays doivent suivre la même tendance. La nécessité pour chacun des pays de protéger son assiette fiscale pourrait ainsi avoir influencé l'adoption de règles similaires dans différents pays²⁵. Effectivement, les pays qui ont instauré l'obligation de maintenir une documentation ponctuelle, assortie d'une pénalité, désiraient accroître l'efficacité de leur processus de vérification ainsi que le risque découlant du non-respect des règles sur les prix de transfert. Les pays n'ayant pas de réglementation en matière de documentation ni de système de pénalité pouvaient craindre que certains contribuables choisissent de déclarer un revenu plus élevé dans les pays où le risque associé à la non-conformité était plus élevé²⁶.

Selon l'OCDE²⁷, la possibilité qu'un système de pénalité élevée dans un pays incite les multinationales à ne pas respecter l'article 9 du modèle de convention fiscale qui prévoit l'application du principe de pleine concurrence, et à attribuer davantage de revenus à cette juridiction devrait être prise en considération. En effet, alors que la pénalité est mise en place pour favoriser la conformité, dans ce cas la pénalité pourrait aussi avoir des

²³ BUSINESS AND INDUSTRY ADVISORY COMMITTEE, Committee on Taxation and Fiscal Affairs (OECD), *BIAC Comment to OECD on the OECD's project on the Administrative Aspects of Transfer Pricing*, 30 juin 2011.

²⁴ COMMISSION EUROPÉENNE, *Report on the Activities of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the Field of Documentation Requirements*, 11 octobre 2005, COM(2005)543 final, p. 6.

²⁵ Cym H. LOWELL et autres, « Managing transfer pricing: Part 1 », (2006), vol. 17, n° 7 *Journal of International Taxation* 44-58.

²⁶ Il faudrait également noter l'impossibilité flagrante de certains pays en développement de réussir à consacrer des ressources similaires à celles des pays développés pour la vérification fiscale des prix de transfert, cela pourrait occasionner des pertes pour ces pays puisque les contribuables ont peu de risque à faire de l'« underreporting ».

²⁷ Principes de l'OCDE, précité, note 20, par. 4.26.

répercussions négatives sur la conformité exigée dans les autres pays. Des contribuables pourraient adopter une position qui accroît les revenus imposables dans le pays où l'imposition d'une pénalité constitue un risque financier, tout en réduisant indûment les revenus imposables dans un autre pays dont le système fiscal ne prévoit pas une telle pénalité en matière de prix de transfert. Dans les faits, ce risque financier peut se matérialiser uniquement si la pénalité pour prix de transfert s'applique en raison d'une documentation inadéquate ou encore si la législation prévoit l'imposition d'une pénalité lors de rajustements des prix de transfert sans égard à la production de documentation. Des pays membres de l'OCDE avaient une certaine appréhension quant à la conformité dans leur pays, particulièrement à cause de l'application d'un régime de pénalité aux États-Unis²⁸.

Alors que les raisons et les objectifs de l'instauration d'un régime de documentation et de pénalités associés aux règles de prix de transfert visent principalement à réduire les coûts administratifs de vérification des prix de transfert et à réduire les pertes de revenus fiscaux découlant des manipulations de prix de transfert, les multinationales ont, en contrepartie, des avantages à se conformer au régime. Évidemment, une première raison de collaborer est de faciliter la gestion des risques financiers auxquels un contribuable pourrait être exposé. Ainsi, le contribuable se conforme tout d'abord aux exigences de documentation pour se prémunir contre l'application des pénalités si les prix de transfert sont rajustés. Par ailleurs, en plus de ce risque financier spécifique, il est de bonne pratique pour les multinationales de maintenir une documentation ponctuelle en matière de prix de transfert afin de gérer le risque fiscal associé à ces transactions²⁹. En effet, il se pourrait que la charge fiscale globale du contribuable soit augmentée en raison de redressement aux prix de transfert. Les contribuables ont également intérêt à s'assurer que le processus de vérification fiscale est facilité afin de réduire les coûts associés à une telle vérification de même que les possibilités de litige éventuel. Sur le plan de la gestion d'entreprise, la documentation ponctuelle confère divers avantages, à savoir : de permettre une meilleure coordination des sociétés du groupe, d'offrir des occasions de faire une planification mieux ordonnée, de constituer une mémoire institutionnelle et même de faciliter une vente éventuelle³⁰.

²⁸ M. M. LEVEY et S. C. WRAPPE, précité, note 15, p. 249.

²⁹ *Infra*, section 3.2.

³⁰ Michael FRIEDMAN et Todd A. MILLER, *Transfer Pricing Documentation Requirements*, Federated Press, Basics of International Tax & Transfer Pricing, Toronto, 16 novembre 2010.

Dans le même ordre d'idées, les résultats du sondage d'Ernst & Young³¹ nous apprennent que plus de 35 % des multinationales répondantes ont indiqué que l'objectif principal rattaché à la préparation de la documentation est de réduire les risques. Parmi les autres raisons évoquées par les multinationales dans ce sondage, on peut noter la préparation d'une défense dans le cadre d'une vérification, l'établissement d'une certaine constance dans la documentation, la détection d'occasions de planification ainsi que la possibilité de mieux se conformer aux normes de présentation de l'information financière.

2. RÈGLES CANADIENNES DANS LE CONTEXTE INTERNATIONAL

2.1. LÉGISLATION CANADIENNE – ARTICLE 247 L.I.R.

Au Canada, l'exigence de documentation ponctuelle et la pénalité sont prévues aux paragraphes 247(3) et 247(4) L.I.R. De façon sommaire, le paragraphe 247(3) L.I.R. prévoit qu'une pénalité de 10 % s'applique sur le redressement positif des prix de transfert concernant des transactions pour lesquelles le contribuable n'a pas fait d'efforts sérieux pour déterminer les prix de transfert de pleine concurrence. Par ailleurs, le paragraphe 247(4) L.I.R. précise que le contribuable est réputé ne pas avoir fait des efforts sérieux sauf s'il établit, ou obtient à la date de production de sa déclaration, une documentation contenant une description complète et exacte quant aux éléments importants concernant les biens ou les services, les modalités de l'opération, l'identité des participants à l'opération, les fonctions exercées, les biens utilisés ou apportés et les risques assumés dans le cadre de l'opération, les données et méthodes prises en considération et les analyses effectuées en vue de déterminer les prix de transfert, les hypothèses, stratégies et principes éventuels ayant influé sur l'établissement des prix de transfert.

L'exigence de documentation est également reliée aux méthodes d'établissement des prix de transfert recommandées par l'OCDE. En ce qui concerne les informations relatives aux fonctions exercées, aux biens utilisés ou apportés ainsi qu'aux risques assumés, le paragraphe 182 de la *Circulaire d'information* 87-2R renvoie les contribuables aux directives de l'OCDE³² pour déterminer le type d'analyse requis et les éléments à prendre en considération.

³¹ ERNST & YOUNG, précité, note 7, p. 9.

³² Renvoie particulièrement aux paragraphes 1.20 à 1.27, 5.23 et 5.24 des Principes de l'OCDE, précité, note 20.

Le contribuable doit établir ou obtenir les registres et documents qui renferment une description complète et exacte sur les éléments fondamentaux décrits aux sous-alinéas 247(4)a(i) à 247(4)a(iv) L.I.R. Ces registres et documents doivent être tenus à jour. Le contribuable sera réputé ne pas avoir fait des efforts sérieux s'il ne fournit pas ces registres et documents dans un délai de trois mois suivant une signification à cet égard par l'ARC. De même, un contribuable qui fournirait une documentation qui ne contiendrait pas l'un des éléments fondamentaux visés sera réputé ne pas avoir fait d'effort sérieux.

2.2. NOTION D'EFFORTS SÉRIEUX

La notion d'efforts sérieux est un concept central qui présente néanmoins une certaine ambiguïté. Ainsi, plusieurs précisions sur ce concept sont apportées dans les documents administratifs de l'ARC. La *Circulaire d'information* 87-2R contient des précisions concernant la notion d'efforts sérieux. Au paragraphe 179 de la circulaire, l'ARC relie la notion d'efforts sérieux à la terminologie utilisée dans la version anglaise, *reasonable efforts*, en mentionnant que « [L]e Ministère considérera qu'un contribuable a fait des efforts sérieux s'il a pris toutes les mesures raisonnables pour veiller à ce que les prix de transfert ou les attributions soient conformes au principe de pleine concurrence ». L'explication relative au concept d'effort sérieux assimile donc celui-ci au caractère raisonnable des efforts, présentant ainsi des similitudes avec le concept de « diligence raisonnable »³³. Toutefois, dans la Note de service sur le prix de transfert PTM 09³⁴ de l'ARC, les termes « détaillée » et « minutieuse » sont aussi utilisés pour souligner l'analyse des prix de transfert qui doit être effectuée afin de démontrer des efforts sérieux. Ces termes semblent dénoter un niveau supérieur à celui de diligence raisonnable et peuvent créer de l'incertitude quant au détail des précisions demandées.

L'ébauche de la *Circulaire d'information* 87-2R contenait à l'origine une référence aux *principles of prudent business management*. Les mots

³³ Il n'y a pas de jurisprudence qui traite directement de la notion d'efforts sérieux selon le paragraphe 247(4) L.I.R. Toutefois, une décision de la Cour fédérale en matière d'immigration (*De Araujo Garcia c. Canada*, 2007 CF 79) assimile le concept d'efforts sérieux à celui de diligence raisonnable dans l'évaluation d'efforts sérieux pour la protection par l'État des personnes.

³⁴ AGENCE DU REVENU DU CANADA, Note de service sur le prix de transfert PTM 09, « Efforts sérieux en vertu de l'article 247 de la Loi de l'impôt sur le revenu », 18 septembre 2006 (en ligne : www.cra-arc.gc.ca/tx/nrnsdnts/cmmn/trns/tpm09-fra.html).

prudent business management ont été retirés dans la version définitive de la circulaire, mais les précisions sont demeurées sensiblement les mêmes dans cette dernière version, ce qui peut laisser penser qu'il s'agit alors d'un concept similaire à celui d'efforts sérieux³⁵.

Le chapitre V des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert fait également référence aux critères « raisonnable » et « gestion prudente » dans l'établissement des prix de transfert et dans la documentation sur les efforts à faire pour respecter le principe de pleine concurrence. « Les contribuables devraient raisonnablement s'efforcer, au moment où ils fixent leurs prix de transfert, de déterminer si ces prix sont corrects sur le plan fiscal du fait de leur conformité au principe de pleine concurrence³⁶. » (Notre soulignement) Les directives précisent par ailleurs ce qui suit :

« Lorsque le contribuable examine si la façon dont il fixe ses prix de transfert est correcte du point de vue fiscal, il devrait mettre en œuvre les mêmes principes de gestion prudente que lorsqu'il s'agit d'évaluer une décision d'une complexité et d'une importance similaires. Pour l'application de ces principes, il serait normal que le contribuable établisse des pièces écrites – ou s'y réfère – témoignant des efforts qu'il a déployés pour se conformer au principe de pleine concurrence, ces documents faisant notamment état des informations à la base de la fixation des prix de transfert, des facteurs pris en compte et de la méthode retenue³⁷. » (Notre soulignement)

Ainsi, l'OCDE précise que les gouvernements peuvent choisir d'adopter des mesures législatives exigeant le maintien d'une documentation afin de vérifier les efforts des contribuables à l'égard de la détermination des prix de transfert. Les principes de l'OCDE prônent également la coopération entre les administrations fiscales et les contribuables afin de produire une

³⁵ Selon François VINCENT, *Transfer Pricing in Canada*, Toronto, Carswell, 2009, p. 21 :

« The paragraph went on to state that a prudent business person would attempt to weigh the significance of the transactions in terms of its business with the additional administrative cost required to prepare or obtain such documentation. It concluded that the obligation to find comparable transactions for purposes of applying the arm's length principle was not an absolute one, but may take into account the cost and likelihood of finding such comparables relative to the significance of the transaction to the taxpayer. »

³⁶ Principes de l'OCDE, précité, note 20, par. 5.28.

³⁷ *Id.*, par. 5.24.

documentation suffisante tout en tenant compte des coûts de production de cette documentation.

Pour assurer la constance dans l'application des pénalités au Canada, le Comité de revue des prix de transfert de l'ARC revoit tous les dossiers dans lesquels la pénalité pourrait s'appliquer afin de déterminer si des efforts sérieux ont été faits dans la détermination des prix de transfert et assurer une application uniforme de cette pénalité³⁸. Dans une première étape, le comité analyse si l'une des présomptions du paragraphe 247(4) L.I.R. s'applique. Par la suite, le comité analyse si les faits démontrent que le contribuable a fait des efforts sérieux. La notion d'efforts sérieux est une question de fait et l'application de la pénalité est analysée au cas par cas par le Comité de revue des prix de transfert.

Le texte de la Note de service PTM 09 précise que la liste prévue au paragraphe 247(4) L.I.R. n'est pas exhaustive. Ainsi, en théorie il est possible que la présomption d'absence d'efforts sérieux ne s'applique pas parce que les éléments requis à ce paragraphe sont présents, mais que l'ARC soit d'avis que des efforts raisonnables n'ont pas été faits par le contribuable si des informations importantes ne sont pas présentes dans la documentation fournie étant donné que celle-ci doit soutenir le caractère raisonnable des efforts déployés. La circulaire d'information apporte des précisions quant aux éléments à inclure dans la documentation soit l'organisation générale et la description de l'entreprise, la méthode sélectionnée et la raison pour laquelle la méthode a été sélectionnée si d'autres méthodes étaient prioritaires. La documentation doit comprendre l'étendue de la recherche et les critères de recherche de comparables, une analyse des facteurs déterminants, la comparabilité ainsi que les stratégies et hypothèses se rapportant au transfert. Dans le cas de biens incorporels, la documentation doit également comporter d'autres éléments tels que les bénéfices projetés, une description du bien, le caractère unique de l'invention³⁹. De plus, en ce qui concerne la documentation située à l'étranger, la circulaire mentionne que le fait que la documentation soit à l'étranger ne modifie pas l'obligation du contribuable de l'inclure si elle est pertinente pour l'établissement des prix de transfert⁴⁰.

³⁸ AGENCE DU REVENU DU CANADA, précité, note 34.

³⁹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, précité, note 19, par. 187 et 197.

⁴⁰ *Id.*, par. 202.

En 2010, Jennifer Ryan, directrice à la section de fiscalité internationale de l'ARC, reconnaissait qu'il y avait encore des discussions autour du concept d'efforts sérieux⁴¹. Le groupe consultatif sur le régime canadien de fiscalité internationale recommandait que l'ARC publie davantage de directives sur ce que constituent des « efforts sérieux » et sur ses normes en matière d'évaluation des risques. Le groupe propose la mise en place d'un mécanisme d'équité (*fairness*) :

« (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'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 LIR⁴². »

Le groupe suggère donc de remplacer la norme d'obligation d'efforts sérieux par celle d'éviter l'« indifférence flagrante »⁴³. C'est ce qui semble ressortir des cas d'application de la pénalité cités en exemples dans la Note de service PTM 09. En plus de mentionner des cas où la documentation n'était pas complète selon le paragraphe 247(4) L.I.R. ou n'était pas transmise dans les délais, les exemples suggèrent des cas extrêmes tels que l'absence d'études détaillées étant donné que les recettes du contribuable canadien ne représentaient qu'une petite partie des recettes du groupe multinational, l'absence de mise à jour de la documentation ponctuelle, ou encore l'absence d'utilisation de comparables existants (alors qu'il y avait des ventes à des tiers). Dans ces situations, il semble que le concept d'efforts sérieux est inutile et que le critère de négligence (ou insouciance) dans l'établissement des prix de transfert aurait été suffisant.

Il faut préciser que la notion d'efforts sérieux renvoie aux efforts pour déterminer les prix de transfert et non aux efforts sérieux pour préparer ou obtenir la documentation. La documentation n'est en quelque sorte que le support matériel qui permet de démontrer ou de prouver les efforts. De plus, tel que le précise la Note de service PTM 09, les efforts doivent porter sur la

⁴¹ ANONYME, précité, note 6.

⁴² GROUPE CONSULTATIF SUR LE RÉGIME CANADIEN DE FISCALITÉ INTERNATIONALE, Rapport du sous-comité sur les prix de transfert, *L'administration des règles canadiennes de prix de transfert : Enjeux et recommandations*, août 2008, p. 15 (en ligne : http://www.apcsit-gcrfi.ca/06/r-r-re/2950_FC_CSIT_RR1_FR_V4.pdf).

⁴³ *Id.*

détermination et l'utilisation des prix de transfert et non pas nécessairement sur la précision ou l'exactitude des prix de transfert établis. Si la documentation n'est pas suffisante pour refléter un effort raisonnable, la présomption d'absence d'efforts sérieux du paragraphe 247(4) L.I.R. s'applique en principe parce qu'il manque des éléments importants. Cependant, le contribuable qui a fait des efforts sérieux mais a omis de bien les documenter pourrait argumenter qu'il a tout de même fait des efforts sérieux et apporter par la suite des éléments de preuve au soutien de son argument afin d'éviter l'application de la pénalité.

Que la documentation soit produite de façon concomitante à l'élaboration de la politique des prix de transfert ou postérieurement, cela ne devrait pas avoir d'influence sur le fait que des efforts raisonnables ont été déployés pour l'établissement du prix. Cependant, étant donné que plusieurs pays, dont le Canada, n'octroient qu'un très court délai pour répondre à une demande de production de la documentation en matière de prix de transfert, cela constitue également une reconnaissance que la représentation matérielle des efforts est plus adéquate si elle est produite au même moment que ces efforts de façon que la documentation soit prête avant une demande d'information. Les Principes de l'OCDE établissent que la documentation n'a pas nécessairement à être préparée de façon ponctuelle⁴⁴. Ainsi, l'exigence de tenir une documentation de façon ponctuelle semble plus stricte et exigeante pour les contribuables que celle recommandée par l'OCDE.

Par ailleurs, la présomption d'absence d'efforts sérieux est reliée au non-respect des exigences de documentation pour l'opération ayant donné lieu au redressement. En effet, si la documentation concernant l'opération à l'égard de laquelle il y a un redressement est suffisante, la présomption d'absence d'efforts sérieux ne s'appliquera pas et aucune pénalité ne sera imposée en lien avec ce redressement, et ce, même si d'autres opérations n'ont pas été documentées de façon satisfaisante⁴⁵.

Selon les directives en matière de prix de transfert de l'OCDE, le fardeau administratif relié à la documentation ne doit pas être excessif et les administrations fiscales devraient avoir recours à leurs ententes d'échanges

⁴⁴ Principes de l'OCDE, précité, note 20, par. 5.4 : « Il ne devrait pas être obligatoire de produire ces types de documents, ou de les établir pour examen par l'administration fiscale, au moment même de la détermination du prix ou de la déclaration fiscale. »

⁴⁵ Alfred ZORZI, « No more "wait and see" », (1999), vol. 132, n° 9 *CAMagazine* 45-46.

de renseignements en vertu de conventions fiscales pour obtenir de l'information qu'il est difficile pour le contribuable d'obtenir. Malgré l'existence de telles ententes, plusieurs obstacles importants peuvent limiter l'accessibilité réelle aux renseignements qui pourraient être détenus par une autre administration fiscale. Dans le même contexte, l'ONU souligne que les pays non membres de l'OCDE n'ont pas nécessairement les mêmes réseaux de conventions que les pays membres pour obtenir cette information.

2.3. CRITÈRE COÛT/BÉNÉFICE

Lorsqu'elle était Chef de l'unité des prix de transfert à l'OCDE, Caroline Silberztein a reconnu que le fardeau en matière de documentation était lourd, mais elle a précisé que les contribuables doivent au préalable faire une analyse coûts/bénéfices⁴⁶. En ce qui concerne les bénéfices, nous avons souligné dans la section 1. du présent texte que la préparation de la documentation ponctuelle présente des avantages pour le contribuable en matière de gestion des risques fiscaux et de gestion d'entreprise. Par ailleurs, les coûts de la préparation ponctuelle des documents peuvent être moindres que les coûts qui devraient être engagés pour préparer la documentation lors d'une vérification fiscale qui pourrait survenir quelques années plus tard, en prenant en considération la disponibilité de l'information et le roulement du personnel⁴⁷.

Michael C. Durst estime que le coût pour les multinationales est d'au moins 200 M\$ par année seulement pour les États-Unis⁴⁸. En 2001, 47 % des 567 multinationales qui faisaient l'objet d'une étude aux États-Unis ont indiqué que leur coût de préparation de la documentation en matière de prix de transfert pour une année était supérieur à 100 000 \$ et 4 % de ces multinationales ont même indiqué que ce coût excédait 500 000 \$⁴⁹. Selon

⁴⁶ C. SILBERZTEIN, précité, note 17, p. 445 : « Transfer pricing is doubtless a significant burden on taxpayers. Nevertheless, it should be part of a cost/benefit analysis for taxpayers [...] ». »

⁴⁷ Ce point nous a été signalé par un lecteur.

⁴⁸ M. C. DURST, précité, note 3, p. 1016.

⁴⁹ L'échantillon était composé de sociétés ayant des revenus bruts de plus de 10 M\$ et des activités avec des entités liées à l'étranger. DEPARTMENT OF THE TREASURY, Internal Revenue Service (U.S.), *Fiscal Years 2000-2001 IRS Study Effectiveness of Internal Revenue Code Section 6662(e)*, Final Report to the Senate Committee on Appropriations, 106th Congress, 1st Session, 28 décembre 2001. ANONYME, « IRS Publishes Report on Transfer Pricing Documentation », *Tax Notes Today*, 28 décembre 2001.

une étude de la Commission européenne, les coûts de conformité associés au respect des règles de prix de transfert proviennent principalement des obligations relatives à la documentation et à la recherche de comparables⁵⁰.

Au Canada, la *Circulaire d'information* 87-2R prévoit ce qui suit :

« Lorsqu'ils préparent la documentation, les contribuables devraient essayer d'évaluer l'importance des opérations en fonction de leur entreprise et des frais d'administration supplémentaires pour établir et obtenir cette documentation. L'obligation de trouver des opérations comparables pour appliquer le principe de pleine concurrence n'est pas absolue. Il faut tenir compte du coût et de la probabilité de trouver de tels comparables par rapport à l'importance des opérations⁵¹. »

Il semble donc que l'obligation en matière de documentation soit davantage une obligation de moyen, nécessitant la démonstration des efforts déployés, plutôt qu'une obligation de résultat dans ces circonstances. L'ARC précise ceci dans la Note de service PTM 09 :

« Les contribuables ne sont pas tenus d'aller au-delà de ce qui est raisonnable en ce qui concerne la documentation. Ce qui est raisonnable est déterminé selon ce qu'un homme ou une femme d'affaires ferait dans la situation du contribuable, eu égard à la complexité et à l'importance des questions relatives au prix de transfert qui ont été soulevées dans le cas du contribuable⁵². »

La version anglaise utilise les termes *a reasonable business person*. En conclusion, il convient de voir ce que ferait un homme ou une femme d'affaires dans les mêmes circonstances comme point de départ à l'analyse d'efforts sérieux.

L'OCDE réitère également que l'administration fiscale doit tenir compte des coûts pour un contribuable d'obtenir certaines informations ou certains documents lors d'une demande d'information :

« Par exemple, le contribuable ne devrait pas avoir à supporter des coûts et charges disproportionnés pour obtenir des documents d'entreprises étrangères associées ou pour effectuer des recherches approfondies en vue d'obtenir des données comparables [...] s'il a de bonnes raisons de penser, compte tenu de principes exposés dans les présents Principes, que de telles données n'existent

⁵⁰ COMMISSION EUROPÉENNE, *Company Taxation in the Internal Market*. SEC (01) 1691, 23 octobre 2001.

⁵¹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, précité, note 19, par. 188.

⁵² AGENCE DU REVENU DU CANADA, précité, note 34.

pas ou que le coût de leur obtention serait excessif par rapport aux sommes en jeu⁵³. »

Quant aux documents situés à l'étranger lorsque le contribuable est une filiale ou un actionnaire minoritaire, l'OCDE précise que les administrations fiscales doivent tenir compte des coûts et parfois de l'impossibilité associés à l'obtention de certains documents dans la langue requise⁵⁴.

2.4. MESURES DE SIMPLIFICATION OU D'ALLÈGEMENT DU FARDEAU ADMINISTRATIF RELIÉ À LA DOCUMENTATION

Comparativement aux multinationales, l'analyse du ratio coût/bénéfice donnera certainement des résultats différents pour les petites et moyennes entreprises. Certaines mesures dans les pays qui ont une obligation de produire de la documentation ponctuelle visent donc spécifiquement à alléger le fardeau pour ces entreprises ou encore pour les transactions de moindre importance. Selon le sondage de l'OCDE⁵⁵, 24 pays sur 27 ont des mesures qui réduisent le fardeau de la conformité, principalement pour les petites et moyennes entreprises ou pour les petites transactions. Plusieurs pays (21 sur 27) ont des allègements pour les PME en lien avec la documentation⁵⁶. Parmi ces mesures, certaines accordent des exemptions en ce qui a trait à la divulgation, ou en ce qui concerne la préparation de la documentation, ou encore elles prévoient des normes simplifiées pour la documentation à préparer⁵⁷.

⁵³ Principes de l'OCDE, précité, note 20, par. 5.6.

⁵⁴ *Id.*, par. 5.11.

⁵⁵ CENTER FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION (OCDE), *Multi-country Analysis of existing transfer pricing simplification measures*, rapport déposé le 10 juin 2011.

⁵⁶ Ces pays sont l'Australie, la Belgique, le Canada, le Danemark, l'Estonie, la Finlande, la France, l'Allemagne, la Hongrie, l'Inde, l'Irlande, Israël, l'Italie, le Mexique, les Pays-Bas, la Norvège, la Pologne, la Slovénie, l'Espagne, l'Afrique du Sud, la Suède, la Turquie, le Royaume-Uni et les États-Unis. Les autres mesures d'allègement sont relatives aux arrangements préalables en matière de prix de transfert ou aux règles de prix de transfert elles-mêmes.

⁵⁷ Voir aussi la notion de « régime de protection » selon les Principes de l'OCDE, précité, note 20, par. 4.94 :

« En matière fiscale, un régime de protection est une réglementation qui s'applique à une catégorie donnée de contribuables exemptés de certaines obligations édictées par la législation fiscale et bénéficiant d'un régime exceptionnel, souvent plus simple. Dans le cas particulier des prix de (à suivre...)

Plusieurs intervenants ont produit des commentaires auprès de l'OCDE dans le cadre de la consultation sur les aspects administratifs des prix de transfert. On a souligné que les exemptions n'ont véritablement pour effet d'alléger le fardeau administratif que dans la mesure où les règles des pays concernés par une transaction prévoient la même exemption. Sinon, même si l'un des pays exempté de produire la documentation en lien avec les prix de transfert, alors que l'autre pays l'exige, le contribuable devra de toute façon engager des frais reliés à la préparation de la documentation⁵⁸.

Au Canada, selon la règle *de minimis* prévue par la *Loi de l'impôt sur le revenu*⁵⁹, la pénalité sera applicable uniquement si le redressement excède le moins élevé de 10 % du revenu brut du contribuable (sans tenir compte du redressement) ou 5 M\$⁶⁰. Ainsi, lorsque les risques de redressement pour une transaction n'atteignent pas ce seuil, il n'est pas nécessaire d'engager des frais pour préparer une documentation ponctuelle afin d'éviter l'application de la pénalité en cas de redressement. Cet allègement concerne davantage les petites transactions que les petites sociétés. Ce point est d'ailleurs souligné

(...suite)

transfert, l'éventail des règles administratives applicables à un régime de protection se situe entre l'exonération totale des contribuables concernés de l'obligation de se conformer à la législation nationale en matière de prix de transfert et l'obligation de se conformer à diverses règles de procédure pour pouvoir bénéficier du régime de protection. »

⁵⁸ BDO, *Comments provided to the OECD*, lettre transmise à l'OCDE le 30 juin 2011 :

« Where these measures are applied currently, their principal flaw is that they are normally country-specific while the transactions in question fall under the jurisdiction of two or more tax authorities. For example, taking the UK exemption for small- and medium-sized companies as an example, if the counterparty to a group transaction is within a jurisdiction that does not offer similar treatment full transfer pricing support will nonetheless be required. Similarly where a group-wide report is prepared, this is often weighted towards the demands of the most onerous relevant territory, potentially increasing the level of detail which may be required in most others. »

Ce commentaire a également été fait dans la lettre transmise à l'OCDE par KPMG, précité, note 18.

⁵⁹ Par. 247(3) L.I.R.

⁶⁰ Ce point est soulevé par RICHTER CONSULTING, *Comments on New Project on the Administrative Aspects of Transfer Pricing*, lettre transmise à l'OCDE le 28 juin 2011, p. 3, dans le cadre de la consultation de l'OCDE sur les aspects administratifs : « This is effectively an administrative simplification measure since a taxpayer, which is below the minimal threshold, will not be subject to penalty, even in the absence of contemporaneous documentation. »

par le groupe consultatif dans son rapport. Le groupe soulève que cette règle n'allège pas véritablement le fardeau fiscal des plus petites entreprises qui n'ont pas ou ont peu de revenus bruts (puisque le redressement dépassera facilement le montant de 10 % du revenu brut qui sera alors vraisemblablement inférieur à 5 M\$). Le groupe recommande ceci : « (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 pénalités⁶¹. »

L'ARC a mentionné en 2010 que ces recommandations sont en cours d'analyse⁶². Dans l'élaboration d'une mesure pour cibler les petites et moyennes entreprises, il convient d'établir une définition de ces entreprises qui cible correctement les entreprises pour lesquelles le fardeau doit être allégé, mais qui prend également en considération les autres définitions possiblement utilisées ailleurs afin de garantir qu'un allègement accordé au Canada est pleinement efficace pour réduire le fardeau administratif de ces sociétés. Le rapport du Forum conjoint de l'Union européenne sur les prix de transfert (« FCPT ») souligne également la difficulté d'arrimer les définitions pour plusieurs pays étant donné les tailles différentes des sociétés selon les économies de chaque pays⁶³.

On notera aussi que, parmi les commentaires déposés auprès de l'OCDE, les bénéfices de la flexibilité offerte au Canada sont soulignés du fait des dispositions législatives larges (concept d'efforts sérieux) et du fait que la Note de service PTM 09 fait référence au principe selon lequel les efforts doivent être proportionnels à la taille de la transaction, à sa

⁶¹ GROUPE CONSULTATIF SUR LE RÉGIME CANADIEN DE FISCALITÉ INTERNATIONALE, précité, note 42, p. 15.

⁶² ANONYME, précité, note 6 :

« “After the report was released I was asked to create a working group to see what we could do”, Ryan said, “I have done that and we are going through all the recommendations. What has been tabled in terms of penalty relief is looking at having some sort of relief provision, whether including it as part of a fairness initiative or having a safe Harbour or a change in the *de minimis* rule so that we may not capture smaller entities”. »

À notre connaissance, aucun développement à cet égard n'a encore été annoncé au moment de rédiger le présent article.

⁶³ EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM, *Report on Small and Medium Enterprises and Transfer Pricing*, 10 février 2011, p. 4.

complexité ainsi qu'à son importance en matière de prix de transfert⁶⁴. Ce principe de proportionnalité est également présenté dans les commentaires du FCPT dans le rapport concernant les petites et moyennes entreprises et les prix de transfert. Le rapport souligne que :

« A recurrent theme in tax administration is that the approach to SMEs should be proportional to the requirements of the tax administration and the ability of SMEs to meet those requirements. The JTPF supports the principle of proportionality as a sound approach to meeting the needs of SMEs. The JTPF also noted that an approach based on proportionality aligns itself well with the commentary on Chapter IV and V of the OECD guidelines⁶⁵. »

Enfin, parmi les commentaires déposés auprès de l'OCDE⁶⁶, il a été proposé de développer des obligations restreintes de produire de la documentation, non seulement sur la base de la taille des transactions ou de l'entreprise, mais également sur la base du type d'activités, dont les activités de routine.

⁶⁴ BARSALOU LAWSON, *Reply to the Invitation to Comment on the OECD's New Project on Administrative Aspects of Transfer Pricing*, lettre transmise à l'OCDE le 30 juin 2011 :

« Lesser documentation requirements for smaller taxpayers and smaller transactions are also a simplification measure worthy of discussion. This can take many forms, but one option is for legislative embodiment of documentation requirements to be left somewhat broadly phrased, as is the case in Canada. This leaves the level of required documentation open to interpretation depending upon the size of the taxpayer and the transaction. In our experience, the Canadian tax authority has not always insisted upon the same level of documentation for smaller transactions, particularly when dealing with SME's, and have generally accepted high quality abbreviated formats. This is further supported by the administrative position enunciated by the Canadian tax authority in Transfer Pricing Memorandum 09, such that efforts should be proportional to the size of the transactions and the complexity and importance of the transfer pricing issue. »

⁶⁵ EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM, précité, note 63.

⁶⁶ Voir par exemple OPPENHOFF & PARTNER, *Comments on the Administrative aspects of transfer pricing*, lettre transmise à l'OCDE le 9 juin 2011, p. 2 :

« However, if there actually exists a (roughly) common international understanding regarding the functions and risks of routine companies performing low value adding intra-group services and maybe also regarding the appropriateness of the cost-plus method and the application of certain mark-up ranges, it would possibly not be necessary to prepare a comprehensive TP documentation. »

2.5. EFFET SUR LE FARDEAU DE LA PREUVE

Il y a probablement lieu de distinguer, d'une part, le fardeau de la preuve concernant la notion d'efforts raisonnables et, d'autre part, le fardeau de la preuve sur l'exactitude de la détermination des prix de transfert selon le principe de pleine concurrence. Lorsque le contribuable n'a pas transmis à l'ARC la documentation dans les délais voulus ou encore que l'un des six éléments prévus au paragraphe 247(4) L.I.R. est manquant, la présomption d'absence d'efforts sérieux s'applique et le contribuable doit la réfuter en prouvant qu'il a tout de même fait des efforts sérieux pour établir les prix de transfert⁶⁷. Par contre, si le contribuable a transmis une documentation qui contient de façon minimale les six éléments dans les temps requis, mais que l'ARC décide que la documentation ne reflète pas des efforts sérieux, la preuve devrait sans doute en être faite par l'ARC conformément au paragraphe 163(3) L.I.R.⁶⁸ La Chambre de commerce internationale suggère d'ailleurs que le fardeau de la preuve qui serait imposé au contribuable soit renversé automatiquement lorsque la norme en matière de documentation est respectée⁶⁹.

Par ailleurs, le fardeau de démontrer que les prix de transfert utilisés par le contribuable ne sont pas des prix de pleine concurrence repose sur l'administration fiscale. Évidemment, comme pour toute cotisation, l'administration fiscale doit avoir accès à l'information pertinente afin d'élaborer sa preuve. Les directives de l'OCDE prévoient la possibilité d'utiliser une présomption renversable pour soutenir le rajustement des prix de transfert si la documentation fournie par le contribuable n'est pas suffisante⁷⁰. L'obligation de documentation assure que l'information soit fournie lorsqu'elle est requise.

⁶⁷ C'est le cas en Allemagne par exemple, selon Paul HEILER et Scott SMITH, « Multinationals Need to Broaden Their Approach », (2010), vol. 21, n° 5 *Journal of International Taxation* 32-37, p. 33 : « Where required transfer pricing documentation is not prepared, the burden of proof shifts to the taxpayer. »

⁶⁸ Le paragraphe 247(11) L.I.R. rend le paragraphe 163(3) L.I.R. applicable aux fins de la partie XVI.1 L.I.R.

⁶⁹ INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE, *Policy Statement – Transfer Pricing Documentation Model*, 13 février 2008 (en ligne : <http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id558/index.html>).

⁷⁰ Principes de l'OCDE, précité, note 20, par. 5.2.

Toutefois, la mise en œuvre de cette obligation entraîne selon certains experts un renversement effectif du fardeau de la preuve⁷¹ et crée une confusion entre la transparence et la collaboration avec les administrations fiscales, d'une part, et le fardeau de la preuve, d'autre part. L'obligation tend à mettre sur les épaules du contribuable le fardeau de démontrer que les prix utilisés sont des prix de pleine concurrence.

L'ONU précise que, peu importe que le fardeau repose sur les épaules de l'autorité fiscale ou sur celles du contribuable, chaque partie devrait s'assurer de pouvoir démontrer au moyen d'une documentation raisonnable que le prix de transfert qu'ils ont déterminé respecte le principe de pleine concurrence⁷². Les administrations fiscales ne devraient donc pas exiger de documentation excessive en invoquant que le contribuable doit justifier les prix de transfert utilisés, et les contribuables ne devraient pas tenter de restreindre indûment l'information transmise aux administrations fiscales pour les empêcher de déterminer si les prix de transfert sont basés sur le principe de pleine concurrence.

2.6. UTILITÉ POUR LES ADMINISTRATIONS FISCALES

À la suite d'une comparaison des régimes qui prévoient des règles anti-abus, ou l'application du principe de pleine concurrence, ou encore un régime mixte de l'application du principe de pleine concurrence combiné à une obligation de produire la documentation, il semble selon Camillo⁷³ que

⁷¹ K. C. PARILLO, précité, note 22, rapporte les discussions de l'Annual Meeting of the European Association of Tax Law Professors :

« Blauluet stressed that people shouldn't confuse transparency and collaboration with the onus of proof. "With the transfer pricing documentation rules, it puts the burden of transparency on the taxpayer, who must cooperate with the tax authorities and provide the documentation", he said. "But providing that documentation doesn't mean the taxpayer has to prove its prices are at arm's length. Even if in practice the documentation provides data, the legal obligation to provide documentation is focused on the fact-gathering exercise and not on demonstrating that the transfer pricing method is the right one". »

Par ailleurs, J. CAMILLO, précité, note 9, fait référence au « documentary burden of proof » qui échoit sur les épaules du contribuable, lequel doit démontrer que les prix de transfert qu'il utilise représentent des prix de pleine concurrence.

⁷² UNITED NATIONS COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS, précité, note 16, p. 12.

⁷³ Selon J. CAMILLO et autres, précité, note 9, p. 890, le système mixte « represents the most potent tool in the tax authority arsenal ».

ce dernier régime soit préférable. Les renseignements obtenus par les administrations fiscales par cette documentation « are powerful tools for a tax authority to evaluate compliance with the arm's length rule »⁷⁴.

D'un autre côté, selon un autre auteur, « In my experience, despite its cost, contemporaneous documentation as it is prepared today provides little if any useful information to tax authorities, and much if not all of the money spent on it must be seen as wasted »⁷⁵.

Il est intéressant de mettre ces deux positions en parallèle, puisque l'information qui semble la plus utile pour la vérification serait celle qui est le plus facile à colliger, soit l'information opérationnelle (la structure de la société, la structure des transactions et les conditions reliées à la transaction) afin de comprendre les circonstances commerciales des transactions⁷⁶. Dans le contexte américain, Michael C. Durst souligne ce qui est particulièrement inutile : ce sont les définitions d'une fourchette qui parfois peut être de 5 à 30 M\$, ou encore où le niveau supérieur excède de 200 à 300 % le niveau inférieur. De plus, la définition de la fourchette se fait sur la base d'un nombre restreint de sociétés et donne des statistiques peu significatives et est donc de peu d'utilité dans le cadre de la vérification.

L'utilité de la documentation est centrale pour justifier le fardeau administratif imposé aux contribuables. Notre analyse nous permet de soulever des questionnements sur les avantages réels des administrations fiscales à avoir accès à une documentation coûteuse à produire, qui demeurera néanmoins imparfaite et contestable étant donné les incertitudes propres à l'application des règles de prix de transfert. Il est toutefois impossible dans la présente étude de statuer sur l'utilité réelle de la documentation pour l'administration fiscale canadienne. Une étude réalisée à l'interne par l'ARC pourrait mettre en lumière dans quelle mesure la documentation produite facilite le processus de vérification afin d'établir un lien entre le niveau de détail requis et l'utilisation de l'information dans le cadre de la vérification fiscale au Canada.

⁷⁴ *Id.*, p. 890.

⁷⁵ M. C. DURST, précité, note 3, p. 1015.

⁷⁶ J. CAMILLO et autres, précité, note 9.

2.7. DIVULGATION (FORMULAIRE T106)

Le Formulaire T106, « Déclaration de renseignements sur les opérations avec lien de dépendance effectuées avec les non-résidents », contient un certain nombre de renseignements qu'un contribuable doit divulguer au regard des prix de transfert⁷⁷. Dans ce formulaire, le contribuable doit indiquer s'il a établi ou obtenu une documentation ponctuelle au soutien des prix de transfert. Cette information constitue un élément utile dans la sélection des contribuables qui seront vérifiés de façon plus précise pour les prix de transfert. Comme le mentionne l'auteur François Vincent,

« Once faced with the question, taxpayers can do one of three things. First, the taxpayer can have prepared or obtained the contemporaneous documentation and state so on the T106. Second, the taxpayer may not have prepared or obtained the contemporaneous documentation but nevertheless state that it did prepare or obtain such information on the T106, thus making a false statement. Or the taxpayer may have failed to prepare or obtain the contemporaneous documentation and state so on the T106⁷⁸. »

Comme le note cet auteur, la première option, soit la divulgation du respect des exigences en matière de documentation le cas échéant, demeure préférable étant donné que dans les deux autres options, le contribuable risque de se voir imposer la pénalité prévue au paragraphe 247(4) L.I.R. s'il y a un rajustement des prix de transfert. De plus, dans le cadre de la deuxième option, soit la divulgation du respect des exigences en matière de documentation lorsque cela est faux, la pénalité pour faux énoncé dans le Formulaire T106 pourrait s'appliquer au contribuable en vertu du paragraphe 163(2.4) L.I.R. et une pénalité pourrait être appliquée au préparateur de la déclaration selon l'article 163.2 L.I.R. Également, la question posée dans le Formulaire T106 revient à s'assurer que la documentation est préparée pour chacun des exercices au moment où la déclaration doit être produite, et non pas que la documentation soit produite uniquement dans le délai requis de trois mois lors d'une demande de l'ARC à cet égard⁷⁹. Les exceptions prévues, soit le minimum de 1 M\$ pour les transactions avec une personne

⁷⁷ En résumé, une société est tenue de produire annuellement une déclaration T106 si elle a des opérations avec une personne non résidente avec qui elle a un lien de dépendance lorsque le montant total de l'ensemble des opérations avec des personnes non résidentes avec lien de dépendance dépasse 1 M\$ dans une année.

⁷⁸ F. VINCENT, précité, note 35, p. 285.

⁷⁹ A. ZORZI, précité, note 45.

liée⁸⁰ ainsi que le plancher de 25 000 \$ par transaction⁸¹, constituent des allègements utiles pour les contribuables⁸².

Par ailleurs, le Formulaire T106 a été modifié en 2008 et l'information requise est plus pointue. Il vise à avoir plus de détails sur le niveau de respect du principe de pleine concurrence, à la face même du formulaire⁸³. Cela pourrait accroître les activités de vérification. En contrepartie, si la politique de prix de transfert respecte bien le principe de pleine concurrence et que la documentation est mieux maintenue par le contribuable, l'analyse du formulaire plus détaillée pourrait réduire le nombre de vérifications⁸⁴.

3. RÈGLES AUX ÉTATS-UNIS

3.1. RÈGLES EN MATIÈRE DE DOCUMENTATION

En 1992, le plan de révision globale des règles sur les prix de transfert aux États-Unis contenait déjà des dispositions relatives à la documentation ponctuelle⁸⁵. Dans ce pays, il existe deux types de pénalités en matière de prix de transfert, la *transactional penalty* et la *net adjustment penalty*. En principe, les pénalités peuvent représenter 20 à 40 % du redressement selon le niveau du redressement ou ce que représente le redressement par rapport à la taille de l'entreprise du contribuable⁸⁶. Ce dernier doit nécessairement se conformer aux exigences requises en matière de documentation pour éviter l'application de la *net adjustment penalty*. Par ailleurs, le contribuable pourra invoquer la défense relative au concept de *reasonable cause and good faith*⁸⁷

⁸⁰ Par. 233.1(4) L.I.R.

⁸¹ Politique administrative de l'ARC applicable depuis 2002 (en ligne : <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/nrsdnts/ntcs/t106-fra.html>).

⁸² BARSALOU LAWSON, précité, note 64.

⁸³ Des informations additionnelles sont requises quant aux transactions financières et aux contrats de produits dérivés.

⁸⁴ Jack BERNSTEIN et Ron CHOUDHURY, « Canada's Greater Scrutiny on Transactions with Non-Arm's Length Nonresidents », *Tax Notes International*, 9 août 2010, p. 479.

⁸⁵ U.S. TREASURY REGULATIONS, Subchapter A, Sec. 1.6662-6. La réglementation concernant la documentation ponctuelle a été achevée en 1996. M. M. LEVEY et S. C. WRAPPE, précité, note 15, pp. 210-211.

⁸⁶ Reg. 1.6662-6 I.R.C.

⁸⁷ Reg. 1.6662-6(b)(3) I.R.C. Le concept de « reasonable cause and good faith » est décrit plus en détail dans le Règlement 1.6664-4 I.R.C.

pour éviter l'application de la *transactional penalty*. Cependant, lorsque le contribuable remplit les exigences en matière de documentation, il sera présumé avoir répondu au critère de *reasonable cause and good faith* et évitera l'application de cette pénalité⁸⁸.

Les règles américaines en matière de documentation prévoient deux types de documents que les contribuables doivent préparer pour éviter l'application des pénalités⁸⁹. Il s'agit des documents principaux et des documents de support. Le règlement prévoit une liste des documents principaux, dont la description des activités du contribuable, de l'organigramme, de la méthode utilisée, des autres méthodes envisagées et une description des comparables⁹⁰. Les documents principaux doivent être préparés au moment où la déclaration est produite et ils doivent être transmis aux administrations fiscales dans les 30 jours d'une demande à cet effet.

Il n'existe pas de liste générale et exhaustive des documents de support, ceux-ci pouvant varier selon les faits et les circonstances. Ces documents sont ceux qui peuvent aider à soutenir la détermination des prix de transfert de pleine concurrence dans une situation particulière⁹¹. Les administrations fiscales peuvent demander la production des documents de support dans un délai de 30 jours.

Le Transfer Pricing Penalty Oversight Committee a été établi en 1995 afin de coordonner l'application de la pénalité en révisant chaque dossier pour lequel une telle pénalité était proposée. Le comité a maintenu l'application de la pénalité dans la presque totalité des cas qu'il a analysés, tel qu'il est illustré par les données suivantes⁹² :

⁸⁸ Reg. 1.6662-6(b)(3) I.R.C.

⁸⁹ Reg. 1.6662-6(d)(2)(iii)(A) I.R.C.

⁹⁰ Reg. 1.6662-6(d)(2)(iii)(B) I.R.C.

⁹¹ Reg. 1.6662-6 (d)(2)(iii)(C) I.R.C.

⁹² CETERIS GROUP, *Transfer Pricing Times*, (2011), vol. VIII, n° 10 (en ligne : <http://www.ceterisgroup.com/index.php/transfer-pricing-times/520-transfer-pricing-times-volume-viii-issue10>).

Fréquence du maintien de la pénalité relative au prix de transfert aux États-Unis

Dossiers	Jusqu'en 1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Pénalité maintenue	32	30	10	15	34	32	30	54	15	n/d	25	19
Total	44	30	10	15	34	33	30	55	20	n/d	25	19

Source : Ceteris Group

Ces données tendent à démontrer que le rôle du comité de révision était plutôt restreint et que l'application de la pénalité par les vérificateurs était uniforme. C'est d'ailleurs la raison invoquée pour la dissolution du comité annoncée le 1^{er} septembre 2011⁹³.

Une distinction importante avec les règles canadiennes en ce qui concerne la pénalité liée à la documentation ponctuelle se trouve dans la possibilité aux États-Unis que le délai pour produire les documents soit prolongé lorsque le contribuable a fait des efforts de bonne foi pour se conformer et qu'il remédie promptement à son défaut. Le directeur régional (*district director*) peut de façon discrétionnaire prolonger le délai de production des documents⁹⁴. On se souviendra toutefois qu'au Canada, les contribuables ont un délai de trois mois pour produire la documentation à la suite d'une demande à cet égard.

Les États-Unis ont analysé l'efficacité de l'exigence en matière de documentation en 2001⁹⁵. Dans le cadre de cette étude, le Senate Committee on Appropriations a demandé à l'Internal Revenue Service (« IRS ») de considérer si les contribuables préparent la documentation requise et aussi d'évaluer la qualité et l'utilité de la documentation relatives à l'exigence de conformité à la disposition 482 I.R.C. Les conclusions de cette étude étaient

⁹³ DEPARTMENT OF THE TREASURY, Internal Revenue Service, *Memorandum from Samuel M. Maruca (Director)*, Transfer Pricing Operations, 1^{er} septembre 2011 : « The Service and external stakeholder are well aware of the requirements and the potential penalties for failing to meet the documentation requirements of the regulations. »

⁹⁴ L'écart entre la proportion de dossiers pour lesquels la pénalité est maintenue par le Transfer Pricing Penalty Oversight Committee, soit presque 100 % et la proportion au Canada par le comité similaire, soit un peu plus de 50 % (ANONYME, précité, note 6), s'explique par le mandat de ces comités. Aux États-Unis, le comité révise les dossiers pour lesquels le vérificateur responsable considère que la pénalité s'applique alors que le comité canadien révise tous les dossiers dans lesquels la pénalité pourrait s'appliquer et statue sur l'application ou non de la pénalité.

⁹⁵ DEPARTMENT OF THE TREASURY, précité, note 49.

que la très grande majorité des sociétés multinationales préparent de la documentation en matière de prix de transfert. Cependant, la documentation n'élimine pas les controverses ni le fait que la préparation de la documentation est coûteuse. Bien que l'objectif d'efficacité soit atteint dans les premières étapes de vérification⁹⁶, Michael C. Durst et Robert E. Culbertson⁹⁷ soulignent que l'utilité de la documentation est plutôt restreinte au cours des étapes ultérieures de la vérification étant donné la nature subjective des règles de prix de transfert. De plus, les contribuables considèrent que la difficulté de présenter des éléments techniques de l'analyse qui porteront à interprétation est d'ailleurs plus élevée, ce qui fait dire à ces auteurs qu'il est alors recommandé aux contribuables de ne pas trop investir de temps dans la production d'information subjective qui sera vraisemblablement contestée de toute façon. Il est alors préférable de démontrer un niveau d'analyse suffisant pour soutenir la bonne foi du contribuable dans l'établissement des prix de transfert.

Selon certains auteurs, bien que l'étude de l'IRS en 2001 indique que la documentation soit utile, l'IRS a dû réitérer dans une directive en 2002 et en 2003 que les vérificateurs devraient s'assurer de demander la documentation auprès des contribuables⁹⁸. De plus, la question du fardeau administratif découlant des exigences en matière de documentation continue à être discutée en 2011. Michael C. Durst⁹⁹ recommande de mettre sur pied un comité du Congrès pour examiner de plus près l'utilité de la documentation

⁹⁶ Michael C. DURST, Robert E. CULBERTSON, « How Much is Enough? Lessons on Transfer Pricing Documentation from the Recent IRS Report », (2002), vol. 54, n° 5 *Tax Executive* 419, p. 420 : « Examiners generally obtain a much firmer basis on which to begin a systematic examination. »

⁹⁷ *Id.*

⁹⁸ M. C. DURST, précité, note 3, p. 1017 : « Apparently, despite the IRS's reassuring message to the Senate subcommittee in 2001, IRS examiners did not find contemporaneous documentation sufficiently useful to warrant expenditure of the time required to read it. » Patricia G. LEWIS, « Short Cuts for Small Fry: Why the IRS Should Reconsider Transfer Pricing Safe Harbors for Small Taxpayers and Transactions », (2011), vol. 19, n° 24 *Tax Management Transfer Pricing Report*, p. 1 :

« The IRS reinforced this hammer (*Documentation*) through a directives to the field in 2003 and 2005 and related revisions to the Internal Revenue Manual, which mandated that IRS examiners seek Section 6662e documentation as a kick-off document request in every examination of business entities with cross-border relationships. »

⁹⁹ M. C. DURST, précité, note 3.

ponctuelle aux États-Unis, mais aussi dans d'autres pays qui ont instauré une telle obligation dans une économie moins développée. L'un des obstacles majeurs à l'utilité de la documentation ponctuelle en matière de prix de transfert est la notion de fourchette de prix (*interquantiles ranges*). Selon cet auteur, le déploiement de ressources pour l'établissement d'une fourchette excessivement large est inutile. De plus, la nécessité de produire une documentation qui est déjà mentionnée dans un document public, par exemple dans les rapports annuels, crée de la redondance et du gaspillage de ressources.

3.2. LES POSITIONS FISCALES INCERTAINES

Selon Cym H. Lowell et autres, il y a eu aux États-Unis trois phases dans l'évolution du régime de documentation en matière de prix de transfert¹⁰⁰. Avant 1995, le fardeau de documenter une position incombait aux administrations fiscales, puis des règles en matière de documentation ponctuelle ont été adoptées exigeant des contribuables le maintien d'une documentation ponctuelle au soutien du prix de transfert utilisé. Selon l'auteur, une troisième phase est en place depuis l'adoption de la Loi Sarbanes-Oxley en 2002¹⁰¹. Cette phase est axée sur la transparence en matière de conseils et de production des états financiers. Bien que les multinationales puissent continuer après SOX à avoir recours aux services de leur vérificateur en matière de prix de transfert (sous réserve de

¹⁰⁰ C. H. LOWELL, précité, note 25, p. 6 : « now entered a third period in which there is likely to be complete transparency in terms of the advice rendered and strategies followed by the MNE, which will put a premium on global policies and agreement with at least some principal tax authorities for the MNE in question ».

L'auteur conclut l'article en disant (p. 8) :

« Where the auditor is different from the firm preparing the transfer pricing study or opinion, there will be duplication of efforts since the auditor must confirm compliance with section 404 independent of the MNE's own efforts. As a result of this extra layer of Financial accounting scrutiny of transfer pricing matters, beyond the normal documentation and penalty requirements, advance forms of issue resolution (such as APA's in the transfer pricing context) may become incrementally more attractive to MNEs as a means of both assuring control and minimizing the duplicative effort of outside advisors, knowing that the IRS or other tax authorities will still conduct their own examinations. Indeed, the IRS examination would be undertaken with the hindsight benefit of the SOX section 404 compliance data that has been prepared. »

¹⁰¹ *Sarbanes-Oxley Act of 2002* (Pub. L. No. 107-204, 116 Stat. 745) (« SOX ») promulguée aux États-Unis le 31 juillet 2002.

l'approbation du comité de vérification), la tendance est de faire affaire avec un cabinet différent et ainsi assurer une vérification totalement indépendante. Les services reliés au prix de transfert ne constituent pas des services prohibés. Toutefois, une partie de ces services pourrait constituer des services d'évaluation prohibés quoiqu'il n'y ait pas de directive claire à cet égard¹⁰². L'adoption de l'interprétation n° 48 du Financial Accounting Standards Board (« FASB »), l'« Accounting for Uncertainty in Income Taxes » (« FIN 48 »), et de l'annexe sur les positions fiscales incertaines de l'IRS consolide cette phase de transparence.

En comparaison, les principes comptables généralement reconnus (PCGR) canadiens ne prévoyaient aucune norme précise de comptabilisation pour les provisions relatives aux incertitudes fiscales. Des développements concernant les normes internationales d'information financière (« IFRS ») sont attendus à l'égard des positions fiscales incertaines. Après avoir publié une ébauche de la norme International Accounting Standard 12 (IAS 12) concernant les positions fiscales incertaines qui contenait toutefois des divergences par rapport à la norme FIN 48, le Bureau international des normes comptables (International Accounting Standards Board (« IASB »)) a suspendu le projet en attendant les développements ayant trait à la norme 37 sur les contingences en général et aussi au projet de convergence global US GAAP – IFRS¹⁰³. À ce jour, l'IASB n'a toujours pas statué sur l'opportunité d'inclure une norme similaire à la norme FIN 48 dans les IFRS. Pour sa part, l'organisme chargé du développement des normes américaines (FASB) maintient en 2012 que la norme FIN 48 ne sera pas modifiée, car elle assure une information financière plus constante, uniforme et utile¹⁰⁴. D'ailleurs, une recherche récente confirme que les informations divulguées dans les états financiers des multinationales depuis l'adoption de la norme FIN 48 sont plus nombreuses et détaillées concernant les positions fiscales incertaines¹⁰⁵. Cette étude affirme ainsi que la norme a accru la quantité et la qualité des informations fournies aux utilisateurs de l'information financière.

¹⁰² C. H. LOWELL, précité, note 25, p. 8.

¹⁰³ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, Exposure Draft (ED/2009/2), 3 mars 2009 (en ligne : <http://www.iasplus.com/en/projects/project11>).

¹⁰⁴ Ken TYSIAC, « Review of FIN 48 isn't necessary, FASB decides », *Journal of Accountancy*, 20 mars 2012.

¹⁰⁵ Susan C. BORKOWSKI et Mary Anne GAFFNEY, « FIN 48, uncertainty and transfer pricing: (Im)Perfect together? », (2012), vol. 21, n° 1 *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 32-51.

Après un survol des principes généraux concernant la comptabilisation des positions fiscales incertaines selon la norme FIN 48 et le nouvel outil de vérification de l'IRS, soit l'annexe sur les positions fiscales incertaines, nous discuterons des particularités en matière de prix de transfert.

3.2.1. Norme FIN 48 et annexe sur les positions fiscales incertaines de l'IRS

Les développements concernant les normes comptables américaines peuvent avoir un effet sur le fardeau administratif des contribuables en ce qui concerne les prix de transfert de toutes les sociétés qui produisent des états financiers selon les principes comptables généralement reconnus des États-Unis (US GAAP). Des problèmes ont en effet été notés quant à la comparabilité des états financiers et à l'approche flexible qui pouvait faciliter la manipulation des résultats ainsi qu'en ce qui concerne le manque de transparence relativement aux impôts dans les états financiers¹⁰⁶. La norme FIN 48 prévoit des normes plus précises en ce qui a trait à la comptabilisation des positions fiscales incertaines, en quantifiant le risque que la charge fiscale soit différente de celle qui est comptabilisée à la suite d'une vérification fiscale¹⁰⁷.

Avant l'adoption de la norme FIN 48, les incertitudes fiscales étaient comptabilisées selon le Statement No. 5 du FASB, « Accounting for Contingencies » (FAS 5). Cette norme antérieure était plus vague et une provision pour incertitude fiscale devait être comptabilisée aux états financiers préparés selon les US GAAP s'il était probable¹⁰⁸ que le risque se matérialise. Maintenant, une provision pour position fiscale incertaine doit être comptabilisée dans les états financiers dès qu'il est plus probable qu'improbable que la position fiscale soit refusée par n'importe quelle administration fiscale concernée. Il faut faire cette détermination en tenant pour acquis que la position sera examinée par l'administration fiscale et qu'elle aura alors toute l'information nécessaire pour statuer sur le

¹⁰⁶ Katherine TREASURE, « United States: FIN 48: Uncertain Tax Positions Associated with Transfer Pricing Frequently Asked Questions from a Global Perspective », PriceWaterhouse Coopers LLP, 28 août 2007.

¹⁰⁷ La norme s'applique pour toutes les entités publiques qui produisent des états financiers selon les US GAAP pour les exercices commençant à compter du 15 décembre 2006 et pour toutes les entités qui produisent selon les US GAAP à compter du 15 décembre 2008.

¹⁰⁸ Le terme « probable » était alors interprété comme représentant une probabilité de réalisation du risque d'au moins 75 %.

bien-fondé de la position. La norme augmente donc d'une probabilité de réalisation du risque de plus de 75 % à une probabilité qui excède 50 %. Par ailleurs, les normes pour le calcul de la provision sont plus détaillées et prévoient qu'il faut établir pour chacune des positions fiscales incertaines le montant du bénéfice fiscal qui a plus de 50 % de chances d'être maintenu par l'administration fiscale. Il faut donc statuer sur chacune des possibilités de règlement à l'égard d'une position fiscale incertaine et attribuer à chacune de ces possibilités une probabilité de réalisation pour enfin calculer la provision sur la base du résultat pour lequel les probabilités cumulées atteignent 50 %.

Étant donné la disponibilité de l'information détaillée concernant les positions fiscales incertaines, l'IRS¹⁰⁹ devient un bénéficiaire indirect aux fins des vérifications fiscales¹¹⁰. Les changements dans la conformité fiscale découlant de la norme FIN 48 ont été qualifiés de *game-changer* et de *cultural change* autant pour les contribuables que pour l'IRS¹¹¹ et aussi considérés comme « one of the most important, and controversial enforcement tools given to the IRS in many years »¹¹². D'ailleurs, l'IRS a saisi l'occasion offerte par la préparation de l'information relative aux positions fiscales incertaines aux fins comptables pour développer un outil de vérification additionnel.

Ainsi, en janvier 2010, l'IRS a annoncé la mise en place d'une annexe concernant les positions fiscales incertaines à joindre à la déclaration de revenus. Après avoir présenté une ébauche de l'annexe pour commentaire, l'annexe « Uncertain Tax Position Statement (Schedule UTP Form 1120) » (« annexe UTP ») a été publiée en septembre 2010¹¹³. Ce formulaire doit être rempli et soumis avec les déclarations de revenus¹¹⁴ produites pour les

¹⁰⁹ L'information fournie par la norme FIN 48 peut aussi être utile pour toute autre juridiction.

¹¹⁰ BAKER & MCKENZIE, « Transfer Pricing Annual Update », (2008), vol. 19, n° 6 *Journal of International Taxation*, p. 25.

¹¹¹ Amy S. ELLIOTT et Nicole DUARTE, « U.S. Guidance on UTP Disclosure May Change Significantly, IRS Chief Says », *Tax Notes*, 23 septembre 2010.

¹¹² Robert H. ALAND et autres, « FIN 48: Impact on Federal Tax Audits and Litigation », (2008), vol. 86 *The Tax Magazine* 221, p. 222.

¹¹³ DEPARTEMENT OF THE TREASURY, Internal Revenue Service, *IRS Announcement 2010-75*, 24 septembre 2010. Règlement adopté le 15 décembre 2010, 26 CFR Part 1.

¹¹⁴ Les sociétés par actions doivent remplir et transmettre l'annexe sur les positions fiscales incertaines lorsqu'elles produisent une déclaration de revenus au moyen de l'un des formulaires suivants : Form 1120; Form 1120-F (Foreign Corporation); (à suivre...)

années d'imposition qui commencent après le 1^{er} janvier 2010 pour les contribuables qui sont des sociétés ayant un actif de 100 M\$ et plus et qui ont des états financiers vérifiés. Une période transitoire réduira ce seuil, lequel atteindra 10 M\$ en 2014. Les positions fiscales incertaines qui doivent être incluses dans ce formulaire sont les positions fiscales pour lesquelles, en vertu des normes comptables, une provision a été comptabilisée pour l'impôt fédéral américain ou une position qui n'a pas été comptabilisée parce que le contribuable entend la contester devant les tribunaux en cas de litige¹¹⁵.

Dans l'annexe UTP, les contribuables doivent répertorier chacune des positions fiscales incertaines selon leur ordre d'importance en fonction du montant comptabilisé pour la position en question. Les positions en matière de prix de transfert doivent être indiquées expressément ainsi que les positions incertaines majeures, c'est-à-dire celles qui représentent plus de 10 % de la provision pour l'ensemble des positions. Le contribuable doit également fournir une brève description de chacune des positions fiscales incertaines de façon que l'IRS puisse avoir une idée de ce dont il est question.

L'obligation de produire l'annexe est donc liée directement aux normes de comptabilisation des positions fiscales incertaines aux États-Unis¹¹⁶. Toutefois, l'information requise dans l'annexe ne concerne que les positions fiscales incertaines qui pourraient entraîner un impôt américain à payer. Ainsi, même si les états financiers d'une société qui produit une déclaration de revenus aux États-Unis comprennent une provision selon la norme FIN 48 relativement à une position fiscale incertaine pouvant occasionner un impôt à payer dans un pays autre que les États-Unis, l'annexe UTP n'aura pas à être remplie. Cette situation pourrait se produire en matière de prix de transfert¹¹⁷. En effet, la détermination d'un prix de transfert pour une transaction entre une société américaine et une filiale dans un autre pays

(...suite)

Form 1120-L (Life Insurance Company); ou Form 1120-PC (Property And Casualty Insurance Company). DEPARTMENT OF THE TREASURY, Internal Revenue Service, *2010 Instructions for Schedule UTP – Uncertain Tax Position Statement*.

¹¹⁵ DEPARTMENT OF THE TREASURY, Internal Revenue Service, *2010 Instructions for Schedule UTP – Uncertain Tax Position Statement*.

¹¹⁶ Une provision pourrait devoir être calculée selon la norme comptable américaine FIN 48, si les états financiers sont élaborés selon les US GAAP, ou une autre norme, le cas échéant.

¹¹⁷ TAX EXECUTIVE INSTITUTE, *Federal – Schedule UTP FAQ Guidance*, 22 avril 2011.

pourrait d'une part respecter les règles de prix de transfert américaines ou encore créer un revenu plus élevé aux États-Unis tout en étant susceptible d'être questionnée par les administrations fiscales de l'autre pays. Dans une telle situation, il est possible qu'une provision soit comptabilisée en vertu de la norme FIN 48 relativement à l'impôt qui pourrait être dû dans l'autre pays en raison de cette position. La société n'aurait pas à inclure cette position fiscale incertaine dans l'annexe UTP.

La norme comptable et le formulaire de l'IRS pourraient s'avérer fort efficaces dans le cadre des vérifications concernant les planifications fiscales agressives. Toutefois, le calcul d'une provision peut devenir un casse-tête dans le cas des prix de transfert.

3.2.2. Problématiques propres aux prix de transfert

L'ensemble des règles fiscales applicables en matière de prix de transfert crée des incertitudes. L'application de la norme FIN 48 et des normes administratives de l'IRS est donc problématique à plusieurs égards en matière de position fiscale reliée aux prix de transfert.

L'incertitude provient notamment de la multiplication de règles nationales différentes. Dans le cas de prix de transfert, il faut déterminer s'il y a une position fiscale incertaine qui pourrait entraîner une cotisation en vertu des règles fiscales de n'importe quel pays et quantifier toute position fiscale incertaine dont la réalisation est plus probable qu'improbable. La comptabilisation d'une position fiscale incertaine en matière de prix de transfert en vertu des US GAAP peut alors constituer un signal pour les administrations fiscales des autres pays¹¹⁸. Dans l'annexe UTP, uniquement les positions fiscales concernant l'impôt fédéral américain doivent être divulguées. De plus, dans cette annexe, le niveau de détail requis dans la brève description de la position fiscale n'est pas très élevé et les pays impliqués dans les transactions n'auraient pas à être précisés¹¹⁹. En matière

¹¹⁸ BAKER & MCKENZIE, précité, note 110, p. 25 : « With FIN48, the FASB requires public companies to share information of particular interest to the IRS, and, with respect to transfer pricing issues, of particular interest to any relevant foreign tax authority. »

¹¹⁹ L'IRS se réserve le droit d'éventuellement modifier l'annexe à cet égard. DEPARTMENT OF THE TREASURY, Internal Revenue Service, *Announcement 2010-75*, p. 16 :

« In addition, the Service will review the completeness and utility of Schedule UTPs filed by corporations, beginning with 2010 tax years, and modify the Schedule and instructions as appropriate. For example, the Service
(à suivre...)

de prix de transfert, l'indication du pays dans lequel réside l'autre partie liée au contribuable américain pourrait constituer une information pertinente pour l'IRS afin de déceler les manipulations de prix de transfert qui permettent au contribuable de réduire sa charge fiscale globale.

Le fait que le contribuable prépare la documentation ponctuelle n'élimine pas l'incertitude¹²⁰. En effet, les administrations fiscales peuvent tout de même établir un prix de transfert différent, ce qui entraînera un impôt additionnel. Dans ces circonstances, la documentation sera utile pour éviter les pénalités uniquement. Ainsi lors de la quantification de la position fiscale incertaine relative aux prix de transfert utilisés, les pénalités n'auront pas à être prises en compte. Par contre, l'application de la pénalité elle-même peut créer de l'incertitude. Ainsi, si le contribuable n'est pas certain qu'il réussirait à démontrer qu'il a fait des efforts sérieux pour établir les prix de transfert, il devrait tenir compte de la possibilité de comptabiliser une provision pour les pénalités qui pourraient s'appliquer sur un redressement. Ainsi, à l'incertitude quant au redressement lui-même s'ajoute l'incertitude relative à l'application de la pénalité.

Bien que la documentation ponctuelle concernant les prix de transfert puisse fournir de l'information pertinente pour appliquer la norme FIN 48, cette information peut être incomplète aux fins de déterminer s'il est plus probable qu'improbable que le prix de transfert utilisé soit refusé par les administrations fiscales concernées et le cas échéant, pour quantifier cette position. Ainsi, de la documentation additionnelle doit vraisemblablement être préparée ou reformatée aux États-Unis tant aux fins de la norme FIN 48 que pour l'annexe UTP. Alors que le coût de conformité en matière de documentation des prix de transfert constitue l'une des critiques principales dans ce domaine, les nouvelles exigences comptables et administratives aux États-Unis viennent accroître ce coût. Ces nouvelles exigences sont également susceptibles d'entraîner des interprétations divergentes et leur

(...suite)

will review the reporting of transfer pricing positions on Schedule UTP and consider whether additional information, such as the specific country, character of income, or other facts are necessary to provide sufficient information regarding the identity and nature of those tax positions. »

¹²⁰ Christopher CAPUZZI, « Transfer Pricing and FIN48: Removing Uncertainty Through the Advanced Pricing Agreement Process », (2010), vol. 30, n° 3 *Northwestern Journal of International Law & Business*; K. TREASURE, précité, note 106; S. C. BORKOWSKI et M. A. GAFFNEY, précité, note 105.

application n'est pas sans incertitude¹²¹. Afin de réduire ces coûts, l'harmonisation de l'information requise par ces différentes mesures pourrait être envisagée. Une telle harmonisation impliquerait de resserrer les liens entre les normes comptables et les normes fiscales de façon législative ou du moins administrative.

D'autres difficultés relèvent de l'application de la notion de *unit of account* dans la détermination d'une position fiscale incertaine et dans la quantification de cette position. De plus, il n'est pas possible de combiner ni d'apparier plusieurs positions. Selon la norme comptable qui incorpore FIN 48,

« The appropriate unit of account for determining what constitutes an individual tax position, and whether the more-likely-than-not threshold is met for a tax position, is a matter of judgment based on the individual facts and circumstances of that position evaluated in light of all evidence. The determination of the unit of account to be used shall consider the manner in which the entity prepares and supports its income tax return and the approach the entity anticipates the taxing authority will take during an examination¹²². »

Par exemple, bien que généralement, des transactions dans un pays puissent constituer une unité distincte aux fins de déterminer une position fiscale, il est possible que les transactions concernant plus d'un pays soient considérées comme une seule unité. Par exemple, les frais de gestion qui seraient facturés à plusieurs filiales situées dans différents pays pourraient tomber dans cette catégorie¹²³.

En matière de prix de transfert, il est ardu de statuer sur la norme du « plus probable qu'improbable ». La quantification requise lorsque la norme est respectée pose également des problèmes aux fins de déterminer un prix de transfert, particulièrement lorsque le prix utilisé se situe dans une fourchette acceptable, mais que l'administration fiscale établit un prix différent¹²⁴. Ainsi, il faut déterminer les probabilités que l'administration

¹²¹ Paul SERAGANIAN, « Schedule UTP and Evidentiary Privilege in the Tax Law », (2010), vol. 21, n° 9 *Journal of International Taxation*, p. 30.

¹²² U.S. FINANCIAL ACCOUNTING STANDARD BOARD, Accounting Standard Codification, Section 740-10-05 (25-13).

¹²³ K. TREASURE, précité, note 106.

¹²⁴ C. CAPUZZI, précité, note 120; Chris TIERNE et autres, « Tax Accounting Considerations », *Transfer Pricing and Business Restructurings: Streamlining all the Way*, IBFD, 2009, p. 222 :

fiscale arrive à un (ou plusieurs) prix différent(s). Cet exercice peut être très complexe et un tableau des probabilités devrait être dressé en indiquant la probabilité pour chacun des résultats auxquels l'administration fiscale pourrait arriver. Pour statuer sur ces probabilités, une analyse qualitative de chacun des résultats doit être faite¹²⁵. Cette analyse ajoute donc à la complexité et au fardeau administratif relié aux prix de transfert puisqu'une telle exigence n'est pas requise aux fins de la préparation de la documentation ponctuelle.

Ainsi, toute cette information requise pour la comptabilisation des positions fiscales incertaines constitue pour plusieurs une carte routière pour les administrations fiscales¹²⁶. L'IRS a mentionné que ces documents constituent des *tax workpapers* qui sont couverts par la Policy of Restraint et donc ne doivent pas être consultés de façon systématique dans le cadre d'une vérification¹²⁷. Cependant, les experts demeurent inquiets quant à l'utilisation par les vérificateurs fiscaux de ces documents et de l'information qu'ils contiennent, particulièrement en ce qui concerne les planifications fiscales. Pour les positions fiscales en matière de prix de transfert, l'annexe UTP permet à l'IRS d'avoir accès à une information importante sur une base annuelle et la documentation ponctuelle en matière de prix de transfert qui peut être exigée subséquentement complète cette information.

Les arrangements préalables en matière de prix de transfert deviennent un outil encore plus utile dans le contexte de la comptabilisation et de la

(...suite)

« Even though a multinational enterprise's intercompany transactions may fall within the arm's length range of results, an uncertain tax position may still exist [...]. Hence the mere satisfaction of an arm's length result does not necessarily preclude the recognition of FIN48 liability. »

¹²⁵ Il faut également préciser qu'il n'est pas possible de compenser une provision pour position fiscale prise à l'égard d'un pays donné en soutenant que si la position fiscale fait effectivement l'objet d'une cotisation dans ce pays, il y aura un redressement correspondant dans un autre pays en ayant recours aux autorités compétentes. C. TIERNE et autres, précité, note 124, p. 222 : « [...] factors such as its knowledge and experience on the subject matter, and its understanding of the involved tax authority's tendencies and prior determinations on related issues ».

¹²⁶ Plusieurs documents font référence à la norme FIN 48 comme créant une carte routière pour les vérifications fiscales, notons : Kevin PASMA, « Taxation », *CAMagazine*, avril 2007 (en ligne : <http://www.camagazine.com/archives/print-edition/2007/april/regulars/camagazine6728.aspx>); Wolfgang SCHÖN (sous la direction de), *Tax and Corporate Governance*, Berlin, Springer, 2008, p. 51.

¹²⁷ Stephen JOYCE, « Schedule UTP Will Not Threaten IRS Policy of Restraint, Wilkins Says », *Tax Management Transfer Pricing Report*, juillet 2010.

divulgaration des positions fiscales incertaines¹²⁸. D'ailleurs, une étude récente démontre que le nombre d'arrangements préalables en matière de prix de transfert a augmenté après l'adoption de la norme FIN 48 aux États-Unis, au Canada, en Australie et au Japon¹²⁹. Les auteurs soulèvent toutefois l'insuffisance des ressources humaines requises pour maintenir et augmenter le nombre de dossiers traités, et ce, particulièrement au Canada. Il est donc nécessaire d'avoir le personnel requis devant une demande croissante d'arrangements préalables en matière de prix de transfert par les contribuables qui désirent éviter de comptabiliser une provision pour position fiscale incertaine en matière de prix de transfert¹³⁰.

4. RÈGLES ET MODÈLES DE DOCUMENTATION PROPOSÉS AUX NIVEAUX INTERNATIONAL ET RÉGIONAL

Étant donné les coûts associés à la préparation de la documentation qui répond aux exigences de chaque pays dans lequel un contribuable fait affaire avec d'autres entités membres du même groupe, l'occasion de développer une norme internationale en matière de documentation a été considérée par certains organismes internationaux ainsi que par certains regroupements régionaux.

De façon générale, le développement d'une documentation globale commune pourrait réduire le fardeau et le coût de conformité. Selon le Tax Executive Institute (« TEI »), un ensemble standard de documentation devrait poursuivre trois objectifs pour les contribuables afin d'être efficace et utile : « (1) provide taxpayers with certainty about the minimum standards that they must satisfy, especially to avoid penalties, (2) afford taxpayers flexibility to tailor the required documentation to their facts and circumstances, and (3) minimize costly duplicative administrative and recordkeeping requirements »¹³¹. Par ailleurs, le FCPT de l'Union européenne a également évoqué l'accroissement de la qualité, la

¹²⁸ Entre autres, le rapport de l'ARC sur les programmes des arrangements préalables en matière de prix de transfert 2007-2008 confirme qu'un arrangement préalable apporte de la certitude fiscale.

¹²⁹ S. C. BORKOWSKI et M. A. GAFFNEY, précité, note 105.

¹³⁰ Il faut aussi tenir compte du fait qu'une norme similaire pourrait éventuellement être incluse dans les IFRS.

¹³¹ ANONYME, « TEI Comments on Proposal to Simplify Transfer Pricing Documentation », *Tax Notes Today*, 5 septembre, 2002.

transparence et la constance comme des avantages d'une approche commune en matière de documentation¹³².

Étant donné les développements législatifs et administratifs se rapportant aux prix de transfert dans les années 1990 dans plusieurs pays, il devient nécessaire d'avoir une stratégie globale de documentation pour les multinationales afin de : 1) concilier les intérêts financiers des différentes juridictions impliquées et 2) concilier les éléments essentiels de la détermination des prix de transfert selon la législation ou l'administration de différentes juridictions¹³³. Le premier objectif peut être atteint dans la mesure où ce qui est argumenté pour un pays n'entre pas en conflit avec l'argumentaire pour l'autre pays concerné. Le deuxième objectif peut être plus difficile à atteindre lorsque les méthodes préconisées par chaque pays sont différentes et que l'application de ces méthodes n'entraîne pas des chevauchements concernant les fourchettes de prix établies pour chacun des pays (*overlapping range*). Dans ces cas, Michael C. Durst souligne que la décision de la multinationale dépend plutôt d'une gestion de risque axée sur les taux d'impôt applicables, les régimes de pénalités et les mesures d'application de chacun des pays. Dans ces cas, il pourrait être plus approprié d'avoir recours à des arrangements préalables en matière de prix de transfert bilatéraux ou multilatéraux.

Les multinationales qui désirent coordonner la production de la documentation de façon globale doivent tenir compte du fait que les prix de transfert sont un jeu à somme nulle pour les pays combinés. De façon générale, même la production d'une documentation par pays devrait tenir compte de la possibilité que l'autre pays demande la documentation produite pour un autre pays dans le cadre d'une vérification. Ainsi, la façon dont l'argumentation est formulée dans la documentation pour un pays pourrait nuire à l'argumentaire développé dans l'autre pays.

« For example, it makes little sense to argue, in documentation designed for one country, that transfer pricing results are so lopsided in favor of that country as to render inquiry by the tax authorities unnecessary, when that same documentation is likely to be read by examiners in other countries that would consider themselves victimized by such lopsidedness¹³⁴. »

¹³² COMMISSION EUROPÉENNE, précité, note 24.

¹³³ M. C. DURST, précité, note 8.

¹³⁴ *Id.*, p. 133.

Le pourcentage des multinationales qui coordonnent globalement la préparation de la documentation a été stable pendant une dizaine d'années alors qu'il est passé de 33 % à 41 % de 2007 à 2010¹³⁵. Parmi les avantages d'avoir une stratégie globale de production de documentation pour les multinationales, notons la centralisation du contrôle de la stratégie en matière de prix de transfert et de production de la documentation, la disponibilité d'un recueil à jour des informations juridiques, une participation par les filiales dans le processus de collecte d'information dans une optique globale permettant de saisir l'effet des opérations sur le taux d'imposition global du groupe, l'efficacité du processus de préparation de la documentation, une présentation cohérente de la situation mondiale en ce qui concerne les prix de transfert pour la multinationale et une meilleure prise en compte de l'environnement d'affaires mondial dans lequel la multinationale évolue¹³⁶.

4.1. OCDE

L'OCDE a publié des directives concernant les prix de transfert en 1979¹³⁷. En 1995, l'OCDE a révisé ces directives et a publié le document Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, qui contenait alors des directives plus précises particulièrement en ce qui concerne les régimes de pénalités et de documentation¹³⁸. Les principes contiennent des recommandations générales quant aux documents qui pourraient être exigés dans le cadre d'une vérification. Ces directives sont également utiles pour les contribuables afin de déterminer quels sont les documents pertinents pour soutenir leur prix de transfert dans le cadre d'une vérification ou d'un litige. L'OCDE réitère le principe de proportionnalité des coûts reliés à l'obligation de documenter les prix de transfert : le fardeau

¹³⁵ ERNST & YOUNG, précité, note 7.

¹³⁶ Selon Steven D. FELGRAN et Yamada MITO, « Transfer pricing: A truly global concern », (2001), vol. 17, n° 8 *Financial Executive* 21-23.

¹³⁷ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, Paris, OECD, 1979.

¹³⁸ M. C. DURST, précité, note 8, p. 131 :

« The new OECD Guidelines represent a far-reaching international consensus, addressing such substantive topics as the methodologies to be used to test compliance with the arm's length standard, as well as procedural items such as the structure of penalty regimes and the kinds of documentation to be required of taxpayers. »

administratif associé à une exigence en matière de documentation doit être raisonnable eu égard aux circonstances.

Selon ces directives qui n'ont pas d'effet exécutoire, les administrations fiscales ne devraient pas exiger la préparation de la documentation de façon ponctuelle. Ainsi, bien que l'OCDE reconnaisse qu'il serait normal que le contribuable établisse des écrits au soutien des prix de transfert, les directives précisent, au chapitre V : « 5.4 [...] qu'il ne devrait pas être obligatoire de produire ces types de documents, ou de les établir pour examen par l'administration fiscale, au moment même de la détermination du prix ou de la déclaration fiscale ».

De plus, les principes établissent que « les informations utiles pour une vérification portant sur des prix de transfert sont fonction des faits et circonstances du cas d'espèce »¹³⁹. Cette affirmation est difficilement conciliable avec une liste exhaustive de documents requis¹⁴⁰. Certaines caractéristiques communes sont toutefois présentées dans les principes en précisant que ces informations « pourraient être utiles, en fonction des circonstances propres à chaque cas particulier ». Selon le chapitre V intitulé « Documentation », « Le Comité des affaires fiscales se propose d'étudier de façon plus approfondie le problème de la documentation afin de dégager des orientations complémentaires pouvant aider les contribuables et les administrations fiscales dans ce domaine. » D'ailleurs, dans le cadre de la consultation sur les aspects administratifs des prix de transfert en 2011, l'OCDE a reçu plusieurs commentaires à l'égard de la documentation.

Étant donné l'approche générale des lignes directrices de l'OCDE, les pays interprètent différemment les recommandations relatives à la documentation requise, ce qui entraîne une discordance dans l'application de ces recommandations. Plusieurs organismes ayant commenté les aspects administratifs des prix de transfert ont soulevé la nécessité pour l'OCDE de rechercher un consensus pour structurer une documentation standard

¹³⁹ Principes de l'OCDE, précité, note 20, par. 5.16.

¹⁴⁰ Ce commentaire a d'ailleurs été fait par le BUSINESS AND INDUSTRY ADVISORY COMMITTEE, précité, note 23, p. 4 :

« BIAC's members believe that such insistence on precise content and format is inconsistent with language currently in Chapter V, which underscores the importance of finding a "balance" between the needs of tax administrations to receive thorough and informative documentation and the administrative costs and burdens the preparation of such documentation places on taxpayers. »

permettant ainsi de coordonner les exigences nationales des pays membres¹⁴¹. Ces propositions ont généralement été associées à la recommandation de considérer le Code of Conduct on Transfer Pricing Documentation for Associated Entreprises développé par l'Union européenne comme un modèle à suivre, principalement en ce qui concerne la constitution d'un fichier maître (*Master File*).

Même si les pays membres de l'OCDE en arrivaient à un consensus quant à une norme de documentation, afin d'éviter l'application des pénalités par un pays, cette norme devrait être jumelée à une présomption selon laquelle le respect de celle-ci équivaut au respect des normes nationales en matière de documentation. Par ailleurs, les contribuables ne seraient pas tenus de respecter le standard de l'OCDE (comme ils ne sont pas tenus de suivre le Code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert de l'Union européenne) et pourraient choisir de suivre les exigences proprement nationales.

4.2. PACIFIC ASSOCIATION OF TAX ADMINISTRATORS¹⁴²

En 2003, les pays membres du regroupement Pacific Association of Tax Administrators (« PATA »), soit l'Australie, le Canada, le Japon ainsi que les États-Unis ont publié un ensemble de documentation standard en matière de prix de transfert, le « PATA Documentation Package »¹⁴³. L'objectif de ces travaux était de produire un ensemble unique de documentation satisfaisant à la réglementation des quatre pays membres en matière de préparation de documentation ponctuelle afin de réduire le fardeau administratif des entreprises multinationales découlant de ces réglementations nationales. En effet, sans entente entre les pays, les

¹⁴¹ Commentaires du BUSINESS AND INDUSTRY ADVISORY COMMITTEE, précité, note 23; du TAX EXECUTIVE INSTITUTE, *Administrative Aspects of Transfer Pricing*, lettre transmise à l'OCDE le 15 juillet 2011; de BAKER & MCKENZIE, *Administrative Aspects of Transfer Pricing*, lettre transmise à l'OCDE le 30 juin 2011; et de AWV, *Contribution to the OECD Project on the Administrative Aspects of Transfer Pricing*, lettre transmise à l'OCDE le 30 juin 2011.

¹⁴² Dans le cadre du présent article, il est pertinent de se questionner sur les raisons pour lesquelles le recours au « PATA Documentation Package » est presque inexistant en pratique malgré les ressources investies pour procéder à son élaboration.

¹⁴³ PACIFIC ASSOCIATION OF TAX ADMINISTRATION, *Documentation standard en matière de prix de transfert de la Pacific Association of Tax Administration (PATA)*, 12 mars 2003 (en ligne : www.cra-arc.ga.ca/tx/nnrsdnts/cmmn/trns/pt-fra.pdf). La publication de la documentation standard a suivi le projet publié le 17 juin 2002 aux fins de commentaire.

contribuables sont requis de produire de la documentation différente pour une même transaction pour satisfaire aux exigences de plusieurs pays.

Au Canada, la Note de service sur le prix de transfert PTM 07¹⁴⁴ renvoie ainsi au document de la PATA :

« Au moment d'étudier l'application des pénalités sur les prix de transfert, les vérificateurs devraient savoir que les contribuables peuvent choisir d'utiliser la documentation standard en matière de prix de transfert de la Pacific Association of Tax Administrators (PATA) pour éviter l'imposition de pénalités sur les prix de transfert des membres de la PATA relativement à une opération. Les contribuables qui utilisent cette documentation doivent respecter trois principes clés. D'abord, ils doivent faire des efforts sérieux[...]. Deuxièmement, ils doivent tenir une documentation ponctuelle [...]. Troisièmement, ils doivent produire la documentation ponctuelle en temps utile, sur demande d'un administrateur fiscal membre de la PATA. »

Certains praticiens ainsi que certaines multinationales se sont questionnés sur l'efficacité d'un tel standard pour réduire le fardeau administratif des contribuables¹⁴⁵. Selon eux, la documentation standard avait pour effet d'accroître les exigences en matière de documentation et ainsi augmentait les coûts pour maintenir la documentation. À leur avis, les pays membres auraient dû considérer la possibilité de coordonner les règles en matière de prix de transfert pour véritablement réduire les coûts de conformité pour les contribuables. Ainsi, la documentation ne constitue que l'un des aspects qu'il faut prendre en considération pour réduire la complexité et la coordination en ce qui concerne les règles de détermination des prix de transfert. Les autres aspects administratifs devraient également faire l'objet de discussions entre ces pays pour véritablement réduire le fardeau associé à la conformité en matière de prix de transfert.

Certaines propositions ont été formulées afin de coordonner l'interprétation de la notion d'efforts raisonnables entre les membres de la

¹⁴⁴ AGENCE DU REVENU DU CANADA, Note de service sur le prix de transfert PTM 07 (archivé), « Renvois au Comité de revue des prix de transfert », 2 août 2005.

¹⁴⁵ John LYONS et Albertina M. FERNANDEZ, « Why the PATA proposal increases the compliance burden », (2002), vol. 13, n° 9 *International Tax Review*, p. 26; Nathan BOIDMAN, « Recent Canadian developments respecting transfer price related penalties: Quebec; PATA », (2003), vol. 32, n° 5 *Tax Management International Journal* 254-258; Gary ZED et John OATWAY, « Canada », (2002), 10 *International Tax Review*, suppl. *Tax Reference Library: Transfer Pricing* 33-40; ANONYME, « Pacific Association of Tax Administrators' Transfer Pricing Documentation Package », (2002), vol. 54, n° 5 *Tax Executive*, p. 464.

PATA¹⁴⁶. L'incertitude découlant du concept d'efforts sérieux pourrait être amoindrie si les pays membres de la PATA stipulaient que la reconnaissance par l'un des pays membres que le standard quant aux efforts raisonnables est atteint entraînerait automatiquement cette reconnaissance par les autres pays membres.

Cependant, il faut noter que la PATA est un regroupement des administrations fiscales et non des ministères des Finances. Ainsi, en l'absence de pouvoir législatif, la possibilité d'atteindre les objectifs de réduire le fardeau administratif et d'accroître la certitude en matière de documentation et de pénalité demeure limitée¹⁴⁷. Dans le cadre de l'harmonisation de la documentation par les administrations fiscales, il demeure impossible de s'entendre sur le plus petit dénominateur commun, car les représentants ne peuvent réduire les exigences requises en vertu de leur législation nationale. L'harmonisation ne peut donc s'opérer qu'à partir du plus grand dénominateur commun et ainsi pourrait ne pas constituer une réduction du fardeau de conformité par rapport à un seul pays. Il demeure toutefois que les contribuables peuvent bénéficier d'un certain allègement administratif du fait que plusieurs pays acceptent un même et unique ensemble de la documentation.

4.3. UNION EUROPÉENNE

Le FCPT s'est penché sur la question de la documentation dès 2003¹⁴⁸. Dans le cadre de ses travaux, le FCPT a considéré quatre options pour coordonner les exigences en matière de documentation : une première approche non contraignante qui élaborerait des pratiques exemplaires, une seconde approche dite *Standardized Documentation* selon laquelle des règles uniques s'appliquent pour chaque entreprise située dans l'Union européenne pour la préparation d'un ensemble unique de documentation, une troisième approche nommée *Centralized (integrated global) Documentation* selon laquelle la société mère produirait un ensemble de documentation standard qui servirait par la suite de base aux autres entités du groupe, et finalement une quatrième approche mixte combinant les deux dernières approches expliquées précédemment. Après analyse, le FCPT a opté pour l'approche

¹⁴⁶ J. LYONS et A. M. FERNANDEZ, précité, note 145; ANONYME, précité, note 131.

¹⁴⁷ G. ZED et J. OATWAY, précité, note 145 : « The limited scope of the PATA Package undoubtedly reflects the practical limitations of the PATA member countries to change domestic legislation and Policy. »

¹⁴⁸ COMMISSION EUROPÉENNE, précité, note 24.

mixte en 2005. Le 27 juin 2006, le Conseil de l'Union européenne a adopté le Code de conduite sur la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'Union européenne (EU Transfer Pricing Documentation (« EU TPD »)), proposé par la Commission européenne.

Selon le code de conduite EU TPD¹⁴⁹, la documentation est constituée de deux parties. La première partie, le fichier maître (*Masterfile*), fournit la documentation standard pertinente pour tous les membres du groupe multinational et la seconde fournit une documentation standard par pays en lien avec le *Masterfile*. Les contribuables n'ont pas l'obligation d'adopter cette approche et pourraient décider de suivre les règles nationales en matière de documentation. Cependant, ils devraient maintenir une certaine constance dans le choix de la méthode de documentation. Le code ne prévoit pas que la documentation soit produite de façon ponctuelle. Toutefois en pratique les contribuables devront respecter les règles nationales d'un pays membre qui peut contraindre à préparer la documentation au moment de l'établissement des prix de transfert ou lors de la production de la déclaration.

La Commission européenne a présenté les résultats d'un sondage auprès de certaines entreprises concernant l'implantation et l'efficacité du code de conduite EU TPD en 2009¹⁵⁰. Les opinions sont plutôt partagées¹⁵¹. Des 34 groupes ayant participé au sondage, 17 ont recours au code de conduite EU TPD mais uniquement quatre le font officiellement alors que 13 l'ont adopté de façon plus informelle. L'adoption formelle du standard EU TPD, même si elle est volontaire, signifie que le modèle doit alors être utilisé par le contribuable dans tous les pays membres de l'Union européenne. Cette

¹⁴⁹ *Id.*

¹⁵⁰ ANONYME, « EU Businesses Comment on Transfer Pricing Documentation Rules », *Worldwide Tax Daily*, 15 septembre 2009; COMMISSION EUROPÉENNE, JTPF, *Monitoring of the Code of Conduct on EU transfer pricing documentation Business members' contributions*, septembre 2009 (JTPF/017/BACK/2009/EN).

¹⁵¹ Autres opinions concernant le standard EU TPD : « The most significant development to date had been the transfer pricing masterfile »; ANONYME, « Best Practice is the key to effective transfer pricing management », *Transfer Pricing Week*, 8 octobre 2007. Par contre, d'autres voient des problèmes : ANONYME, « How Siemens revamped its documentation », *Transfer Pricing Week*, 10 mars 2010; ANONYME, « Masterfile ensures consistency but doubts linger », *Transfer Pricing Week*, 17 février 2010.

exigence expliquerait l'adoption informelle du modèle par plusieurs contribuables¹⁵².

En général, les répondants considèrent que cette documentation a partiellement amélioré les relations avec les administrations fiscales. Les répondants ont aussi signalé des éléments qui freinent l'adoption plus large de cette norme. Parmi ces éléments, notons le coût élevé et le manque de flexibilité, ce qui laisse à penser que l'objectif de réduction des coûts par la mise en place d'une norme européenne de documentation n'est pas encore atteint. Étant donné que l'application de la norme n'est pas imposée dans les pays membres par une directive de l'Union européenne, il subsiste également une incertitude quant à la protection contre l'application des pénalités offerte par l'adoption de la norme européenne. Les répondants ont indiqué que l'harmonisation devrait être encore plus poussée, par exemple en retirant complètement les exigences nationales en matière de documentation pour conserver uniquement une norme européenne instaurée au moyen d'une directive, en coordonnant les exigences avec celles de la documentation PATA ou encore en les harmonisant avec les exigences en matière de taxes indirectes. Ces commentaires donnent un aperçu des réconciliations qu'il faudrait faire dans le cadre du développement et de l'application d'une norme internationale détaillée en matière de documentation.

¹⁵² Alberto PLUVIANO, « ICC Transfer Pricing Conference in Paris – Potentially a significant milestone in developing a global model for documentation », *CRA Insights: Transfer Pricing*, juin 2010 (en ligne : <http://www.crai.com/ConsultingExpertise/listingdetails.aspx?id=12688&tID=9403&subID=0&tertID=0&fID=34&SectionTitle=Transfer+Pricing>).

« The reason for companies to adopt the model “informally” is the “all-in/all-out rule”. A typical example or problems leading to this approach is the fact that certain EU countries still want transfer pricing documentation translated into their local language despite the EU’s recommendations. For example, if a company has a huge master file and yet very small and limited activity in a country that requires all documentation to be translated into the local language, the company will reasonably opt for a simplified documentation package for that country. »

ANONYME, précité, note 5, p. 3, citant l'un des participants : « “At Philips we have a system in place that is very similar to the European masterfile, but is not called that so as to be more flexible,” said Theo Schmidt, executive vice president, corporate fiscal, at Philips International in the Netherlands. »

4.4. ONU

Dans le chapitre 7 du manuel de prix de transfert pour les pays en développement¹⁵³, l'ONU précise que pour être utile, un ensemble standard de documentation doit arriver à établir une liste de documents qui est la plus efficace possible. La liste des informations requises ne doit pas alourdir le fardeau des contribuables en prescrivant un ensemble très détaillé de documents. Par contre, une telle liste doit assurer aux administrations fiscales une information qui ne soit pas excessivement restreinte et superficielle. Étant donné la nature factuelle des transactions entre parties apparentées, l'ONU ne croit pas possible d'établir une liste exhaustive et unique des renseignements à fournir pour établir la conformité nécessaire pour que des prix de transfert soient jugés acceptables selon le principe de pleine concurrence. Il est toutefois souligné dans le manuel qu'il est utile d'indiquer certains éléments communs qui doivent généralement être inclus dans la documentation. À titre d'exemple, la liste préparée par la Chambre internationale de commerce est fournie en annexe au document de l'ONU.

Par ailleurs, l'ONU souligne que l'environnement d'affaires ne change pas constamment, ce qui implique que l'exigence de produire annuellement de la documentation complète sur les prix de transfert et la nécessité d'obtenir des comparables chaque année peuvent constituer un fardeau excessif. L'utilisation d'un formulaire de divulgation pour alléger le fardeau administratif des multinationales est ainsi proposée lorsqu'il n'y a pas de modification dans la structure organisationnelle de la multinationale et dans les transactions et le contexte commercial¹⁵⁴. Ce formulaire remplacerait dans certaines circonstances une liste exhaustive de documents à préparer de façon ponctuelle mais les autorités fiscales pourraient tout de même demander une documentation plus complète lors d'une vérification.

4.5. CHAMBRE DE COMMERCE INTERNATIONALE

En 2003, la Chambre de commerce internationale (International Chamber of Commerce (« ICC »)) évoquait le problème des coûts et de l'inefficacité des règles de documentation en matière de prix de transfert et soulevait la nécessité pour les entreprises multinationales de développer un modèle global de documentation. L'ICC a donc entrepris d'élaborer un tel modèle basé sur trois principes. Premièrement, le modèle doit tenir compte

¹⁵³ UNITED NATIONS COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS, précité, note 16.

¹⁵⁴ *Id.*, par. 7.2.4.5.

de la documentation déjà disponible pour le contribuable dans ses rapports financiers ou de gestion. Deuxièmement, un modèle global ne doit pas constituer un regroupement de l'ensemble des règles nationales et finalement le modèle doit assurer une protection contre l'application de pénalité. À la suite de ses travaux, l'ICC a proposé en 2008 un modèle uniforme de documentation à préparer par la société mère du groupe, qui pourrait par la suite être adapté à chaque pays concerné selon les règles nationales¹⁵⁵.

4.6. CONCLUSION SUR LE DÉVELOPPEMENT D'UNE NORME INTERNATIONALE OU RÉGIONALE DE DOCUMENTATION

Parmi les efforts pour réduire les coûts et accroître l'efficacité des règles de documentation en matière de prix de transfert, des efforts de coordination internationale et régionale ont été déployés, entre autres, pour élaborer un contenu commun. Malgré les avantages indéniables associés au développement d'un modèle uniforme, plusieurs obstacles subsistent¹⁵⁶ à l'élaboration d'un seul ensemble de documentation qui peut servir pour l'ensemble des pays dans lesquels une société effectue des transactions avec d'autres membres du groupe multinational.

Tout d'abord, chaque entité du groupe peut avoir une fin d'année d'imposition différente, ce qui engendre des dates différentes pour la production de la documentation. Ainsi, même si l'élaboration de la documentation relative à la description plus générale des entités du groupe et de leurs activités pouvait être centralisée, il faudrait déterminer un moment dans l'année pour la préparation de cette information. Si les dates de production de déclarations fiscales sont différentes selon les pays, soit en raison de fins d'année d'imposition différentes des entités ou en raison des règles fiscales en place, il faudrait tout de même établir à quel moment la documentation en matière de prix de transfert devrait être finalisée. Cette question de date de production est également soulevée par le TEI¹⁵⁷ qui propose de différencier les documents de support des documents principaux. Ces derniers pourraient être les seuls documents requis au moment de la production de la déclaration de revenus puisqu'ils sont les seuls documents reliés directement aux transactions. Ainsi, ce délai ne s'appliquerait pas pour

¹⁵⁵ INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE, précité, note 69.

¹⁵⁶ Entre autres J. LYONS et A. M. FERNANDEZ, précité, note 145; Miles UNWIN, « Transfer Pricing Documentation Fails Harmony Test », (2006), vol. 17, n° 7 *International Tax Review* 37-40.

¹⁵⁷ ANONYME, « TEI Comments on Proposal to Simplify Transfer Pricing Documentation » *Tax Notes Today*, 5 septembre 2002.

les documents de support qui contiennent l'information plus générale sur le groupe et ses activités pour lesquels il est utile et efficace de centraliser la préparation.

Deuxièmement, étant donné la diversité des règles nationales de détermination des prix de transfert, dont celles relatives à l'utilisation de comparables, ainsi que la diversité des règles administratives, dont celles relatives aux pénalités, il demeure difficile d'uniformiser et d'unifier la présentation de l'information au soutien de l'application du principe de pleine concurrence pour chaque pays, entre autres en ce qui concerne les comparables à utiliser¹⁵⁸. Ainsi, la nécessité de coordonner les règles en matière de prix de transfert a été relevée comme une condition essentielle pour uniformiser la documentation¹⁵⁹.

Troisièmement, la question de la langue est également pertinente étant donné que chaque pays pourrait exiger que la documentation soit disponible dans sa langue officielle, imposant ainsi aux contribuables le fardeau de traduire dans plusieurs langues la documentation qui serait produite globalement. Pour ce qui est de la norme européenne, malgré le fait qu'il soit prévu que la documentation doit être produite dans une langue commune, l'obligation de produire une version dans une autre langue est exigée dans plusieurs pays¹⁶⁰. La nécessité de produire la documentation dans plusieurs langues différentes a d'ailleurs été mentionnée comme l'un des éléments qui restreignent l'adoption (du moins officielle) de la norme EU TPD¹⁶¹. La langue demeure donc un obstacle majeur au développement d'un modèle global de documentation.

¹⁵⁸ M. UNWIN, précité, note 156; M. C. DURST, précité, note 8.

¹⁵⁹ J. LYONS et A. M. FERNANDEZ, précité, note 145, p. 2 : « The absence of uniformity in the substantive transfer pricing rules of each PATA jurisdiction presents substantial obstacles to creating truly uniform documentation, [...] ». Cet argument est d'autant plus valable dans le contexte international impliquant un nombre grandissant de pays.

¹⁶⁰ M. UNWIN, précité, note 156 :

« All documentation must be produced in a common language according to the Code. This may be a European ideal in achieving a uniform approach, but it is very unlikely that each tax authority will employ multilingual staff. It is, therefore, more likely that different language versions will still be required and indeed remain compulsory under many local country's tax legislation. »

¹⁶¹ COMMISSION EUROPÉENNE, précité, note 24.

Parmi les autres obstacles, il faut aussi considérer les différences nationales sur le plan économique et sur le plan juridique qui peuvent influencer la détermination des prix de transfert et ainsi la documentation à produire au soutien de celle-ci¹⁶².

À titre d'exemple, notons le cas du groupe Siemens¹⁶³. Ce groupe a revu sa façon de préparer la documentation en matière de prix de transfert. La société mère du groupe multinational a tenté d'utiliser un fichier maître, mais cette solution n'a pas semblé appropriée étant donné qu'il était difficile de respecter les échéances propres à chaque pays et qu'il était aussi difficile de remplir les exigences de chaque pays en matière de langue. Siemens a donc adopté une approche modulaire (*modular approach*): « The modular approach to documentation consists of identifying the relevant business context and designing and implementing your transfer pricing system to take account of risks¹⁶⁴. » Siemens donne l'exemple du coût de sa production de documentation pour le Canada, soit 1,2 M\$ CAN, qui a ensuite été réduit à 100 000 \$ avec l'approche modulaire. Les principaux avantages de cette approche sont d'accroître l'efficacité globale et de permettre de préparer le tout à l'interne plutôt que de faire appel à des consultants externes.

Ainsi, bien que les pays n'arrivent pas encore à s'entendre sur un ensemble de règles uniformes aux fins de la documentation, il peut être dans l'intérêt des multinationales de centraliser la préparation de cette documentation. Jay Camillo¹⁶⁵ propose d'ailleurs aux multinationales de coordonner globalement la préparation de la documentation en fonction du type de document (opérationnel, juridique, économique), selon le type de régime des pays dans lesquels la multinationale fait affaire (anti-abus, prix

¹⁶² Voir aussi ANONYME, « Worldwide documentation still along way off », *Transfer Pricing Week*, 13 mai 2009 :

« The challenges to global documentation include adequately reflecting both the economic and legal differences between the market [...] with respect to the economic differences this can include the differences in accounting methods, such as that between USGAAP and IFRS. »

« Addressing legal differences between jurisdictions could include whether a royalty can be paid from a particular jurisdiction or whether one can or should use the comparable profits method or the transactional net margin method and what the differences might be from one jurisdiction to another. »

¹⁶³ ANONYME, précité, note 150.

¹⁶⁴ *Id.*

¹⁶⁵ J. CAMILLO et autres, précité, note 9.

de pleine concurrence, prix de pleine concurrence combinée à une exigence en matière de documentation). Une telle approche accroît la cohérence de la documentation et assure une utilisation plus efficace des ressources.

CONCLUSION

Nous avons montré que les règles canadiennes en matière de documentation ponctuelle présentent certains problèmes, notamment quant aux coûts de conformité, à la complexité des normes applicables et à leur coordination avec les normes élaborées au niveau international. Certains ajustements peuvent être considérés par le Canada. Cependant, à la lumière des éléments étudiés, un constat s'impose : les mesures qui pourraient être envisagées par le Canada afin de simplifier le processus de documentation ponctuelle ne seront pleinement efficaces que dans le cadre d'une coordination internationale à cet égard.

Les administrations fiscales, dont celle du Canada, ont besoin de renseignements leur permettant de comprendre les transactions internationales et la façon dont les prix de transfert sont établis afin de s'assurer que les sociétés multinationales se conforment aux règles en matière de prix de transfert. Toutefois, l'efficacité des règles en matière de documentation reste à établir. En effet, les coûts administratifs engendrés par cette mesure semblent excessifs par rapport à leur utilité dans le cadre de la vérification des prix de transfert. Selon les observations des experts relevées précédemment, il est permis de douter que l'obligation en matière de documentation permette véritablement d'accroître la conformité et d'éviter les litiges en matière de prix de transfert. De plus, le fardeau administratif pourrait bien s'accroître pour les contribuables situés dans un ensemble de pays, dont le Canada, si l'IASB décidait d'adopter une norme internationale de comptabilisation des positions fiscales incertaines telles que la norme américaine FIN 48.

La tentative de réduire la complexité et l'incertitude de la notion d'efforts sérieux par une définition risque d'être vaine. Même si de nouvelles interprétations précisaient la portée de cette notion, cela ne ferait que créer des concepts qui porteraient eux-mêmes à interprétation sans réduire l'incertitude. Plutôt que de déployer des efforts à définir les termes « efforts sérieux », il serait possiblement plus approprié de constituer un modèle de documentation à fournir. Ce modèle ne devrait prévoir que les informations utiles et pertinentes à des fins de vérification en évitant, entre autres, d'exiger des renseignements disponibles dans d'autres documents et en permettant une certaine flexibilité pour que chaque contribuable puisse adapter la fourniture de la documentation à sa situation.

Le fardeau associé à l'exigence relative à la documentation doit être approprié selon la taille des sociétés. Bien que le Canada prévoie que la pénalité ne sera pas imposée en deçà d'un certain seuil, il pourrait être bénéfique, sans que cela incommode les administrations fiscales, de faire bénéficier les contribuables générant des revenus peu élevés d'un allègement général ou encore de cibler certaines transactions pour lesquelles l'obligation de produire de la documentation serait éliminée. D'ailleurs, le groupe consultatif sur le régime canadien de fiscalité internationale a proposé des allègements sous forme d'un ensemble de mesures d'équité (*fairness package*), de régimes de protection (*safe harbour*) prévoyant des seuils afin d'éviter aux plus petites entités d'être visées par cette obligation. Ces possibilités seraient actuellement analysées par l'ARC mais aucune annonce officielle n'a encore été faite¹⁶⁶.

La complexité et l'incertitude en matière de documentation sont de façon plus large reliées à la complexité des règles de prix de transfert et à l'application du principe de pleine concurrence dans plusieurs situations. Il devient difficile de produire la documentation étant donné la nature même des problèmes de prix de transfert, en particulier ceux reliés aux biens incorporels. Parmi les initiatives intéressantes pour accroître l'efficacité de la documentation, notons celle consistant à fournir aux contribuables de l'information sur les comparables sur une base annuelle pour les transactions les plus courantes¹⁶⁷. De cette façon, les contribuables n'auraient qu'à démontrer que leur prix de transfert se situe dans la fourchette fournie sans nécessité de documenter les comparables utilisés pour établir cette fourchette.

Par ailleurs, encourager le recours au système d'arrangement préalable en matière de prix de transfert pourrait résoudre les problèmes associés à la documentation ponctuelle. L'analyse des avantages et des désavantages des programmes d'arrangements préalables en matière de prix de transfert dépasse le cadre du présent article. Ce programme doit être accessible et les administrations fiscales doivent avoir les ressources pour faire face à un

¹⁶⁶ ANONYME, précité, note 6.

¹⁶⁷ M. C. DURST, précité, note 3, p. 1017 :

« For example, ranges might be prescribed for common activities specified geographic markets, such as the distribution of consumer durables, the performance of manufacturing services Under contract, the performance of management services for an affiliate, or the performance of back office Financial services. »

nombre croissant de demandes. Une étude détaillée de cette option mérite certainement d'être entreprise.

La diversité des règles nationales en matière de documentation accroît la complexité et les coûts de conformité pour les contribuables. De plus, les efforts pour créer des normes internationales ou régionales n'ont pas simplifié le processus étant donné qu'aucune de ces normes n'est obligatoire et que chaque pays peut décider de les reconnaître en tout ou en partie pour substituer ces normes aux règles nationales. La coordination internationale en matière de prix de transfert constitue certainement une avenue de simplification des règles de détermination des prix de transfert et aussi de l'obligation de produire une documentation ponctuelle. Ces efforts devraient se poursuivre, notamment en vue de développer un outil en matière de documentation qui soit utile à des fins de vérification tout en évitant d'accroître les coûts de conformité. Toutefois, étant donné qu'une documentation unique ne peut être envisagée que si les règles en matière de détermination des prix de transfert sont conciliables, les contribuables sont certainement appelés à exercer une patience infinie.

Alors la question est lancée : est-ce qu'une coordination impliquant tous les pays peut être envisagée de façon réaliste en matière de prix de transfert? Est-ce qu'une telle coordination requiert l'implication active de l'un des organismes internationaux existants ou la mise sur pied d'un nouvel organisme international dédié uniquement à la fiscalité¹⁶⁸? Quel rôle le Canada peut-il ou devrait-il jouer dans ces efforts de coordination internationale?

¹⁶⁸ Cette proposition a été faite par Adrian Sawyer, selon qui aucun des organismes existants n'est en mesure de jouer un tel rôle bien que ceux-ci devraient poursuivre le travail effectué en fiscalité. Il propose qu'un nouvel organisme soit mis sur pied et que l'une des premières tâches soit de coordonner les politiques et pratiques administratives en matière de prix de transfert. Adrian SAWYER, *Developing a World Tax Organization: The Way Forward*, Birmingham, Fiscal Publications, 2009.

LES PRINCIPES DIRECTEURS DE L'OCDE SUR LA NEUTRALITÉ DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE/TAXE SUR LES PRODUITS ET SERVICES



Stéphane Buydens
Conseiller-politique TVA
Organisation de coopération et de
développement économiques



Alain Charlet
Avocat
Expert indépendant pour le
Fonds Monétaire International (FMI)
en matière de politique fiscale et de
rédaction légale en Afrique de l'ouest et
dans les Caraïbes
Coopération sur des projets de recherche
avec l'Université de Sherbrooke et
professeur à l'Université d'Auvergne et
à l'Université catholique de Lyon

PRÉCIS

Le rôle joué par l'OCDE en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), appelée dans certains pays comme le Canada taxe sur les produits et services (TPS), est de plus en plus important. Les travaux de l'OCDE sur la TVA/TPS sont réalisés en collaboration avec les gouvernements et les entreprises. Ils ont commencé en 1998 à la Conférence d'Ottawa sur le commerce électronique.

Les travaux de l'OCDE ont depuis considérablement avancé. Une enquête de l'OCDE de 2009 dont le résultat a été publié en février 2010 a recensé les difficultés pratiques rencontrées par les entreprises lorsqu'elles essayent de récupérer la TVA/TPS supportée dans un pays dans lequel elles ne sont pas immatriculées à la TVA/TPS. En réponse à cela, l'OCDE a élaboré des Principes directeurs sur la neutralité de la TVA/TPS, dont le projet a été publié en décembre 2010 pour consultation publique. Ces derniers ont reçu un large soutien de la part des grandes associations professionnelles comme le montrent les résultats publiés en juillet 2011. Des Commentaires pour assurer leur mise en œuvre en pratique ont été publiés pour consultation publique en juin 2012 et ont obtenu un large soutien du public. Ces Commentaires ont été intégrés dans la version consolidée des Principes directeurs de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS publiée en février 2013 pour consultation publique. Des commentaires écrits peuvent être envoyés par les associations professionnelles ou par toute personne physique ou morale intéressée jusqu'au 3 mai 2013 à piet.battiau@oecd.org.

Les auteurs rappellent le contexte dans lequel ces Principes directeurs sur la neutralité de la TVA/TPS ont été élaborés par l'OCDE et en présentent le contenu ainsi que les développements futurs.

ABSTRACT

The role played by the OECD with respect to Value Added Tax (VAT) – also named Goods and Services Tax (GST) in some countries such as Canada – is increasingly important. The OECD work on VAT/GST is conducted in collaboration with governments and businesses. It started in 1998 at the Ottawa conference on electronic commerce.

Since then, the OECD work has made considerable progress. A 2009 OECD survey, which result was published in February 2010, identified the practical difficulties encountered by businesses when trying to recover VAT/GST borne in a country in which they are not registered for VAT/GST. In response to that, the OECD has developed Guidelines on the neutrality of VAT/GST. A draft was published in December 2010 for public consultation. These draft Guidelines have received a broad support from the major business associations as shown in the results of the public consultation published in July 2011. A Commentary to ensure their implementation in practice was published for public consultation in June 2012 and was strongly supported by the public. The draft Guidelines on neutrality were included in the consolidated version of the OECD international VAT/ GST Guidelines issued for public consultation in February 2013. Written comments can be

provided by industry bodies or any interested person by 3 May 2013 to piet.battiau@oecd.org.

The authors explain the context in which these Guidelines on the neutrality of VAT/GST have been developed by the OECD and present their content as well as future developments.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	91
1. TRAVAIL COMMENCÉ AVEC LA CONFÉRENCE D'OTTAWA SUR LE COMMERCE ÉLECTRONIQUE EN 1998	92
1.1. PRINCIPE DE DESTINATION	95
1.2. MÉCANISME D'AUTOLIQUIDATION (AUTOCOTISATION)	97
2. TRAVAIL POURSUIVI AVEC LE PROJET DE PRINCIPES DIRECTEURS DE L'OCDE POUR L'APPLICATION DE LA TVA/TPS AU COMMERCE INTERNATIONAL DE SERVICES ET DE BIENS INCORPORELS	98
2.1. RÈGLE GÉNÉRALE	101
2.2. RÈGLES SPÉCIFIQUES	101
2.2.1. Prestations liées à un bien immeuble	101
2.2.2. Prestations rendues à l'industrie cinématographique	102
2.3. RÉCUPÉRATION DE LA TVA/TPS	102
3. RÉSULTATS PUBLIÉS EN FÉVRIER 2010 DES ENQUÊTES CONDUITES PAR L'OCDE	104
4. CONTENU DES PRINCIPES DIRECTEURS DE L'OCDE SUR LA NEUTRALITÉ DE LA TVA/TPS – DÉCEMBRE 2010 À JUILLET 2011	105
4.1. PRINCIPE DE NON-DISCRIMINATION – PRINCIPES DIRECTEURS SUR LA NEUTRALITÉ N ^{OS} 1, 2, 3 ET 4	106
4.2. LIBRE CHOIX DE LA MÉTHODE DE DÉGRÈVEMENT DE LA TVA/TPS SUPPORTÉE – PRINCIPE DIRECTEUR SUR LA NEUTRALITÉ N ^O 5	109
4.2.1. Approche généralement choisie par les États membres de l'Union européenne	110
4.2.2. Approches choisies par le Canada	112
4.2.3. Approches choisies par d'autres pays	116
4.2.4. Accords de réciprocité	117
4.3. ÉGALITÉ DE TRAITEMENT ADMINISTRATIF – PRINCIPE DIRECTEUR N ^O 6 SUR LA NEUTRALITÉ	118
4.3.1. Manque de présence physique des entreprises étrangères	120

4.3.2.	Échange de renseignements et assistance mutuelle pour les remboursements de TVA/TPS	121
5.	PROCHAINES ÉTAPES ET AVENIR DES PRINCIPES DIRECTEURS SUR LA NEUTRALITÉ DE LA TVA/TPS	123

INTRODUCTION*

L'OCDE a célébré en 2011 son 50^e anniversaire. Au cours de ce demi-siècle, l'Organisation a démontré sa capacité à agir comme un forum où les pays membres – et non membres, car l'OCDE n'est pas un club fermé – peuvent travailler ensemble pour partager leurs expériences et rechercher des solutions à des problèmes communs, y compris dans le domaine fiscal.

Le *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, accompagné de ses Commentaires, s'est affirmé au fil des années comme le principal outil pour régler les questions internationales en matière d'impôts directs¹.

Plus récemment, les impôts sur la consommation, et en particulier l'interaction entre les systèmes de taxe sur la valeur ajoutée/taxe sur les produits et services (« TVA/TPS ») des pays membres, ont aussi fait l'objet d'un examen minutieux de la part de l'OCDE². Il convient de rappeler qu'une TPS fonctionne exactement comme une TVA et en partage l'ensemble des caractéristiques (utilisation du mécanisme de paiement fractionné). Quoi de plus normal que de se pencher sur ces taxes implantées dans plus de 150 pays et qui représentent généralement plus de 20 % des recettes fiscales³?

* Les opinions exprimées dans le présent article sont celles des auteurs et ne constituent pas une prise de position officielle de l'Organisation de coopération et de développement économiques (« OCDE »).

¹ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée*, Paris, OCDE, juillet 2010 (en ligne : <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventionsfiscales/modeleocdedeconventionfiscaleconcernantlerevenuetlafortunedifferentesversionsdisponibles.htm>).

² Alain CHARLET et Stéphane BUYDENS, « VAT and GST refunds toward more business friendly-mechanisms? », *The Tax Journal*, 9 mars 2009 (en ligne : <http://www.oecd.org/dataoecd/34/16/42945441.pdf>). Les auteurs ont proposé un éclairage sur le rôle joué par l'OCDE en matière de TVA et de TPS. Ils ont expliqué que les travaux de l'OCDE sur la TVA/TPS étaient réalisés en coopération avec les gouvernements et les entreprises en vue d'améliorer notamment les règles de territorialité gouvernant l'imposition des prestations de services et des livraisons de biens incorporels dans le contexte du commerce international ainsi que les mécanismes de remboursements de TVA/TPS aux assujettis étrangers.

³ Stéphane BUYDENS, *Consumption Tax Trends*, édition 2012, Paris, OCDE, p. 28, 44, 58 et 60 (en ligne : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/consumption-tax-trends-2012_ctt-2012-en).

Reconnaissant le poids et l'importance croissante des impôts sur la consommation⁴, l'OCDE a commencé à élaborer des Principes directeurs internationaux en matière de TVA/TPS. Ces principes sont destinés à apporter une plus grande cohérence entre les approches des différents pays quant à l'imposition des échanges internationaux. L'idée est d'apporter davantage de sécurité fiscale pour les gouvernements et les entreprises et de limiter, dans la mesure du possible, les phénomènes de double imposition ou de double non-imposition involontaire. Une version consolidée de ces Principes directeurs de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS vient tout juste d'être publiée en février 2013 pour consultation publique⁵.

1. TRAVAIL COMMENCÉ AVEC LA CONFÉRENCE D'OTTAWA SUR LE COMMERCE ÉLECTRONIQUE EN 1998

Historiquement, les fondations de ce travail ont été posées en 1998 lors de la Conférence d'Ottawa sur le commerce électronique. Cette conférence a reconnu que le commerce électronique constituait un bouleversement sans précédent, source de profondes incidences économiques et sociales. Le commerce électronique élimine la distance entre producteurs et consommateurs – le rôle des intermédiaires traditionnels devient négligeable – et conduit à l'émergence de nouveaux produits et marchés. D'autre part, le commerce électronique a créé un nouveau climat entrepreneurial dans la mesure où les coûts de démarrage d'une entreprise sont désormais réduits ainsi que la gestion des stocks, entrepôts ou locaux⁶.

⁴ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Principes directeurs internationaux pour l'application de la TVA/TPS*, Paris, OCDE février 2006 (en ligne : <http://www.oecd.org/fr/ctp/impotssurlaconsommation/36179233.pdf>); Stéphane BUYDENS, *Consumption Tax Trends*, édition 2012, Paris, OCDE, p. 44 à 56 (en ligne : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/consumption-tax-trends-2012_ctt-2012-en).

⁵ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS – Projet de version consolidée*, Paris, OCDE, février 2013 (en ligne : <http://www.oecd.org/fr/ctp/impotssurlaconsommation/Principesdirecteursconsolides20130201.pdf>).

⁶ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Commerce électronique et fiscalité – Mise en œuvre des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité*, Paris, OCDE, 2001 (« Commerce électronique et fiscalité »), p. 9 (en ligne : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/commerce-electronique-et_fiscalite_9789264289796-fr); ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT (à suivre...)

Très concrètement, le commerce international de services et de biens incorporels qui était relativement limité en 1998 a connu depuis lors une croissance exponentielle avec l'accès à Internet des entreprises et consommateurs⁷. Il s'agit d'ailleurs d'un phénomène que, paradoxalement, on observe également dans les pays en voie de développement où, parfois, l'accès aux moyens de télécommunications modernes existe avant même que des besoins fondamentaux, tels que l'accès à un réseau d'eau potable, ne soient satisfaits.

Anticipant ces changements, la Conférence d'Ottawa s'est posé la question de savoir si ce commerce électronique devait bénéficier d'une franchise d'impôt, ce qui aurait conduit, du point de vue des ressources budgétaires, à avantager les pays dans lesquels les entreprises liées au commerce électronique étaient établies et à désavantager les pays dans lesquels les consommateurs étaient situés. L'autre option consistait à définir des règles visant à assurer la neutralité et l'équité entre les différentes formes de commerce électronique et entre les formes traditionnelles et les formes électroniques de commerce et à éviter la double imposition ou double non-imposition involontaire. C'est cette seconde option qui fut choisie.

Il a ainsi été convenu à la Conférence d'Ottawa que les principes généraux suivants – aussi appelés *conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité* – devraient s'appliquer à la fiscalité du commerce électronique :

- **Neutralité** – La fiscalité devrait viser à assurer la neutralité et l'équité entre les différentes formes de commerce électronique et entre les formes conventionnelles et les formes électroniques de commerce. Les décisions commerciales devraient être motivées par des considérations économiques et non fiscales. Des contribuables placés dans des situations similaires et effectuant des transactions similaires devraient être soumis à des niveaux d'imposition similaires.
- **Efficience** – Les coûts de la discipline fiscale pour les contribuables et les coûts administratifs pour les autorités fiscales devraient être réduits dans toute la mesure du possible.

(...suite)

ÉCONOMIQUES, *Mise en œuvre des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité – Rapport 2003*, Paris, OCDE, 2003 (« Rapport 2003 »), p. 9.

⁷ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Rapport 2003*, page 9, précité, note 6.

- **Certitude et simplicité** – Les règles fiscales devraient être claires et simples à comprendre, de façon que les contribuables puissent anticiper les conséquences fiscales avant une transaction, et savoir en particulier quand, où et comment l'impôt doit être déclaré.
- **Efficacité et équité** – L'imposition devrait procurer le montant normal de l'impôt à la date voulue. Il convient de minimiser les possibilités de fraude et d'évasion fiscales tout en veillant à ce que les contre-mesures restent proportionnelles aux risques en cause.
- **Flexibilité** – Les systèmes d'imposition devraient être flexibles et dynamiques de manière à suivre le rythme d'évolution des techniques et des transactions commerciales.

Le Comité des affaires fiscales (« CAF ») de l'OCDE⁸ a ensuite adopté en 2001 les *Principes directeurs sur les impôts sur la consommation applicables aux services transfrontaliers et aux biens incorporels dans le contexte du commerce électronique*. Ces derniers ont été étayés en 2002 par les *Séries des orientations en matière d'impôts sur la consommation (Consumption Tax Guidance Series)* qui proposent un certain nombre de meilleures pratiques.

Le CAF réunit de hauts responsables de tous les pays membres de l'OCDE et de la Commission européenne qui jouent un rôle actif dans la définition et l'application des politiques fiscales. Les travaux du CAF en matière d'impôts sur la consommation sont effectués par le Groupe de travail n° 9 du CAF. Ce groupe de travail est assisté par un sous-groupe appelé Groupe technique consultatif (*Technical Advisory Group*), qui regroupe des

⁸ Le CAF fixe le programme de travail de l'OCDE dans le domaine fiscal et permet des échanges de vue sur les questions de politique et d'administration fiscales.

Les travaux spécifiques du CAF sont effectués par plusieurs groupes subsidiaires. Ces groupes sont appelés Groupe de travail ou *Working Party*. Il s'agit du « Groupe de travail n° 9 » en ce qui concerne les impôts sur la consommation. Ces groupes sont composés d'experts spécialisés dans des domaines particuliers qui viennent des gouvernements des pays membres, et dans certains cas d'économies non membres.

La plupart des travaux du CAF et de ces Groupes de travail sont effectués par les représentants des pays membres et par le Secrétariat de l'OCDE. Par ailleurs, les représentants des milieux d'affaires et des syndicats sont fréquemment consultés. Enfin, des activités de coopération avec d'autres organisations fiscales, internationales et régionales sont également organisées.

représentants des gouvernements du Groupe de travail n° 9, des représentants des entreprises, ainsi que des universitaires.

Ces Principes directeurs prévoient que la juridiction qui dispose des droits d'imposition à la TVA/TPS sur ces transactions est celle dans laquelle les services ou les biens incorporels sont utilisés par les entreprises ou consommés par les consommateurs finaux. Autrement dit, la juridiction qui a le droit d'imposer les services et biens incorporels en matière de commerce électronique est définie par référence au lieu du preneur. Pour les entreprises, le lieu du preneur est le pays dans lequel elles ont établi leur présence commerciale. Pour les consommateurs finaux (c'est-à-dire généralement les particuliers), il s'agit du pays où ils ont leur résidence habituelle. Le CAF a recommandé⁹ la mise en place d'un mécanisme d'autoliquidation (décrit à la section 1.2.) pour les transactions entre entreprises et d'un mécanisme simplifié d'immatriculation dans le pays du bénéficiaire pour les transactions entre entreprises et particuliers¹⁰.

1.1. PRINCIPE DE DESTINATION

En définissant le lieu d'imposition comme le lieu du preneur dans les relations entre entreprises, le CAF a appliqué aux échanges internationaux de services et de biens incorporels rendus dans le cadre du commerce électronique le **principe de destination**.

Ce principe assure déjà la neutralité de la TVA/TPS dans le commerce international des biens corporels. En effet, les exportations sont imposées au taux zéro, c'est-à-dire exonérées de TVA/TPS avec droit à déduction et les importations sont imposées dans le pays de destination, au même taux et sur la même base que les biens produits localement. De cette manière, il n'y pas de différence de traitement fiscal entre les biens achetés sur le territoire national et les biens importés. Parallèlement, la compétitivité des entreprises exportatrices n'est pas affectée puisque les produits exportés ouvrent droit à déduction de la TVA/TPS d'amont sur leurs intrants.

⁹ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Commerce électronique et fiscalité*, pages 53 et 54, précité, note 6.

¹⁰ Les travaux de l'OCDE sur la fiscalité du commerce électronique ont eu notamment une influence sur les règles de l'Union européenne relatives à la taxation à la TVA du commerce électronique (« Directive 2002/38/CE du Conseil du 7 mai 2002 modifiant, en partie à titre temporaire, la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux services de radiodiffusion et de télévision et à certains services fournis par voie électronique » (en ligne : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:128:0041:0044:fr:PDF>)).

Ce principe de destination est relativement facile à appliquer aux livraisons de biens en raison de l'existence des procédures douanières qui assurent un contrôle physique du flux des marchandises.

Les ensembles régionaux qui ont supprimé les contrôles douaniers entre pays membres se sont d'ailleurs trouvés confrontés à un certain nombre de difficultés, telles que des problèmes de fraude carrousel¹¹.

¹¹ En effet, en l'absence de frontières douanières, le principe de destination combiné à l'utilisation du mécanisme d'autoliquidation rend possible la fraude carrousel. Rappelons qu'en principe c'est le fournisseur ou prestataire qui doit collecter la TVA/TPS sur ses ventes de biens ou services. Toutefois, comme nous allons le voir dans la sous-section 1.2., l'acheteur peut dans un certain nombre de cas – et notamment en cas de commerce transfrontalier de biens ou services – être tenu de liquider la TVA/TPS en lieu et place du vendeur ou prestataire. Ce mécanisme d'autoliquidation transfère la qualité de redevable de l'impôt du vendeur ou prestataire à l'acheteur. En pratique, le vendeur ou prestataire émet une facture sans TVA/TPS à l'acheteur qui autoliquide la TVA/TPS sur cette vente. Cet acheteur a toutefois le droit d'imputer un égal montant de TVA/TPS déductible sous réserve que l'achat en question soit effectué pour les besoins d'une activité économique soumise à TVA/TPS.

La fraude carrousel intervient généralement au sein d'une entité régionale sans frontière douanière – telle que l'Union européenne qui est un marché unique – lorsqu'un assujetti procède, selon la terminologie de l'Union européenne, à une acquisition intracommunautaire de biens, c'est-à-dire à une importation de biens d'un État membre dans un autre État membre, et revend ensuite le bien en question sur le marché local mais ne remet pas au Trésor de l'État membre en question la TVA collectée sur cette transaction « domestique ».

Cette fraude est donc rendue possible parce que, en l'absence de tout contrôle douanier, l'acheteur/revendeur ne paye pas de TVA sur le bien importé. Cet acheteur/revendeur autoliquide la TVA sur l'acquisition intracommunautaire et donc collecte et déduit sur une même déclaration de TVA la TVA correspondante. Parce que l'acheteur/revendeur n'a pas payé de TVA sur ses achats – TVA qu'il aurait pu déduire de la TVA collectée sur ses ventes ultérieures dans le cadre d'une transaction « domestique » – cela crée une incitation pour l'acheteur/revendeur de ne pas remettre au Trésor la TVA collectée auprès de son acheteur sur ses ventes domestiques subséquentes.

Ce type de fraude, appelée fraude carrousel parce que les biens sont souvent achetés et revendus au sein d'un même circuit d'acheteurs/revendeurs plus ou moins long, est le fait d'organisations criminelles. Elle s'est étendue de manière spectaculaire en juin 2009 aux prestations transfrontalières de services dans la mesure où les services ne peuvent, par définition, pas faire l'objet d'un contrôle aux frontières du fait de leur caractère généralement intangible. Elle a en particulier frappé les ventes de quotas d'émission de gaz à effet de serre, qui sont considérés comme des droits et donc comme des services au sein de l'Union européenne. La réponse de l'Union européenne à ce type de fraude a consisté à autoriser les États membres à mettre en (à suivre...)

1.2. MÉCANISME D'AUTOLIQUIDATION (AUTOCOTISATION)

En principe, la TVA/TPS sur les transactions internes à un pays est facturée et collectée par l'entreprise qui rend la prestation ou livre le bien.

Pour les transactions transfrontalières, il est plus difficile, en pratique, de demander à une entreprise étrangère qui rend à une entreprise nationale une prestation de service de collecter cette TVA/TPS. En effet, cela implique que l'entreprise étrangère s'identifie à la TVA/TPS dans le pays de l'entreprise cliente et se conforme, au même titre qu'une entreprise nationale, à l'ensemble des règles en matière de TVA/TPS. C'est pourquoi certains pays comme le Canada ont mis en place un mécanisme d'autoliquidation (appelé au Canada autotaxation) qui consiste à renverser la charge du redevable de la TVA/TPS. Autrement dit, la prestation reste taxable dans le pays du client mais ce n'est plus le prestataire qui a la charge de collecter cette TVA/TPS mais l'acheteur. En pratique, l'acheteur liquide la TVA/TPS en lieu et place du prestataire d'où l'utilisation triviale du terme d'« autoliquidation ». Cet acheteur conserve évidemment son droit à déduction de cette TVA/TPS. Dans certains pays membres de l'OCDE, dans l'Union européenne en particulier, l'acheteur collecte et déduit cette TVA sur sa déclaration de TVA et constate en principe – s'il s'agit d'un assujetti n'exerçant pas une activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction – une opération neutre. Dans d'autres pays de l'OCDE, tels que l'Australie et le Canada, il n'est pas exigé d'un acheteur qu'il reporte sur sa déclaration de TVA/TPS, la TVA/TPS collectée et déductible au titre de l'opération autoliquidée si son droit à déduction est total¹². Il s'agit d'une mesure de

(...suite)

place à titre transitoire un mécanisme d'autoliquidation « domestique » de manière que l'acheteur/revendeur frauduleux ne puisse pas disparaître avec le produit de la TVA collectée sur ses ventes domestiques (Directive 2010/23/UE du Conseil du 16 mars 2010 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'application facultative et temporaire de l'autoliquidation aux prestations de certains services présentant un risque de fraude (en ligne : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:072:0001:0002:FR:PDF>).

¹² Au Canada, un assujetti établi au Canada qui achète à une personne non résidente qui n'est pas inscrite à la TPS/TVH au Canada des services ou des biens meubles incorporels (à titre d'exemple, le droit d'utiliser un brevet au Canada est considéré comme un bien meuble incorporel au Canada) ne paye pas la TPS ou la partie fédérale de la taxe de vente harmonisée (« TVH ») sur ces services ou biens meubles incorporels s'il les acquiert en vue de les utiliser pour une proportion supérieure ou égale à 90 % pour ses activités commerciales – la proportion est augmentée à 100 % pour les institutions financières (AGENCE DU REVENU DU CANADA, (à suivre...))

simplification pour les assujettis n'exerçant pas une activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction.

2. TRAVAIL POURSUIVI AVEC LE PROJET DE PRINCIPES DIRECTEURS DE L'OCDE POUR L'APPLICATION DE LA TVA/TPS AU COMMERCE INTERNATIONAL DE SERVICES ET DE BIENS INCORPORELS

Évidemment, le principe de destination et la neutralité sous-jacente sont plus difficiles à mettre en œuvre, s'agissant des échanges de services et de biens incorporels. En effet, la nature de ces services et leur immatérialité empêchent par définition tout contrôle douanier qui permettrait de vérifier la réalité de l'opération d'exportation et d'appliquer la TVA/TPS à l'importation. C'est pourquoi, avec le développement de la mondialisation et le développement subséquent du commerce international, il est très vite apparu que les problématiques particulières liées au commerce électronique étaient en réalité communes aux autres formes traditionnelles de commerce impliquant des prestations de services ou des biens incorporels¹³.

Par conséquent, l'OCDE a décidé de travailler plus largement à l'élaboration de Principes directeurs généraux pour l'application de la TVA au commerce international, toutes industries confondues, sans plus se limiter au seul commerce électronique. Le CAF de l'OCDE a approuvé en 2006 deux principes fondamentaux. Selon le premier principe, les échanges internationaux de services et biens incorporels doivent être imposés selon les règles en vigueur dans la juridiction de consommation. Selon le second principe, la charge de la TVA/TPS ne doit pas reposer sur les entreprises, sauf dans les cas explicitement prévus par la législation.

(...suite)

Renseignements sur la TPS/TVH pour les inscrits, RC4022, rév. décembre 2010 (en ligne : <http://www.cra-arc.gc.ca/F/pub/gp/rc4022/rc4022-12-10f.pdf>), p. 56). À l'inverse, si l'assujetti achète ces services ou biens meubles incorporels en vue de les utiliser pour une proportion inférieure, il doit alors déclarer la TPS ou la partie fédérale de la TVH sur ces services ou biens meubles incorporels à la ligne 405 de votre déclaration de TPS/TVH en TPS/TVA autocotisée et la verser à l'Agence du revenu du Canada (« ARC ») (Feuille de travail pour la déclaration de la taxe sur les produits et services/taxe de vente harmonisée (TPS/TVH)) (en ligne : <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/gst-tps/bspsbch/rtrns/rtrnwkcpy-fra.pdf>).

¹³ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, précité, note 4.

Ces deux principes s'appuient sur un concept plus large qui est la **clef de voûte de la construction de la TVA/TPS : la neutralité**¹⁴. En effet, d'une part, la TVA/TPS doit être neutre à l'égard du commerce international dans la mesure où – ainsi que nous l'avons expliqué à propos du commerce électronique – elle ne doit pas affecter la compétitivité des entreprises exportatrices et ne doit pas traiter différemment les produits importés et les produits locaux. D'autre part, la TVA/TPS doit être économiquement neutre pour les entreprises dans la mesure où la charge de l'impôt doit reposer exclusivement sur les ménages, les entreprises agissant comme un collecteur d'impôt au nom de l'État.

Ces deux principes définissent les deux chantiers sur lesquels travaille aujourd'hui l'OCDE : la question du lieu d'imposition des transactions internationales et la neutralité de la taxe pour les entreprises, y compris pour la TVA/TPS supportée dans des pays dont elles ne sont pas résidentes.

Le projet de Principes directeurs de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS au commerce international de services et de biens incorporels répond pour partie à la question du lieu d'imposition des transactions internationales.

Ce projet, publié en février 2010 pour consultation publique¹⁵ a été accueilli par des commentaires positifs¹⁶. Il prévoit une règle de territorialité de l'impôt qui est adaptée aux prestations de services et aux biens incorporels. Il est en effet difficile de déterminer le lieu de consommation ou d'utilisation d'un service immatériel rendu à distance, et par conséquent son lieu d'imposition, dans la mesure où on ne peut – contrairement à une livraison de biens – rattacher ce service immatériel à un flux physique. Afin

¹⁴ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS – Principes directeurs sur la neutralité, approuvés par le CAF le 28 juin 2011* (en ligne : <http://www.oecd.org/fr/ctp/impotssurlaconsommation/48331980.pdf>).

¹⁵ Le projet de Principes directeurs pour l'application de la TVA/TPS au commerce international de services et de biens incorporels, publié en février 2010, peut être consulté sur le site de l'OCDE (en ligne : <http://www.oecd.org/fr/ctp/impotssurlaconsommation/44560042.pdf>). Ce projet a été commenté par Alain CHARLET, « VAT focus: draft OECD VAT/GST Guidelines », dans *The Tax Journal*, 22 mars 2010. Cet article peut être consulté sur le site de l'OCDE (en ligne : <http://www.oecd.org/dataoecd/23/33/45274124.pdf>).

¹⁶ S. BUYDENS, page 51, précité, note 3.

de le rattacher à un lieu d'imposition, il a été convenu de se reposer sur un « indicateur de substitution » (*proxy* en anglais), c'est-à-dire d'un point d'ancrage fiscal qui reflète au mieux le lieu de consommation ou d'usage effectif. Les Principes directeurs définissent donc une Règle générale qui pose comme indicateur de substitution le lieu où se trouve le client de la prestation de services ou de la livraison de biens incorporels. En ce qui concerne le redevable de la taxe, l'OCDE recommande l'autoliquidation, lorsque ce mécanisme est compatible avec la législation nationale, afin d'éviter au prestataire de devoir s'immatriculer à la TVA/TPS dans le pays où se trouve son client.

L'OCDE continue à travailler à l'élaboration de ces Principes directeurs pour l'application de la TVA/TPS au commerce international de services et de biens incorporels, notamment :

- a) pour l'application de la Règle générale **(2.1.)** aux prestations rendues à des entreprises multinationales (qui peuvent utiliser un même service dans des établissements situés dans des juridictions différentes);
- b) pour l'application de Règles spécifiques **(2.2.)** de territorialité pouvant déroger à la Règle générale dans certains cas bien déterminés, pour lesquels l'application de la Règle générale ne donnerait pas un résultat fiscal approprié ou serait trop difficile à administrer. Par exemple, les prestations se rattachant directement à un bien immeuble pourraient être imposables là où se trouve le bien immeuble, même si le preneur est situé dans une autre juridiction. Une telle règle, dérogatoire à la Règle générale, correspondrait d'ailleurs à une pratique déjà en vigueur dans presque tous les pays.

La seconde question, celle de la neutralité de la TVA/TPS à l'égard des entreprises, a été traitée par les *Principes directeurs sur la neutralité de la TVA/TPS* qui ont été approuvés par le CAF en juillet 2011 après une période de consultation publique. Ces Principes directeurs reprennent les principes généraux de neutralité de la TVA/TPS tout en les complétant par les règles appropriées pour éviter que des entreprises ne supportent indûment la charge de la TVA/TPS dans un pays étranger où elles ne peuvent pas déduire la TVA/TPS d'amont, comme le font les entreprises locales. Cela renvoie aux situations où la Règle générale ne s'applique pas et conduit – par exemple – à ce que des entreprises supportent de la TVA/TPS dans un pays dans lequel elles ne sont pas établies ou immatriculées à la TVA/TPS en l'absence d'une activité imposable à la TVA/TPS dans ce pays **(2.3.)**.

2.1. RÈGLE GÉNÉRALE

En principe, l'application de la Règle générale permet d'éviter que des entreprises n'aient à payer une TVA/TPS dans un pays étranger dans la mesure où les prestations immatérielles (services et biens incorporels) effectuées par un fournisseur établi dans un pays étranger sont imposables dans le pays de destination au lieu du preneur qui devrait normalement autoliquider la TVA/TPS (c'est-à-dire s'autocotiser à cet égard). Parallèlement, ces prestations sont exonérées de TVA/TPS (avec droit à déduction pour le prestataire) dans le pays d'origine.

2.2. RÈGLES SPÉCIFIQUES

Toutefois, l'application de règles de territorialité spécifiques dérogeant à la Règle générale conduit à ce que des entreprises se voient facturer une TVA/TPS étrangère dans une juridiction autre que le pays de destination (alors que l'application de la Règle générale conduit normalement à ce que cette TVA/TPS soit supportée exclusivement dans le pays d'utilisation du service).

À titre indicatif, et sans préjuger de ce que pourrait être le contenu des règles de territorialité spécifiques dans leur version finale, on peut citer trois exemples qui existent dans beaucoup de législations actuelles et qui conduisent à ce qu'une entreprise supporte un coût de TVA/TPS dans un pays étranger : il s'agit par exemple des prestations liées à un bien immeuble ou des prestations rendues à l'industrie cinématographique.

2.2.1. Prestations liées à un bien immeuble

Le premier cas vise la situation d'une entreprise établie dans un pays A qui possède un immeuble dans un pays B, sans exercer d'activité imposable à la TVA/TPS dans ce pays B, et qui reçoit des prestations de services de réparation et d'entretien effectuées sur cet immeuble. Dans cette hypothèse, l'application d'une règle de territorialité spécifique qui définit le lieu de l'immeuble comme le lieu d'imposition conduit à ce que le prestataire facture la TVA/TPS du pays où est situé l'immeuble (le pays B) à son client établi dans le pays A. Si le preneur utilise ces services pour les besoins de son activité imposable à la TVA/TPS, il dispose du droit à récupérer cette taxe d'amont en vertu du principe de neutralité. Toutefois, il ne peut exercer ce droit à déduction dans le pays où il est établi (dans la mesure où il s'agit d'une TVA/TPS étrangère), mais il ne peut pas non plus exercer de droit à déduction en déposant une déclaration périodique à la TVA/TPS dans le pays B, puisqu'il n'est pas considéré comme un assujetti dans ce pays B.

Cela pourrait être le cas des sociétés de télécommunications qui sont propriétaires de relais ou d'autres équipements dans des pays où elles n'exercent pas directement d'activités économiques lorsque ces prestations de télécommunications rendues à partir de ces relais sont, par exemple, fournies par une filiale de la société propriétaire des relais¹⁷.

Il arrive également que des entreprises qui font fabriquer des produits à l'étranger se fassent facturer séparément le coût des produits et le coût du service de stockage de ces produits en attente de leur livraison. Ce coût de stockage n'étant pas inclus dans le coût de fabrication, cette prestation est généralement impossible là où se trouve l'entrepôt, ce qui conduit l'entreprise à subir un coût de TVA/TPS étrangère.

2.2.2. Prestations rendues à l'industrie cinématographique

Enfin, les industries cinématographiques sont amenées assez fréquemment à subir des coûts importants dans un pays étranger pour les besoins du tournage d'un film (location de logements, de matériels, frais de restauration et prestations de services diverses fournies sur place), et ce, alors même qu'elles n'ont pas d'activité économique dans le pays du tournage. Ces coûts peuvent être très significatifs.

2.3. RÉCUPÉRATION DE LA TVA/TPS

Pour l'ensemble de ces entreprises se pose la question de la récupération de cette TVA/TPS qu'elles ne doivent pas supporter *in fine* en vertu du principe de neutralité. Comme elles ne peuvent pas récupérer la TVA/TPS sur ces intrants selon la procédure ouverte aux assujettis nationaux, elles doivent pouvoir bénéficier de procédures spécifiques.

¹⁷ Il faut remarquer que, dans cette hypothèse, la société propriétaire du relais facturera vraisemblablement à sa filiale une prestation de télécommunication liée à l'utilisation du relais. Cette prestation sera en principe taxable au lieu du preneur, mais ne constituera généralement pas pour la société propriétaire une prestation justifiant d'une activité économique pour laquelle cette société devrait s'immatriculer dans le pays d'établissement du relais dès lors que la prestation en question sera en principe autoliquidée par la filiale preneuse du service en question. C'est en tout cas l'approche généralement suivie dans l'Union européenne, et en France en particulier, qui conduit à n'exiger que les entreprises non établies dans l'Union européenne ne s'immatriculent à la TVA que dans l'hypothèse où ces dernières sont effectivement redevables de la TVA sur la prestation rendue (alors que le dispositif d'autoliquidation procède précisément à une inversion du redevable de la TVA).

Des procédures particulières existent, en principe, dans tous les pays membres de l'OCDE, mais elles sont souvent inexistantes ou très difficiles à mettre en œuvre dans beaucoup d'autres pays. À ce titre, de très nombreuses entreprises se sont montrées préoccupées par la difficulté de récupérer la TVA/TPS supportée dans des pays étrangers. De nombreuses entreprises impliquées dans le commerce international supportent de la TVA/TPS sur leurs dépenses dans des pays dans lesquels elles n'exercent pas une activité imposable ou ne sont pas établies. Certains pays ne permettent pas à ces entreprises de récupérer cette TVA/TPS sur leurs dépenses au motif, précisément, qu'elles ne sont pas établies ou immatriculées dans ces juridictions. Cette situation est en contradiction avec le principe de neutralité de l'impôt qui dispose que le poids économique de la TVA/TPS ne doit pas reposer sur les entreprises mais, exclusivement, sur le consommateur final.

Afin d'évaluer l'ampleur de ce problème, l'OCDE a mené des enquêtes auprès des gouvernements et entreprises entre 2007 et 2009¹⁸. Le Groupe de travail n° 9 sur les impôts sur la consommation du CAF a convenu en 2007¹⁹ que des informations devaient être recueillies pour estimer l'ampleur et la nature des problèmes auxquels les entreprises et les administrations sont confrontés et déterminer si ces questions sont suffisamment importantes pour nécessiter des mesures correctrices. Des informations en matière de meilleures pratiques ont été recueillies auprès des gouvernements et des questionnaires ont été envoyés aux administrations fiscales et entreprises. L'objectif de ces enquêtes était d'étudier la manière dont les procédures fonctionnent en pratique plutôt que de faire simplement état de la législation applicable. Ces enquêtes ont été suivies en 2009 d'une enquête menée auprès d'entreprises situées dans le monde entier.

¹⁸ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, « *Dégrèvement de TVA/TPS pour les entreprises étrangères : le point sur la situation. Enquête auprès des États et des entreprises* », février 2010, p. 4 et 5 (en ligne : <http://www.oecd.org/fr/ctp/impotssurlaconsommation/44561142.pdf>).

¹⁹ *Id.*, p. 4 et 5.

3. RÉSULTATS PUBLIÉS EN FÉVRIER 2010 DES ENQUÊTES CONDUITES PAR L'OCDE

Un rapport sur les résultats de ces enquêtes a été publié sur le site de l'OCDE en février 2010²⁰.

L'enquête menée en 2009 par l'OCDE auprès de 300 entreprises situées dans le monde entier a révélé que plus de 80 % des entreprises ayant répondu ont supporté des dépenses dans des pays étrangers et que près de 95 % d'entre elles ont supporté de la TVA/TPS sur ces dépenses. Les montants de TVA/TPS supportée par les entreprises sur leurs dépenses professionnelles à l'étranger sont considérables : plus de 80 % des entreprises ont supporté plus de 10 000 \$ US de TVA/TPS étrangère par an et plus de 25 % ont supporté plus de 1 M\$ US de TVA/TPS étrangère. Près de 72 % des entreprises ont fait état de difficultés pour récupérer cette TVA et plus de 20 % ont déclaré n'être pas du tout parvenues à récupérer cette TVA/TPS²¹.

Parmi les éléments clefs identifiés par les entreprises pour déterminer si le système de remboursement de la TVA/TPS d'un pays étranger est simple ou compliqué, la qualité de la communication avec les autorités, des instructions, formulaires et procédures arrive en première place. Cela est exprimé par le fait que plus de 55 % des entreprises sous-traitent totalement ou partiellement leurs demandes de remboursement de la TVA/TPS étrangère, citant la barrière de la langue et le souci de minimiser les coûts parmi leurs principales considérations. Plus du tiers des entreprises prennent en compte le risque d'avoir à payer la TVA/TPS à l'étranger avant de décider d'effectuer des transactions dans un pays donné et près de 40 % d'entre elles recourent à des alternatives légales pour éviter de payer une TVA/TPS non récupérable ou d'avoir à en demander le remboursement²².

En résumé, les entreprises souhaiteraient que les procédures de remboursement soient améliorées et accélérées grâce à une meilleure communication avec les administrations fiscales et une plus grande harmonisation et standardisation des règles.

²⁰ *Id.*

²¹ *Id.*, p. 21 et 22.

²² *Id.*, p. 21 et 22.

À la suite de ces enquêtes, les États membres de l'OCDE ont convenu de travailler sur la manière dont les États peuvent améliorer leurs méthodes et procédures de remboursement de la TVA/TPS tout en s'assurant que des garanties suffisantes sont aménagées pour la lutte contre la fraude.

4. CONTENU DES PRINCIPES DIRECTEURS DE L'OCDE SUR LA NEUTRALITÉ DE LA TVA/TPS – DÉCEMBRE 2010 À JUILLET 2011

L'objectif des Principes directeurs sur la neutralité de la TVA/TPS est de servir de guide aux États afin d'améliorer sensiblement cette situation. Le projet a été mis en ligne sur le site Internet de l'OCDE pour consultation publique en décembre 2010. La consultation a été clôturée le 23 mars 2011. Le projet a reçu un large soutien, comme le montrent les résultats de la consultation publiés en juillet 2011²³.

Le contenu des six Principes directeurs sur la neutralité peut être résumé de la manière suivante :

- 1) Les entreprises étrangères ne doivent être ni défavorisées ni avantagées par rapport aux entreprises de la juridiction dans laquelle la TVA/TPS est due ou acquittée (**principe de non-discrimination**).
- 2) Les gouvernements peuvent choisir parmi plusieurs approches pour mettre en œuvre ce principe de non-discrimination (**libre choix de la méthode de dégrèvement de la TVA/TPS supportée**).
- 3) Lorsqu'il est nécessaire de mettre en place des obligations administratives pour les entreprises étrangères, la charge administrative en résultant ne doit être ni disproportionnée ni injustifiée (**égalité de traitement administratif**).

²³ Les résultats de la consultation publique et les commentaires reçus ont été publiés en juillet 2011 sur le site de l'OCDE : voir ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *OECD International VAT/GST Guidelines – Guidelines on Neutrality – Outcomes of the Public Consultation*, Paris, OCDE, juillet 2011. De nombreuses associations professionnelles, entreprises et cabinets de conseil ou d'avocats ont exprimé leur soutien général pour le travail de l'OCDE concernant le développement des Principes directeurs en matière de TVA et TPS et ont, plus particulièrement, fait part de leur accord avec les Principes directeurs de l'OCDE sur la neutralité. Le rapport peut être consulté en anglais (en ligne : <http://www.oecd.org/dataoecd/42/9/48432117.pdf>).

4.1. PRINCIPE DE NON-DISCRIMINATION – PRINCIPES DIRECTEURS SUR LA NEUTRALITÉ N^{OS} 1, 2, 3 ET 4

La TVA/TPS fonctionne selon un mécanisme de paiement fractionné : les assujettis successifs tout au long de la chaîne d'approvisionnement peuvent normalement déduire la TVA/TPS d'amont sur leurs achats et doivent collecter la TVA/TPS sur leurs ventes. Il en résulte que le montant de TVA/TPS perçu par les autorités fiscales est en principe égal à la TVA/TPS payée par le consommateur final au dernier vendeur.

La TVA/TPS est donc neutre pour les entreprises – dans la mesure où la charge de la TVA/TPS n'est en principe pas supportée par les entreprises – mais est payée par le consommateur final. Ainsi que nous l'avons expliqué précédemment, cette neutralité est assurée, dans le commerce intérieur, par le mécanisme du droit à déduction qui autorise, en principe, un assujetti à déduire la TVA/TPS sur ses intrants. En contrepartie, cet assujetti collecte la TVA/TPS sur ses ventes ou prestations de telle sorte qu'il ne reverse au Trésor que la différence entre la TVA/TPS collectée et la TVA/TPS déductible. Cette différence correspond à l'imposition de la valeur ajoutée créée sur le bien ou le service vendu. Économiquement, le coût de la TVA/TPS est réglé par le consommateur final, car l'on considère que ce dernier paye en réalité la somme de l'imposition de la valeur ajoutée créée, c'est-à-dire la somme de la TVA/TPS sur les marges des biens ou services ayant servi à rendre le bien ou service final et de la TVA/TPS sur la marge de ce bien ou service vendu. Mathématiquement, ce montant est égal au montant de la TVA/TPS appliquée sur le bien ou service vendu à ce consommateur final. Dans certains cas, toutefois, le poids de la TVA/TPS ne repose pas exclusivement sur le consommateur final, car l'assujetti choisit délibérément d'absorber une partie de cette TVA/TPS en réduisant sa marge. Dans le commerce international, la neutralité de la TVA est assurée par le principe de destination. Selon ce principe, les exportations sont normalement exonérées de TVA et les importations sont normalement soumises à la TVA. Ce principe garantit la neutralité dans le pays d'importation dans la mesure où les biens ou services importés ou achetés sur le marché intérieur sont imposables sur la même base d'imposition et au même taux. Ce principe assure également la neutralité dans le pays d'exportation puisque les exportations ouvrent droit à déduction de la TVA acquittée sur les biens et services directement liés à ces exportations. De cette manière, la chaîne des droits à déductions n'est pas brisée et la TVA n'affecte pas la compétitivité des entreprises « domestiques » à l'exportation. Le principe de destination garantit également l'existence d'un seul lieu d'imposition de sorte que l'ensemble des revenus générés par la TVA soit attribué à la seule juridiction du consommateur final.

Toutefois, dans le monde réel, ce principe de neutralité peut être remis en cause lorsque le principe de destination ne s'applique pas. En effet, dans cette hypothèse, les entreprises peuvent être amenées à supporter de la TVA/TPS sur leurs achats de biens ou services dans des juridictions dans lesquelles elles ne sont pas établies ou dans lesquelles elles ne doivent pas s'immatriculer pour les besoins d'une activité imposable pour laquelle elles sont redevables de la TVA/TPS.

En principe, une entreprise qui exerce une activité économique à titre habituel dans son pays est considérée comme un assujetti à la TVA/TPS dans ce pays. Cette entreprise doit en principe s'immatriculer à la TVA/TPS dans ce pays. Elle doit se conformer aux obligations déclaratives dans ce pays et peut en contrepartie déduire la TVA/TPS payée sur ses intrants et obtenir, le cas échéant, le remboursement d'un crédit de TVA/TPS. Toutefois, en pratique, une entreprise immatriculée dans un pays peut engager des dépenses dans un autre pays et supporter de la TVA/TPS sur ces dépenses. Les dépenses dans cet autre pays ont pu être engagées pour l'activité économique de cette entreprise dans son pays d'origine, sans que cette entreprise ait d'activité imposable dans ce second pays (cas de frais de déplacement de représentants commerciaux de cette entreprise venus faire une analyse de marché du second pays, par exemple). Pour autant, cette entreprise devrait avoir le droit de récupérer cette TVA/TPS dès lors que ces dépenses sont en relation avec son activité économique (le lieu où l'activité économique est exercée est indifférent). Pourtant, cette entreprise ne peut, en principe, récupérer cette TVA/TPS selon la procédure ouverte aux assujettis nationaux. En effet, n'étant pas établi dans ce pays et n'ayant pas d'activité imposable en tant que telle dans ce pays, elle n'a en principe pas le droit de s'immatriculer à la TVA/TPS dans ce pays.

L'absence ou la complexité des mécanismes de restitution pour les entreprises étrangères qui ne sont pas établies ou immatriculées dans le pays d'achat peut générer pour ces dernières un coût en termes de *cash-flow* ou – dans le pire des cas – un coût net de TVA/TPS.

Cette situation fausse la concurrence entre entreprises nationales et étrangères. Les entreprises étrangères qui ne sont pas établies ou immatriculées dans le pays d'achat ne devraient pas supporter un coût TVA/TPS dès lors que les entreprises nationales peuvent normalement récupérer cette TVA/TPS.

Or, précisément, **la neutralité est un des piliers fondamentaux du système de la TVA/TPS**. Par conséquent, le **Principe directeur n°1** indique que « [l]a charge des taxes sur la valeur ajoutée elles-mêmes ne doit pas reposer sur les entreprises assujetties, sauf lorsque cela est explicitement prévu par la législation »²⁴.

L'expression « sauf lorsque cela est explicitement prévu » reconnaît toutefois qu'il existe des circonstances particulières où la TVA/TPS n'est pas récupérable. Ainsi, les États peuvent légitimement faire reposer la charge de la TVA/TPS sur les entreprises, par exemple :

- lorsque les assujettis réalisent une opération exonérée n'ouvrant pas droit à déduction, les raisons liées à l'exonération de certaines opérations sans droit à déduction sont variables. L'exonération peut être justifiée par une difficulté pour évaluer la base imposable – ce qui est l'argument généralement avancé à l'appui de l'exonération des opérations bancaires et financières – ou pour des raisons de politique culturelle, d'éducation ou de santé;
- lorsque les assujettis achètent des biens ou services qui ne sont pas utilisés exclusivement pour la poursuite de leur activité imposable;
- lorsque les assujettis achètent des biens ou services exclus du droit à déduction en vertu de dispositions légales; beaucoup de pays ont mis en place des exclusions totales ou partielles du droit à déduction sur certains biens ou services. Il s'agit classiquement des dépenses de logement au profit de dirigeants ou du personnel de l'assujetti, des livraisons ou services relatifs aux véhicules de transport de personnes, des prestations de transport de personnes ou des livraisons de certains carburants tels que les essences ou gazoles;
- quand des obligations administratives explicites ne sont pas remplies (en cas d'insuffisance de preuves à l'appui du droit à déduction).

²⁴ Ce principe a été approuvé par le CAF de l'OCDE en janvier 2006. ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, précité, note 14.

La conséquence immédiate du Principe directeur n°1 est que « [l]es entreprises qui se trouvent dans des situations similaires et qui effectuent des transactions similaires devraient être soumises à des niveaux d'imposition similaires » (**Principe directeur n° 2**) et que « [l]es règles relatives à la TVA doivent être définies de manière à ne pas être le principal facteur qui influence les décisions des entreprises » (**Principe directeur n° 3**). Par conséquent, « [s]'agissant du niveau d'imposition, les entreprises étrangères ne devraient être ni désavantagées ni avantagées par rapport aux entreprises de la juridiction dans laquelle la taxe est due ou acquittée » (**Principe directeur n° 4**).

Le principe de non-discrimination implique que les systèmes de TVA/TPS doivent être appliqués de manière équitable et impartiale de façon à s'assurer qu'aucun avantage concurrentiel injuste n'est accordé aux entreprises nationales. La législation nationale ne doit pas pénaliser les entreprises étrangères par rapport aux entreprises nationales au regard de leur droit à déduction ou à récupération de la TVA/TPS, car cela pourrait fausser la concurrence. Les décisions des entreprises doivent en effet être motivées par des considérations économiques et non fiscales.

4.2. LIBRE CHOIX DE LA MÉTHODE DE DÉGRÈVEMENT DE LA TVA/TPS SUPPORTÉE – PRINCIPE DIRECTEUR SUR LA NEUTRALITÉ N° 5

En ce qui concerne la mise en œuvre du principe de non-discrimination, le **Principe directeur n° 5** reconnaît que chaque pays peut avoir une approche qui lui est propre : « Les pouvoirs publics doivent pouvoir choisir parmi plusieurs approches pour éviter que les entreprises étrangères ne supportent une TVA non récupérable. » Cela signifie que le Principe directeur n° 5 ne recommande pas qu'une approche en particulier soit adoptée par les gouvernements.

L'OCDE a recensé cinq sortes de procédures de dégrèvement de la TVA/TPS :

- le remboursement direct de la TVA/TPS (**Approche n° 1**),
- le remboursement par voie d'immatriculation locale (**Approche n° 2**),
- le remboursement par le biais d'un tiers immatriculé localement à la TVA/TPS (**Approche n° 3**),

- les exonérations de TVA/TPS pour les exportations de biens ou de services à des assujettis non établis ou non immatriculés (**Approche n° 4**),
- ou les attestations d'exonérations de TVA/TPS permettant d'effectuer des achats en franchise de TVA/TPS (**Approche n° 5**).

Les États sont libres de choisir parmi une combinaison de ces approches dès lors que cela ne conduit pas à ce que les entreprises étrangères supportent une TVA/TPS non récupérable. La clef est de trouver le juste équilibre entre le coût des procédures pour les entreprises et les coûts administratifs engagés par les autorités fiscales, notamment pour prévenir les fraudes ou les abus. Ainsi, un État qui recourrait au remboursement par voie d'immatriculation locale mais n'accorderait de remboursements que dans l'hypothèse où l'assujetti étranger effectuerait des opérations taxables dans le pays en question ne respecterait vraisemblablement pas cet équilibre et le principe de neutralité sous-jacent.

4.2.1. Approche généralement choisie par les États membres de l'Union européenne

Parmi les approches proposées, la plupart des pays membres de l'OCDE privilégient l'**Approche n° 1** et utilisent des procédures de remboursement de la TVA. Rien de surprenant dans la mesure où 22 des 34 pays de l'OCDE sont des États membres de l'Union européenne. Le mécanisme de remboursement des entreprises qui ne sont pas immatriculées dans l'Union européenne est fondé sur la Treizième Directive TVA (86/560/CEE du 17 novembre 1986). La TVA supportée n'est remboursable que si l'entreprise étrangère est un assujetti et si cette TVA a été supportée pour les besoins de ses opérations imposables, sous réserve que ces opérations dont le lieu d'imposition est situé à l'étranger ouvriraient droit à déduction dans l'État dans lequel le remboursement est demandé. En principe, les entreprises qui ont supporté de la TVA dans le cadre de leur activité professionnelle dans un État membre dans lequel elles ne sont pas tenues de s'immatriculer à la TVA (parce qu'elles n'effectuent pas de livraisons de biens ou de prestations de services pour lesquelles elles sont redevables de la taxe) ou dans lequel elles n'ont pas d'établissement stable TVA prestataire (à partir duquel ont été réalisées des opérations ouvrant droit à déduction) ou d'établissement stable preneur (tenu d'autoliquider la TVA sur une prestation fournie par un assujetti établi à l'étranger) ont le droit d'obtenir le remboursement de cette TVA selon le mécanisme de la

Treizième Directive²⁵. Ces entreprises doivent déposer une demande de remboursement, c'est-à-dire remplir le formulaire de demande de

²⁵ L'article 1 de la Treizième Directive 86/560/CEE du 17 novembre 1986 dispose que :

« Au sens de la présente directive, on entend par :

“1) assujetti qui n'est pas établi sur le territoire de la Communauté, l'assujetti visé à l'article 4 paragraphe 1 de la directive 77/388/CEE qui, au cours de la période visée à l'article 3 paragraphe 1 de la présente directive, n'a eu sur ce territoire, ni le siège de son activité économique, ni un établissement stable à partir duquel les opérations sont effectuées, ni, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, son domicile ou sa résidence habituelle et qui, au cours de la même période, n'a effectué aucune livraison de biens ou prestation de services réputée se situer dans l'État membre visé à l'article 2, à l'exception :

a) des prestations de transport et prestations de services accessoires à ces prestations de transport, exonérées en vertu de l'article 14 paragraphe 1 sous i), de l'article 15 ou de l'article 16 paragraphe 1 sous B, C et D de la directive 77/388/CEE;

b) des prestations de services dans le cas où la taxe est due uniquement par le preneur conformément à l'article 21 paragraphe 1 point b) de la directive 77/388/CEE;

2) territoire de la Communauté, les territoires des États membres où la directive 77/388/CEE est applicable.” »

En France, par exemple, ces dispositions sont retranscrites à l'article 271 V-d du *Code général des impôts* et à l'article 242-0 Z quater de l'Annexe II au *Code général des impôts*.

L'article 271 V-d du *Code général des impôts* dispose que :

« V. Ouvrent droit à déduction dans les mêmes conditions que s'ils étaient soumis à la taxe sur la valeur ajoutée :

[...]

d) Les opérations non imposables en France réalisées par des assujettis dans la mesure où elles ouvriraient droit à déduction si leur lieu d'imposition se situait en France. Un décret en Conseil d'État fixe les modalités et les limites du remboursement de la taxe déductible au titre de ces opérations; ce décret peut instituer des règles différentes suivant que les assujettis sont domiciliés ou établis dans les États membres de la Communauté européenne ou dans d'autres pays. »

L'article 242-0 Z quater de l'Annexe II au *Code général des impôts* complète ces dispositions en ajoutant ceci :

« I. – Les assujettis établis hors de l'Union européenne peuvent obtenir le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée qui leur a été régulièrement (à suivre...)

remboursement et l'adresser au service compétent accompagné des originaux des factures et documents d'importation. D'autre part, certains États membres, dont la France, exigent que l'assujetti étranger désigne un représentant fiscal qui s'engage à remplir les obligations qui lui incombent. Ce représentant fiscal peut être solidairement responsable avec le demandeur et devoir s'engager à verser tout remboursement de TVA indûment perçu²⁶.

D'autres approches sont utilisées en dehors de l'Union européenne.

4.2.2. Approches choisies par le Canada

Rappelons que le Canada dispose d'une TVA fédérale qui s'appelle la taxe sur les produits et services (TPS). Certaines provinces du Canada,

(...suite)

facturée si, au cours du trimestre ou de l'année auquel se rapporte la demande de remboursement, ils n'ont pas eu en France le siège de leur activité ou un établissement stable, ou, à défaut, leur domicile ou leur résidence habituelle et n'y ont pas réalisé, durant la même période, de livraisons de biens ou de prestations de services situées en France.

Est toutefois considéré comme établi en France un assujetti dont le siège est situé en pays tiers mais qui dispose en France d'une structure qui, bien que fournissant exclusivement des services à son siège, est identifiée sur le fondement du 4° de l'article 286 ter du code général des impôts.

Les dispositions du premier alinéa ne s'appliquent pas aux assujettis établis dans un pays ou territoire qui n'accorde pas d'avantages comparables en ce qui concerne les taxes sur le chiffre d'affaires aux assujettis établis en France, et qui figure sur une liste fixée par un arrêté du ministre chargé du budget.

II. – Pour l'application du I, ne sont pas considérées comme réalisées en France les opérations visées au 2° de l'article 242-0 O. »

²⁶ L'article 2.(2) de la Directive 86/560/CEE du 17 novembre 1986 dispose que : « Les États membres peuvent exiger la désignation d'un représentant fiscal. »

En France, cette disposition a été retranscrite à l'article 242-0 Z octies de l'Annexe II au *Code général des impôts*, qui dispose que :

« Les assujettis établis hors de l'Union européenne sont tenus de faire accréditer auprès du service des impôts un représentant assujetti établi en France qui s'engage à remplir les formalités et obligations qui leur incombent, notamment celles prévues à l'article 242-0 Z septies. Ce représentant peut, en outre, être tenu de présenter une caution solvable qui s'engage, solidairement avec lui, à reverser les sommes remboursées indûment. »

comme l'Ontario²⁷, le Nouveau-Brunswick, la Nouvelle-Écosse et Terre-Neuve-et-Labrador, ont harmonisé leur taxe de vente provinciale avec la TPS pour introduire la taxe de vente harmonisée (« TVH »). La TVH a donc une composante fédérale et une composante provinciale qui s'applique en principe aux mêmes produits et services que ceux qui sont assujettis à la TPS et à la même base d'imposition. Le taux de la TVH (qui inclut les 5 % de la TPS) est de 13 % (à l'exception de la Colombie-Britannique où il est actuellement de 12 % et de la Nouvelle-Écosse où il est de 15 %²⁸). Le 18 avril 2012, le gouvernement de l'Île-du-Prince-Édouard a annoncé qu'il entamait des négociations officielles avec le gouvernement fédéral pour la mise en place d'une TVH au 1^{er} avril 2013 (pour un taux combiné de 14 %)²⁹.

La TVH (autrement dit la TPS et la taxe provinciale) est administrée dans les provinces par l'Agence du revenu du Canada (« ARC »), sauf au Québec où elle est administrée par Revenu Québec.

Il faut rappeler que la Colombie-Britannique qui avait introduit la TVH en juillet 2010 a décidé en août 2011 par référendum provincial d'abolir la TVH et de retourner à son ancien système de taxe de vente provinciale (« TVP ») avec une date d'effet au 1^{er} avril 2013³⁰. La Colombie-Britannique reviendra donc à une TPS de 5 % et à une TVP de 7 %.

Le Québec, qui a été la première province à avoir harmonisé partiellement sa TVA – la taxe de vente du Québec (« TVQ ») – au 1^{er} juillet 1992 avec la TPS fédérale, a convenu le 29 septembre 2011 d'un protocole d'accord avec le gouvernement fédéral en vue de renforcer cette

²⁷ ONTARIO, ministère des Finances, *Entente intégrée globale de coordination fiscale entre le gouvernement du Canada et le gouvernement de l'Ontario*, novembre 2009 (en ligne : <http://www.fin.gov.on.ca/fr/publications/2009/citca.html>).

²⁸ NOUVELLE-ÉCOSSE, ministère des Finances, *Budget Assumptions and Schedules*, 3 avril 2012, annonce de diminution à 14 % au 1^{er} juillet 2014 et à 13 % au 1^{er} juillet 2015 (en ligne : <http://www.novascotia.ca/finance/en/home/taxation/budget2012.aspx>).

²⁹ ÎLE-DU-PRINCE-ÉDOUARD, ministère des Finances, *Budget*, 18 avril 2012 (en ligne : www.gov.pe.ca/photos/original/fema_hstback.pdf).

³⁰ COLOMBIE-BRITANNIQUE, ministère des Finances, annonce du 26 août 2011; Projet de loi 54, *Provincial Sales Tax Act*, déposée le 14 mai 2012. CANADA, ministère des Finances, *Communiqué* 2012-017, 17 février 2012, *Le ministère des Finances annonce des règles transitoires pour l'élimination de la taxe de vente harmonisée en Colombie-Britannique* (en ligne : <http://www.fin.gc.ca/n12/12-017-fra.asp>).

harmonisation à compter du 1^{er} janvier 2013. L'entente intégrée globale de coordination fiscale entre le gouvernement du Canada et le gouvernement du Québec a été signée le 28 mars 2012³¹.

Le **Canada** exonère de TPS/TVH avec droit à déduction un certain nombre d'opérations rendues à des entreprises étrangères (**Approche n° 4**). Lorsque ces opérations sont soumises à la TPS/TVH, des règles spécifiques permettent aux entreprises non résidentes de s'inscrire au Canada (**Approche n° 2**), ou d'exiger d'un tiers avec qui l'entreprise étrangère fait affaire, et qui est une entreprise canadienne immatriculée à la TPS, d'imputer la TPS d'amont ou d'être responsable quand la TPS n'est pas payée (**Approche n° 3**).

4.2.2.1. Approche n° 2

Selon le Guide RC4027 publié par l'ARC³², les non-résidents qui n'exploitent pas d'entreprise au Canada ne doivent normalement pas s'inscrire (au sens de s'immatriculer à la TVA selon la terminologie de l'Union européenne) à la TPS/TVH au Canada³³. Toutefois, ces non-résidents peuvent choisir de s'inscrire volontairement à la TPS/TVH au Canada, et ce, notamment si, dans le cours normal de l'exploitation de leur entreprise à l'extérieur du Canada, ils sollicitent régulièrement des commandes de produits devant être exportés ou livrés au Canada, des prestations de services au Canada ou la fourniture de biens incorporels utilisés au Canada ou relatifs à des biens ou services situés ou rendus au Canada³⁴. Les non-résidents qui s'inscrivent volontairement peuvent

³¹ QUÉBEC, ministère des Finances, *Protocole d'entente concernant l'harmonisation des taxes de vente en vue de la conclusion d'une entente intégrée globale de coordination fiscale entre le Canada et le Québec*, septembre 2011 (en ligne : http://www.finances.gouv.qc.ca/documents/Communiqués/fr/COMFR_20110930-protocole.pdf); *Entente intégrée globale de coordination fiscale entre le gouvernement du Canada et le gouvernement du Québec*, conclue le 28 mars 2012, (en ligne : http://www.finances.gouv.qc.ca/documents/Autres/fr/AUTFR_Entente_coordination_fiscale.pdf); *Communiqué de presse*, « Le ministre des Finances annonce la conclusion de l'entente finale relative à l'harmonisation des taxes de vente avec le gouvernement fédéral », 18 avril 2012.

³² AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Renseignements sur la TPS/TVH pour les non-résidents qui font affaire au Canada*, RC4027, rév. février 2011 (en ligne : <http://www.cra-arc.gc.ca/F/pub/gp/rc4027/rc4027-11f.pdf>).

³³ *Id.*, p. 10.

³⁴ *Id.*, p. 11.

demander des crédits de taxe sur les intrants (« CTI ») pour la TPS/TVH payée ou payable sur leurs achats utilisés dans le cadre de leurs activités commerciales.

4.2.2.2. Approche n° 3

En principe, des entreprises qui importent des produits au Canada sans être inscrits à la TPS/TVH au Canada ne peuvent pas demander un CTI pour la TPS ou la partie fédérale de la TVH payée à l'importation. Toutefois, selon le Guide RC4027 publié par l'ARC, lorsque ces entreprises non inscrites à la TPS/TVH au Canada vendent lesdits produits importés à un inscrit à la TPS/TVH au Canada, alors cet inscrit peut demander un CTI pour la TPS ou la TVH payée à l'importation par l'importateur non inscrit, sous réserve que le non-inscrit apporte une preuve satisfaisante du paiement de la TPS ou de la partie fédérale de la TVH à l'importation³⁵. Une copie du Formulaire B3-3, Douanes Canada – Formule de codage, de l'Agence des services frontaliers du Canada indiquant que la TPS ou la partie fédérale de la TVH a été payée à l'importation constitue une preuve satisfaisante. En réalité, ce dispositif opère une transmission du CTI du non-inscrit importateur à l'inscrit acheteur. Économiquement, cela permet à l'importateur non inscrit de récupérer la taxe à l'importation. Dans d'autres juridictions, comme l'Union européenne, on arrive à un résultat similaire en exigeant que l'importateur revendeur s'immatricule à la TVA dans le pays d'importation, auquel cas il est traité comme un assujetti « domestique », ou en autorisant, sous certaines conditions, de désigner le client comme destinataire réel des marchandises importées sur la déclaration d'importation, auquel cas le client devient le redevable légal de la TVA sur l'importation.

Au Canada, une autre règle permet à des non-résidents non inscrits, qui obtiennent des produits d'une personne au Canada et fournissent ces mêmes biens à une autre personne inscrite au Canada en s'arrangeant pour que le fournisseur canadien « livre directement » le bien au client situé au Canada au nom du non-résident, d'être dispensés de l'obligation de payer la TPS/TVH sur ces livraisons directes³⁶. Le tiers inscrit au Canada et acheteur doit délivrer un certificat de livraison directe au vendeur inscrit au Canada pour que la TPS/TVH ne s'applique pas aux produits et services commerciaux fournis au non-résident non inscrit et facturés par le non-résident non inscrit. En délivrant ce certificat, le tiers reconnaît qu'il est

³⁵ *Id.*, section intitulée « Transmission des CTI », p. 13.

³⁶ *Id.*, section intitulée « Livraisons directes à des personnes inscrites », p. 33.

tenu de verser la TPS/TVH s'il n'acquiert pas les produits pour les besoins de son activité commerciale. En somme, on ne tient pas compte de l'opération réalisée par l'acheteur-revendeur non résident non inscrit (sous réserve que l'ensemble des conditions requises soit rempli) : la TPS/TVH ne s'applique pas aux achats effectués par le non-résident non inscrit ainsi qu'aux ventes effectuées par le non-résident non inscrit.

4.2.3. Approches choisies par d'autres pays

En **Nouvelle-Zélande**, la neutralité de la TPS est assurée par l'exonération avec droit à déduction d'un grand nombre de livraisons de biens ou de prestations de services lorsqu'elles sont livrées ou rendues à des non-résidents (**Approche n° 4**)³⁷. Lorsque les biens ou services ne sont pas couverts par cette exonération avec droit à déduction (qui est très largement appliquée), les entreprises non résidentes sont autorisées à s'immatriculer à la TPS – sous réserve toutefois qu'elles effectuent des opérations imposables en Nouvelle-Zélande – et à imputer leur TPS déductible et récupérer le crédit de TPS en résultant selon la procédure nationale en déposant une déclaration de TPS (**Approche n° 2**)³⁸. L'immatriculation à la TPS est possible, même lorsque les opérations effectuées en Nouvelle-Zélande sont minimes, car la législation ne prévoit pas de seuil d'immatriculation. En pratique, cela incite les entreprises étrangères à développer une petite activité imposable en Nouvelle-Zélande afin de pouvoir imputer leur TPS déductible.

En **Australie**, avant le 1^{er} juillet 2011, les entreprises non résidentes étaient tenues de s'immatriculer à la TPS dans le pays pour récupérer la TPS facturée localement. Ce système a été partiellement modifié afin de réduire les charges administratives pesant sur les entreprises non résidentes. Ce changement a résulté d'un récent rapport de l'Australian Board of Taxation concernant l'application de la TPS aux transactions transfrontalières³⁹. Ce

³⁷ *New Zealand Goods and Services Tax Act*, art. 11 et 11A. (en ligne : <http://www.legislation.govt.nz/act/public/1985/0141/latest/DLM81035.html>).

³⁸ Selon l'article 51 (2) du *New Zealand Goods and Services Tax Act*, commenté par l'Administration fiscale néo-zélandaise (*New Zealand Inland Revenue notice*, IR 365, en date d'octobre 2010, (en ligne : <http://www.ird.govt.nz/resources/c/c/cc6367004bbe58f680c9d0bc87554a30/ir365.pdf>), les entreprises qui effectuent ou ont l'intention d'effectuer des opérations imposables et qui ont un chiffre d'affaires inférieur à 60 000 \$ NZ peuvent s'immatriculer volontairement et sur option à la TVA. Au-dessus de ce seuil, les entreprises ont l'obligation de s'immatriculer à la TVA.

³⁹ AUSTRALIAN BOARD OF TAXATION, *Review of the Application of GST to Cross-Border Transactions – A Report to the Assistant Treasurer*, février 2010 (en ligne : (à suivre...))

rapport faisait explicitement référence aux travaux de l'OCDE et aux Principes directeurs élaborés par l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS au commerce international de services et de biens incorporels. Le Gouvernement s'est prononcé contre un régime de remboursement direct, mais il a décidé de réduire de manière significative le nombre de non-résidents immatriculés à la TPS sans présence commerciale réelle en Australie en exonérant avec droit à déduction davantage de transactions entre assujettis (**Approche n° 4**).

Le **Maroc** exonère avec droit à déduction un certain nombre de biens ou de services fournis à des non-résidents (**Approche n° 4**). En outre, des dispositions autorisent certaines entreprises non résidentes dans certains secteurs d'activité (dans les industries du cinéma et de la télévision notamment) à acheter en franchise de TVA des biens ou services qui autrement auraient été soumis à la TVA marocaine (**Approche n° 5**). Par exemple, peuvent être achetées en franchise de TVA les livraisons de biens et prestations de services rendues à des entreprises cinématographiques étrangères venues tourner un film au Maroc⁴⁰.

4.2.4. Accords de réciprocité

Dans certains pays, le remboursement de la TVA/TPS peut être subordonné à des accords de réciprocité avec le pays dans lequel le demandeur est établi⁴¹. Ces pays exigent que l'État dans lequel est établi le demandeur accorde des avantages similaires aux entreprises de l'État qui effectue le remboursement lorsque ces entreprises sont soumises à des impôts sur la consommation (TVA/TPS ou taxe sur les ventes). Les

(...suite)

http://www.taxboard.gov.au/content/reviews_and_consultations/gst_to_cross_border_transactions/report/gst_cross_border_transactions_report.pdf.

⁴⁰ Art. 92 I. 38 du *Code général des impôts* du Maroc.

⁴¹ L'article 2.(3) de la Treizième Directive 86/560/CEE du 17 novembre 1986 dispose que : « Les États membres peuvent subordonner le remboursement visé au paragraphe 1 à l'octroi par les États tiers d'avantages comparables dans le domaine des taxes sur le chiffre d'affaires. »

En France, le paragraphe 3 de l'article 242-0 Z quater de l'Annexe II au *Code général des impôts*, qui transpose cette disposition, dispose que : « Les dispositions du premier alinéa ne s'appliquent pas aux assujettis établis dans un pays ou territoire qui n'accorde pas d'avantages comparables en ce qui concerne les taxes sur le chiffre d'affaires aux assujettis établis en France, et qui figure sur une liste fixée par un arrêté du ministre chargé du budget. »

Principes directeurs ne prennent pas position quant à l'opportunité de l'exigence de réciprocité. Toutefois, lorsqu'un pays décide d'adopter ce principe, il ne doit pas être appliqué d'une manière qui soit en contradiction avec les Principes directeurs sur la neutralité. En outre, les conditions de réciprocité doivent traiter les mécanismes de dégrèvement des autres pays (tels que, par exemple, le remboursement, l'immatriculation ou le mécanisme du tiers immatriculé) de manière équivalente, dans la mesure où ces mécanismes ont des effets équivalents. En d'autres mots, un pays appliquant la méthode du remboursement direct ne pourra pas opposer la condition de réciprocité à une entreprise d'un autre pays pour lui refuser un remboursement au seul motif que le pays de cette entreprise utilise, par exemple, la méthode de remboursement par voie d'immatriculation locale. De la même manière, il va de soi que la condition de réciprocité n'est pas opposable à un pays qui n'aurait pas de TVA/TPS : un pays A ne saurait refuser le dégrèvement de la TVA/TPS supportée dans ce pays A aux entreprises d'un pays B au motif que ce pays B n'aurait pas de système de TVA/TPS.

4.3. ÉGALITÉ DE TRAITEMENT ADMINISTRATIF – PRINCIPE DIRECTEUR N° 6 SUR LA NEUTRALITÉ

Les exemples précédents montrent comment les États peuvent choisir parmi plusieurs approches ou une combinaison de ces approches pour faire en sorte que la TVA/TPS elle-même ne soit pas à la charge des entreprises étrangères. Pour autant, l'existence de ces procédures de dégrèvement de la TVA/TPS ne suffit pas en tant que telle : il importe que les États trouvent le juste équilibre entre les coûts de gestion pour les entreprises, les coûts administratifs pour les gouvernements et la nécessité de se protéger contre la fraude et les abus.

Le **Principe directeur n° 6** dispose que : « Lorsque des obligations administratives spécifiques sont jugées nécessaires pour les entreprises étrangères, elles ne doivent pas leur imposer une charge administrative disproportionnée ou injustifiée. » Ce principe comporte deux volets.

D'une part, les obligations administratives spécifiques pesant sur les entreprises étrangères ne doivent pas entraîner une forme déguisée de discrimination⁴². Il s'agit d'une application du principe de

⁴² Dans l'Union européenne, les assujettis qui, dans le cadre de leurs activités commerciales, paient de la TVA dans un État membre où ils n'effectuent pas de livraisons de biens ou prestations de services sont autorisés à déduire la TVA payée dans cet État membre.

non-discrimination au traitement administratif. Ce principe vient compléter les Principes directeurs n^{os} 1, 2, 3 et 4, qui définissent un principe de non-discrimination pour ce qui relève de la définition des règles fiscales.

D'autre part, les systèmes de remboursement ou de dégrèvement de la TVA/TPS ne doivent pas entraîner un fardeau ou des coûts disproportionnés pour l'Administration fiscale, comme cela peut se produire notamment en

(...suite)

Il existe deux procédures différentes de demande de remboursement de la TVA. Une est ouverte aux assujettis établis en dehors de l'Union européenne : il s'agit de la procédure dite de la 13^e Directive où la demande est faite sur papier (« Treizième Directive 86/560/CEE du Conseil du 17 novembre 1986 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis sur le territoire de la Communauté (86/560/CEE) », dans *Journal officiel des Communautés européennes*, 21 novembre 1986 (en ligne : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:1986:326:0040:0041:FR:PDF>).

L'autre est ouverte aux assujettis établis dans l'Union européenne (« Directive 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008 définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre », dans *Journal officiel de l'Union européenne*, 20 février 2008 (en ligne : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0023:0028:FR:PDF>). Depuis le 1^{er} janvier 2010, la procédure de remboursement de la TVA aux assujettis de l'Union européenne par les États membres où ils ne sont pas établis est devenue entièrement électronique et l'obligation de signer les demandes de remboursement de la TVA a été supprimée. La Commission européenne indique que « [l]a procédure antérieure fondée sur le support papier était lente, fastidieuse et coûteuse » (en ligne : http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_refunds/index_fr.htm).

À propos de la procédure de remboursement ouverte aux assujettis établis dans un autre État membre – mais cela serait transposable aux demandes de remboursement de type 13^e Directive ouvertes aux assujettis établis dans un État tiers à l'Union européenne, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE, *Yaesu Europe BV*, C-433/08, 3 décembre 2009, en ligne : <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=73875&pageIndex=0&doclang=FR&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=363678>) a décidé qu'un État membre – l'Allemagne au cas d'espèce – ne pouvait exiger qu'un assujetti établi dans un autre État membre et qui dépose une demande de remboursement (alors qu'il n'est pas établi en Allemagne ou n'exerce pas une activité taxable au titre de laquelle il doit s'immatriculer à la TVA) doive impérativement signer par lui-même cette demande de remboursement. La Cour indique qu'une telle demande de remboursement ne doit pas impérativement être signée par l'assujetti lui-même et que la signature d'un fondé de pouvoir peut suffire. Dans le contexte des Principes directeurs de l'OCDE sur la neutralité, ce cas d'espèce pourrait typiquement constituer un exemple de fardeau administratif disproportionné imposé à une entreprise étrangère.

cas de demandes de remboursement fréquentes portant sur de faibles montants.

4.3.1. Manque de présence physique des entreprises étrangères

De toute évidence, le problème pour les autorités fiscales lorsqu'elles traitent avec des entreprises étrangères est le **manque de présence** de ces entreprises sur leur territoire national. Il s'agit d'un facteur de risque pour les administrations fiscales. Le Principe directeur n°6 reconnaît que les administrations fiscales peuvent prendre toutes mesures nécessaires pour se protéger contre la fraude ou l'évasion fiscale, à condition toutefois que ces mesures soient équilibrées avec la nécessité d'éviter toute discrimination injustifiée. À titre d'exemple, s'il est tout à fait acceptable qu'une Administration exige d'un assujetti qui demande un remboursement de TVA/TPS de présenter une caution solvable ou une garantie bancaire, pour autant, le montant et la durée de cette garantie ne doivent pas être disproportionnés. De la même manière, si l'Administration peut exiger qu'un certain nombre de documents soient fournis à l'appui de la demande de remboursement, ces documents doivent être limités à ceux strictement nécessaires à l'évaluation de la validité de la demande. Autrement dit, la charge administrative, le nombre et la nature des documents à fournir ne doivent pas entraîner un fardeau et un coût tels qu'ils pourraient décourager les entreprises ayant droit au remboursement de déposer, en pratique, une demande.

Ce problème lié au manque de présence physique des entreprises étrangères sur le territoire national est d'autant plus sensible lorsque ces administrations doivent rembourser de la TVA/TPS à ces entreprises. L'absence d'autorité juridictionnelle sur les entreprises étrangères, d'outils d'échange d'information efficaces et de procédures d'assistance mutuelle peut laisser les administrations fiscales exposées à des demandes frauduleuses avec peu d'espoir de recouvrer tout remboursement indu. En raison de ce manque de présence, les administrations fiscales ne peuvent pas compter sur leurs moyens habituels de contrôle. Elles peuvent donc être tentées de mettre en œuvre des procédures plus strictes pour se protéger.

L'échange d'informations entre les autorités fiscales peut être un outil approprié pour favoriser la mise en place de règles plus simples et moins lourdes pour les entreprises.

4.3.2. Échange de renseignements et assistance mutuelle pour les remboursements de TVA/TPS

Des dispositions relatives à l'échange d'information existent déjà, que ce soit dans le *Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune*⁴³, dans les Accords d'échange de renseignements fiscaux (TIEAs pour *Tax Information Exchange Agreements*)⁴⁴, ou dans la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale⁴⁵.

4.3.2.1. Le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune

Le champ de l'article 26 relatif à l'échange de renseignements du *Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune* a été étendu en 2000 pour autoriser l'échange de renseignements non pas exclusivement en matière d'impôts directs, mais également en matière d'impôts indirects. Il en ressort qu'un certain nombre de traités bilatéraux incluent déjà des dispositions relatives à l'échange d'information en matière d'impôts indirects. L'article 26 permet l'échange d'information automatique et spontané contrairement aux Accords d'échange de renseignements fiscaux qui ne permettent l'échange d'information que sur demande.

4.3.2.2. Les Accords d'échange de renseignements fiscaux

Les Accords d'échange de renseignements fiscaux (*Tax Information Exchange Agreements – TIEAs*)⁴⁶ permettent l'échange sur demande des renseignements « vraisemblablement pertinents » pour la détermination, l'établissement et la perception de ces impôts, pour le recouvrement et

⁴³ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, précité, note 1.

⁴⁴ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Modèle d'Accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale*, articles 1 et 5 (en ligne : <http://www.oecd.org/fr/ctp/echangederenseignements/33977677.pdf>).

⁴⁵ La *Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale* peut être consultée sur le site de l'OCDE (en ligne : [http://www.oecd.org/fr/ctp/echangederenseignements/FR_Consolidated_Tex_MAC\(2\).pdf](http://www.oecd.org/fr/ctp/echangederenseignements/FR_Consolidated_Tex_MAC(2).pdf)).

⁴⁶ En ligne : <http://www.oecd.org/fr/ctp/echangederenseignements/accordsdechangederenseignementsfiscauxtieras.htm>.

l'exécution des créances fiscales ou pour les enquêtes ou poursuites en matière fiscale.

4.3.2.3. La Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale

La Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale élaborée par le Conseil de l'Europe et l'OCDE facilite la coopération administrative entre États pour l'établissement et le recouvrement des impôts. Elle vise à combattre en particulier l'évasion et la fraude fiscales. Cette coopération est large : elle va de l'échange de renseignements jusqu'au recouvrement des créances fiscales étrangères. L'échange d'information visé par la convention couvre tous les impôts et est automatique. Les pays signataires de la convention peuvent donc échanger des informations de manière automatique en matière de TVA/TPS.

Cette convention a été ouverte à la signature aux pays membres du Conseil de l'Europe et de l'OCDE le 25 janvier 1988. En avril 2009, le G20 a lancé un appel en faveur de propositions visant à faire bénéficier les pays en développement d'une approche multilatérale pour les échanges de renseignements. En réponse, l'OCDE et le Conseil de l'Europe ont établi un protocole d'amendement de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale pour l'aligner sur la norme internationale d'échange de renseignements et l'ouvrir à tous les pays. Au sommet du G20 de novembre 2011 à Cannes, en France, tous les pays du G20 ont participé à une cérémonie de signature de la Convention. Avant la cérémonie de signature, la Convention amendée avait déjà été signée par 21 pays : la Belgique, la Corée, le Danemark, l'Espagne, les États-Unis, la Finlande, la France, la Géorgie, l'Irlande, l'Islande, l'Italie, le Mexique, la Moldavie, la Norvège, les Pays-Bas, la Pologne, le Portugal, le Royaume-Uni, la Slovaquie, la Suède et l'Ukraine. La convention amendée a depuis été signée par 42 pays. Le Canada a signé la convention originale le 28 avril 2004 et le protocole d'amendement de la convention le 3 novembre 2011, mais aucun de ces textes n'est encore entré en vigueur au Canada⁴⁷.

⁴⁷ *Status of the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters and Amending Protocol – 5 December 2012* (en ligne : http://www.oecd.org/ctp/exchangeofinformation/Status_of_convention.pdf).

L'échange d'information et l'assistance mutuelle ont également été récemment renforcés au sein de l'Union européenne⁴⁸.

Les administrations fiscales doivent donc être encouragées à tirer pleinement parti de ces instruments relatifs à l'échange d'information et à l'assistance mutuelle en matière de recouvrement. Cela pourrait conduire à un allègement des procédures ouvertes aux entreprises concernant le dégrèvement de la TVA/TPS qu'elles ont supportée dans un pays dans lequel elles ne sont pas immatriculées ou établies.

5. PROCHAINES ÉTAPES ET AVENIR DES PRINCIPES DIRECTEURS SUR LA NEUTRALITÉ DE LA TVA/TPS

Nous avons vu que les Principes directeurs de l'OCDE sur la neutralité de la TVA/TPS ont fait l'objet d'une consultation publique clôturée en mars 2011. Le résultat de cette consultation, publié en juillet 2011, a montré d'ores et déjà que ce projet rencontre l'assentiment et le soutien des entreprises⁴⁹. Des Commentaires pour assurer leur mise en œuvre ont été publiés pour consultation publique en juin 2012 et ont obtenu un large soutien du public. Ces Commentaires ont été intégrés dans la version consolidée des Principes directeurs de l'OCDE pour l'application de la

⁴⁸ Le Conseil de l'Union européenne est parvenu à un accord politique le 7 décembre 2010 sur un projet de directive visant à renforcer la coopération administrative entre États membres dans le domaine de la fiscalité directe, afin de permettre aux États membres de mieux combattre la fraude et l'évasion fiscales (Press : 279 Nr : 15094/10).

Le projet de directive garantit que le *Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune* est mis en œuvre dans l'Union européenne pour ce qui est de l'échange d'informations sur demande. Ainsi, un État membre ne pourra pas refuser de fournir des informations relatives à un contribuable d'un autre État membre au seul motif que ces informations sont détenues par une banque ou un autre établissement financier.

Le communiqué peut être consulté sur le site du Conseil de l'Union européenne (en ligne : http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/fr/ecofin/118323.pdf).

⁴⁹ Les résultats de la consultation publique et commentaires reçus ont été publiés en juillet 2011 en anglais sous le titre *OECD International VAT/GST Guidelines – Guidelines on Neutrality – Outcomes of the Public Consultation. July 2011* et peuvent être consultés sur le site de l'OCDE (en ligne : <http://www.oecd.org/dataoecd/42/9/48432117.pdf>).

TVA/TPS publiée en février 2013 pour consultation publique⁵⁰. Cette consultation est ouverte jusqu'au 3 mai 2013 aux personnes physiques et aux personnes morales (organismes professionnels, cabinets de conseil, etc.).

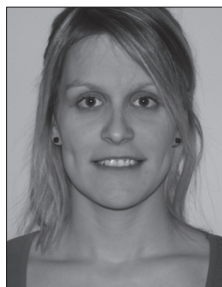
Ces Principes directeurs doivent être considérés comme une *soft law* : il s'agit de recommandations qui n'ont pas en tant que telles de valeur légale mais qui devraient avoir une influence sur les gouvernements des pays membres – et non membres – et pourraient les inciter à modifier leur législation, le cas échéant.

Il ne fait pas de doute que ces Principes directeurs auront un impact très concret sur les législations ainsi que sur les pratiques administratives existantes. On peut imaginer que, tout comme le *Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune* a développé une influence qui a dépassé largement le cadre des seuls pays membres de l'OCDE, les Principes directeurs de l'OCDE en matière de TVA et de TPS devraient avoir une influence sur le développement des législations sur la TVA/TPS dans les États non membres de l'OCDE.

Le CAF de l'OCDE, à travers son Groupe de travail n° 9 sur les impôts sur la consommation (composé de hauts responsables de la politique TVA/TPS des pays membres de l'OCDE) et du Groupe technique consultatif (composé de représentants gouvernementaux, d'universitaires et de représentants des entreprises), travaille à l'élaboration de ces Principes directeurs.

L'OCDE s'est imposée naturellement comme le principal forum pour l'élaboration de ces Principes directeurs grâce à sa capacité unique à dialoguer avec les entreprises et les gouvernements, si importante dans le domaine de la TVA/TPS. S'appuyant sur son expérience en matière d'impôts directs (plus de 50 ans déjà!), l'OCDE affirme plus que jamais son expertise en matière d'impôts sur la consommation.

⁵⁰ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, précité, note 5.

LA SUBSTITUTION : UN VÉHICULE UTILE À LA PLANIFICATION**Marie-Hélène Turcotte**

Notaire, LL.M. fisc.

Simard Léveillé Dufour, notaires

PRÉCIS

Les professionnels sont constamment à la recherche d'un outil de planification successorale qui puisse maximiser les avantages financiers et fiscaux de leurs clients tout en respectant les attentes de ceux-ci et en répondant à leurs besoins. La fiducie de droit civil constitue un outil très utilisé pour atteindre ces objectifs. Toutefois, dans le cadre de certaines planifications, les exigences de droit civil concernant la fiducie deviennent un obstacle à son utilisation.

Qu'en est-il de la substitution? Il s'agit d'un véhicule juridique dont les règles d'existence et d'application sont prévues au *Code civil du Québec*. Son intérêt en planification réside dans le fait que la substitution est réputée être une fiducie au sens de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et de la *Loi sur les impôts* du Québec. Ainsi, la substitution devient une option de planification plus intéressante que la fiducie de droit civil, pour certaines personnes et dans certaines situations.

En premier lieu, l'auteure analyse la substitution en droit civil québécois afin d'évaluer les avantages civils qu'elle procure. En deuxième lieu, elle

explique le traitement fiscal accordé à ce véhicule juridique. Enfin, elle montre quelles conséquences peut entraîner l'application à la substitution des règles fiscales concernant les fiducies en cas de transfert de certains biens en substitution.

ABSTRACT

Practitioners are constantly looking for a better estate planning tool to maximize the financial benefits and the tax advantages for their customers while at the same time meeting their clients' expectations and satisfying their needs. The civil law trust is such a tool and is used frequently to attain this objective. However, depending upon the type of planning used, the civil law trust requirements can become an obstacle to its use.

But what about substitution? Substitution is a legal instrument whose existence is governed by the *Civil Code of Québec*. A substitution is an interesting tax planning tool because it is deemed to be a trust within the meaning of the *Income Tax Act* and the *Taxation Act* of Québec. Accordingly, it offers an interesting alternative to a civil trust for estate planning purposes in certain circumstances and for certain persons.

First, this paper analyzes the substitution in Québec civil law and identifies its civil benefits. Then, it explains the tax treatment afforded to this vehicle. Finally, it shows the consequences that may result from applying the tax law regarding trusts in the case of a transfer of particular property in substitution.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	129
1. LA SUBSTITUTION EN DROIT CIVIL QUÉBÉCOIS.....	131
1.1. FONDEMENTS GÉNÉRAUX DE LA SUBSTITUTION.....	131
1.1.1. Concept	131
1.1.2. Droits et obligations du grevé communs à tous les types de substitutions.....	133
1.1.3. L'appelé.....	135
1.2. TYPES DE SUBSTITUTIONS ET LEURS MODALITÉS	137
1.2.1. Substitution pure	138
1.2.2. Substitution <i>de residuo</i>	138
1.2.3. Modalités d'une substitution pure et d'une substitution <i>de residuo</i>	140
2. TRAITEMENT DE LA SUBSTITUTION EN DROIT FISCAL CANADIEN ET QUÉBÉCOIS	143
2.1. SUBSTITUTION ET PRÉSUMPTION DE FIDUCIE	143
2.2. EFFETS DE CERTAINES RÈGLES DE DROIT CIVIL ET MODALITÉS DE LA SUBSTITUTION DANS L'APPLICATION AUX SUBSTITUTIONS DES RÈGLES FISCALES RELATIVES AUX FIDUCIES	148
2.2.1. Grevé propriétaire des biens	148
2.2.2. Remploi obligatoire et dispense de emploi	154
2.2.3. Restrictions aux pouvoirs d'aliéner et de emploi	158
2.2.4. Disposition à titre gratuit ou pour un prix inférieur à la juste valeur marchande.....	159
2.2.5. Substitution à charge	160
2.2.6. Substitution conditionnelle.....	161
2.2.7. Dettes, impôts et remboursement	164
2.2.8. Faculté d'élire et règles d'attribution.....	173
2.2.9. Ouverture de la substitution et remise anticipée.....	175
2.3. EFFET DU DROIT CIVIL ET DE LA FISCALITÉ SUR LE TRANSFERT DE CERTAINS BIENS EN SUBSTITUTION	181
2.3.1. Résidence principale et transfert en substitution	181
2.3.2. Régime enregistré d'épargne-retraite	182
2.3.3. Immobilisations pouvant être vendues à perte.....	184
2.3.4. Action admissible de petite entreprise.....	184
CONCLUSION	185

INTRODUCTION

La fiducie de droit civil¹ constitue un véhicule juridique très utilisé en planification fiscale et financière, tant sur le plan testamentaire et successoral que dans un but de protection d'actif. Les avantages qu'elle procure en ce qui concerne la gestion² et la protection du patrimoine³ ainsi qu'en ce qui a trait à la protection de ses bénéficiaires⁴ viennent s'ajouter aux économies et reports d'impôts que celle-ci permet⁵. Toutefois, l'une des caractéristiques de la fiducie peut sembler lourde et complexe d'application pour certaines personnes. En effet, l'article 1275 C.c.Q. exige que soit nommé un fiduciaire qui n'est ni constituant ni bénéficiaire de la fiducie. Dans le cadre de planifications se rapportant à des patrimoines dont les revenus et le capital ne justifient pas l'utilisation d'une société de fiducie et pour lesquelles il est difficile de trouver un proche acceptant la charge de fiduciaire ainsi que les responsabilités et obligations s'y rapportant, cette obligation devient un obstacle à l'utilisation de la fiducie⁶.

Il existe au Québec un véhicule juridique dont les règles d'existence et d'application prévues au *Code civil du Québec* diffèrent de celles applicables aux fiducies; il s'agit de la substitution. L'intérêt que nous portons à ce véhicule réside dans le fait qu'en vertu du principe de la dissociation existant en bijuridisme canadien⁷, la substitution est réputée, aux fins des lois fiscales

¹ *Code civil du Québec*, L.Q. 1991, c. 64 (« C.c.Q. »), art. 1260 et suiv.

² Par exemple, le constituant choisit, sous réserve de certaines restrictions (art. 1275 C.c.Q.), la personne qui administre les biens de la fiducie (art. 1276 C.c.Q.) et détermine ses pouvoirs (art. 1278 et 1308 C.c.Q.).

³ Notamment, la fiducie étant un patrimoine d'affectation autonome et distinct (art. 1260 C.c.Q.) de celui du bénéficiaire, les biens qui y sont transférés demeurent à l'abri des créanciers de ce dernier.

⁴ Par exemple, un legs en fiducie au bénéfice d'une personne inapte peut permettre d'assurer un certain niveau de vie à son bénéficiaire à la suite du décès du testateur.

⁵ Voir par exemple la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.) et mod. (« L.I.R. »), al. 104(6)b), par. 104(13), 104(13.1) et 104(13.2), et la *Loi sur les impôts*, L.R.Q., c. I-3 et mod. (« L.I. »), par. 657a) et art. 663, 663.1 et 663.2, permettant un fractionnement de revenu, avantageux en raison des taux d'impôt progressifs des fiducies testamentaires (art. 117 L.I.R. et 750 L.I.).

⁶ Voir Caroline MARION, « Et si parfois la fiducie n'était pas la solution », dans *Colloque – Les fiducies entre vifs*, Montréal, Éditions Yvon Blais, 2010, pp. 75-116.

⁷ Pour en savoir plus sur la dissociation en bijuridisme canadien, voir généralement Marc CUERRIER, Sandra HASSAN et Marie-Claude GAUDREAU, « Bijuridisme (à suivre...) »

canadiennes et québécoises, être une fiducie⁸. Ainsi, la substitution pourrait-elle être un outil de planification intéressant pour certaines personnes et dans certaines situations en remplacement de la fiducie?

Afin de répondre à cette question, il est nécessaire de procéder, en premier lieu, à l'analyse de la substitution en droit civil québécois. Pour ce faire, nous étudierons les fondements généraux de celle-ci, énoncerons les caractéristiques se rapportant aux deux types de substitutions qu'il est possible d'établir et traiterons des modalités particulières auxquelles elles peuvent être assujetties. Ainsi, il sera possible d'évaluer les avantages civils que procure l'utilisation d'une substitution en planification. En second lieu, nous examinerons le traitement fiscal accordé à ce véhicule juridique. À cet égard, bien que la substitution soit réputée être une fiducie, en raison des règles de droit civil propres à ce concept et des diverses modalités pouvant être prévues à l'acte constitutif, les résultats obtenus lors de l'application de certaines règles fiscales relatives aux fiducies diffèrent lorsque ces règles sont appliquées aux substitutions. Nous ne traiterons pas des règles fiscales relatives aux véritables fiducies, qui font déjà l'objet de nombreux textes. En troisième lieu, nous analyserons les conséquences, souvent non désirées des personnes concernées, pouvant résulter du transfert de certains biens particuliers en substitution en raison de l'application des règles fiscales des fiducies aux substitutions. Bien que l'analyse soit effectuée principalement dans un contexte de planification testamentaire et successorale, par l'étude des substitutions créées en raison et par suite du décès du constituant, les conséquences fiscales découlant d'une substitution créée du vivant du constituant seront également abordées.

(...suite)

canadien et harmonisation de la législation fiscale fédérale », (2003), vol. 51, n° 1 *Revue fiscale canadienne* 160-189, p. 168; Martin LAMOUREUX, « Harmonisation des lois fiscales – La dissociation : un mécanisme d'exception Partie III », (2002), vol. 23, n° 4 *Revue de planification fiscale et successorale* 735-747.

⁸ S.-al. 248(3)a)(i) L.I.R. et par. 7.9c) L.I. Afin d'alléger le contenu du présent texte, seules les références à la *Loi de l'impôt sur le revenu* sont indiquées. En cas de divergence entre la *Loi de l'impôt sur le revenu* et la *Loi sur les impôts* du Québec, une référence aux deux lois sera faite.

1. LA SUBSTITUTION EN DROIT CIVIL QUÉBÉCOIS

1.1. FONDEMENTS GÉNÉRAUX DE LA SUBSTITUTION⁹

1.1.1. Concept

La substitution est un concept de droit civil permettant à une personne, le constituant, de transférer des biens, par donation ou legs¹⁰, à une ou plusieurs personnes de son choix, nommée(s) grevé(s)¹¹, et de déterminer, au même moment, qui sera l'appelé¹², c'est-à-dire qui recevra ou pourrait recevoir ces biens postérieurement au(x) grevé(s). En effet, le *Code civil du Québec* prévoit ce qui suit : « Il y a substitution lorsqu'une personne reçoit des biens par libéralité, avec l'obligation de les rendre après un certain temps à un tiers¹³. » Il ressort de cette définition que trois conditions doivent être remplies afin qu'une substitution soit créée : la coexistence de deux donations ou legs d'un même bien, que ces deux libéralités soient successives et que la réalisation de la deuxième libéralité soit soumise à un terme¹⁴. Par exemple, un testateur peut prévoir le legs en substitution suivant : « Je lègue mes trois résidences en location touristique à mon épouse, à charge par celle-ci de les rendre à notre fils à son décès. » Ce transfert des trois résidences aurait également pu être effectué du vivant du testateur par une donation, à son épouse, assujettie à la même charge¹⁵.

⁹ Le présent texte ne se veut pas une analyse exhaustive des règles de droit civil de la substitution. Pour une étude plus approfondie de celles-ci, voir généralement Josée LACHAPELLE, « La substitution en planification successorale », (1994), vol. 16, n° 2 *Revue de planification fiscale et successorale* 211-278; Odile ST-HILAIRE, « La substitution, une alternative intéressante à la fiducie testamentaire », (2002), n° 1 *Cours de perfectionnement du Notariat* 89-121. Bien que le texte de M^e Lachapelle ait été publié en 1994, ce texte est toujours d'actualité tant en droit civil qu'en droit fiscal sur de nombreux points. De plus, bien que la substitution soit une institution qui existait selon le *Code civil du Bas-Canada*, il se trouve très peu de jurisprudence pertinente quant au sujet du présent texte.

¹⁰ Art. 1218, al. 2 C.c.Q.

¹¹ Art. 1219, al. 1 C.c.Q.

¹² *Id.*

¹³ Art. 1218, al. 1 C.c.Q.

¹⁴ *Paquette c. Paquette*, [1991] R.J.Q. 1598 (C.S.); J. LACHAPELLE, précité, note 9, 214; Jean GAGNON, *L'examen des titres immobiliers*, 3^e éd., mise à jour par Lucie LAFLAMME, Marie GALARNEAU et Pierre DUCHAINE, Cowansville, Éditions Yvon Blais, 2009, pp. 294-295.

¹⁵ Une telle donation peut toutefois être assujettie aux règles d'attribution.

Le *Code civil du Québec* prévoit également la possibilité pour le constituant d'effectuer, en même temps que les deux premières, une troisième et dernière libéralité afin de déterminer à qui l'appelé devra, à son tour, remettre les biens¹⁶. Le véhicule de la substitution devient ainsi très intéressant, puisqu'il permet au donateur ou testateur d'assurer la transmission d'un bien ou d'une valeur à plusieurs générations.

L'ouverture de la substitution est le moment où le grevé doit transférer les biens à l'appelé. Elle se produit lors de la réalisation du premier des événements suivants : l'arrivée du moment fixé par le constituant dans l'acte créant la substitution ou, à défaut, au décès du grevé¹⁷. Par exemple, le constituant qui a légué trois résidences touristiques à son épouse aurait pu prévoir que celle-ci devra remettre l'une d'elles à son fils lorsque celui-ci aura atteint 30 ans et les deux autres à son décès. De cette façon, l'épouse aurait profité des revenus produits par les trois résidences jusqu'au trentième anniversaire de son fils et aurait continué à bénéficier des revenus de deux d'entre elles jusqu'à son décès. Le défunt assure ainsi un certain revenu à son épouse et à son fils. Dans les situations où le grevé est une personne morale, l'ouverture de la substitution doit se produire au plus tard au trentième anniversaire du jour à partir duquel cette personne morale devient propriétaire des biens substitués¹⁸. Par exemple, l'ouverture de la substitution se produira au plus tard 30 ans suivant le jour du décès du constituant ou celui de la donation par le constituant, selon le cas. Le *Code civil du Québec* offre la possibilité au grevé de rendre les biens à l'appelé avant l'arrivée du terme fixé¹⁹. Il peut ainsi, à la condition de ne pas causer de préjudices à ses créanciers et à des appelés éventuels²⁰, mettre fin à la substitution à un moment choisi à son entière discrétion. À partir de l'ouverture de la substitution, les règles du *Code civil du Québec* concernant le droit des successions s'appliquent à la substitution²¹.

¹⁶ Art. 1219, al. 2 et 1221 C.c.Q.

¹⁷ Art. 1240, al. 1 C.c.Q.

¹⁸ Art. 618, al. 1 et 1240, al. 2 C.c.Q.

¹⁹ Art. 1234, al. 1 C.c.Q.; *MRN c. Smith*, [1960] R.C.S. 477 (« *Smith* »).

²⁰ Art. 1234, al. 2 C.c.Q.

²¹ Art. 1222 C.c.Q.

1.1.2. Droits et obligations du grevé communs à tous les types de substitutions

Le grevé est propriétaire des biens compris dans la substitution jusqu'à l'ouverture de celle-ci²². Cette caractéristique, qui, à notre avis, fait de cette institution un outil de planification intéressant, permet au grevé « d'user, de jouir et de disposer librement et complètement [des] bien[s] »²³ qui y sont compris. Sous réserve des limites au droit de propriété ainsi que des règles d'administration propres à la substitution dont nous traiterons ci-après, le grevé est le décideur, le gestionnaire, l'administrateur; il est en quelque sorte le fiduciaire eu égard aux biens qu'il reçoit en substitution, et ce, sans égard à l'opinion d'une tierce partie. Cette propriété accorde également au grevé un droit dans tous les fruits et revenus des biens substitués²⁴. Toutefois, comme nous le verrons dans la section concernant les différents types de substitutions, en plus d'être restreint par certains articles du *Code civil du Québec*, le droit de propriété du grevé peut être restreint ou élargi par l'acte constitutif selon les volontés du constituant. Ces volontés doivent respecter la règle de droit civil qui prévoit qu'il est interdit de déroger aux articles du *Code civil du Québec* qui sont d'ordre public²⁵. Lorsque le statut d'ordre public a été conféré à une disposition soit par la loi, soit à la suite de l'interprétation des tribunaux²⁶, l'acte constitutif ne peut aller à l'encontre de cette disposition.

Malgré le fait que les biens substitués entrent dans le patrimoine personnel du grevé, ils ne sont pas confondus avec les autres biens appartenant à celui-ci²⁷ et sont soumis à des règles particulières d'administration²⁸. L'obligation imposée au grevé, par le *Code civil du*

²² Art. 1223 C.c.Q.

²³ Art. 947, al. 1 C.c.Q.

²⁴ Art. 948, 949 et 908 à 910 C.c.Q.

²⁵ Art. 9 C.c.Q.

²⁶ Louise LANGEVIN et Nathalie VÉZINA, « Le contrat », dans *Obligations et contrats*, Collection de droit 2010-2011, École du Barreau du Québec, vol. 5, Cowansville, Éditions Yvon Blais, 2010, p. 36.

²⁷ Art. 1223 C.c.Q.; O. ST-HILAIRE, précité, note 9, 98.

²⁸ Ces règles d'administration peuvent, tout comme les droits de propriété du grevé, être modifiées par le constituant, sous réserve des règles d'ordre public. Par exemple, il est possible pour le constituant de soustraire le grevé à l'obligation d'utiliser le prix de toute aliénation des biens substitués conformément aux placements présumés sûrs.

Québec, de procéder à un inventaire des biens²⁹, de les assurer³⁰, de poser les actes nécessaires à leur entretien et leur conservation³¹, d'inscrire la substitution au bureau de la publicité des droits³², de payer les charges et les dettes se rapportant aux biens substitués qui deviennent exigibles pendant qu'il en est propriétaire³³, d'informer l'appelé des modifications à la masse des biens et des remplois effectués³⁴, de faire une reddition de compte finale à l'ouverture de la substitution³⁵, d'utiliser l'argent conformément aux règles concernant les placements présumés sûrs³⁶, ainsi que « [d']agir avec prudence et diligence eu égard aux droits de l'appelé »³⁷, amène à conclure qu'il est préférable que le patrimoine formé des biens transférés en substitution soit administré distinctement du patrimoine formé des autres biens du grevé.

Il existe toutefois certains risques reliés au fait que le grevé soit propriétaire des biens substitués. Tout d'abord, ces derniers ne sont pas protégés contre les créanciers du grevé³⁸. Afin de remédier partiellement à cette situation, il est possible pour le constituant de prévoir une clause d'insaisissabilité des biens substitués³⁹. Cependant, ce remède n'est que partiel pour deux motifs : une telle clause ne protège pas les biens contre les créanciers alimentaires du grevé et ce dernier peut renoncer à l'insaisissabilité⁴⁰. De plus, si l'un des créanciers postérieurs à l'ouverture du droit du grevé obtient l'autorisation préalable d'un juge, il peut faire saisir

²⁹ Art. 1224 C.c.Q.

³⁰ Art. 1227 C.c.Q.

³¹ Art. 1226, al. 1 C.c.Q.

³² Art. 1218, al. 2 C.c.Q. Pour des précisions concernant la publicité des droits, voir généralement O. ST-HILAIRE, précité, note 9, 101-103.

³³ Art. 1226, al. 2 C.c.Q.

³⁴ Art. 1231 C.c.Q.

³⁵ Art. 1244, al. 1 C.c.Q.

³⁶ Art. 1230 C.c.Q.

³⁷ Art. 1225 C.c.Q.

³⁸ Art. 1233 C.c.Q.

³⁹ Art. 2649 C.c.Q.

⁴⁰ Jacques DESLAURIERS, *Les sûretés réelles au Québec*, Montréal, Wilson & Lafleur, 2008, pp. 67-70.

les biens substitués⁴¹. Enfin, un autre inconvénient se présente lorsqu'une personne mineure ou inapte est grevé ou appelé à la substitution. En effet, il est possible qu'au cours de la substitution, le grevé devienne inapte ou qu'il décède prématurément alors que les appelés sont mineurs. Le grevé étant propriétaire des biens substitués avant l'ouverture de la substitution et l'appelé étant propriétaire de ceux-ci postérieurement à l'ouverture, les règles régissant la tutelle au mineur⁴² et les régimes de protection des majeurs⁴³ trouveront application aux biens substitués en présence d'un propriétaire inapte ou mineur. Le constituant peut contourner cette problématique en prévoyant à l'acte constitutif que, dans ces situations, l'administration des biens substitués sera confiée à un tiers⁴⁴. La présence d'un mineur ou du risque de la survenance d'une inaptitude n'est donc pas un obstacle à l'utilisation d'une substitution.

1.1.3. L'appelé

Pour déterminer qui peut être appelé à la substitution, l'article 1242 C.c.Q. prévoit qu'il faut s'en remettre aux règles établissant les qualités requises pour être légataire ou donataire⁴⁵. L'évaluation de ces qualités se fait au moment de l'ouverture de la substitution⁴⁶. À ce moment, les personnes physiques existantes, notamment un enfant conçu qui n'est pas encore né et qui naîtra vivant et viable, et les personnes morales peuvent être appelés. Dans le passé, certains auteurs se sont interrogés sur la possibilité pour une fiducie d'être appelée de substitution, en raison de l'utilisation du terme « tiers » au premier alinéa de l'article 618 C.c.Q.⁴⁷ Le second alinéa de l'article 618 C.c.Q. prévoit ce qui suit : « Le fiduciaire peut recevoir le legs

⁴¹ *Code de procédure civile*, L.R.Q., c. C-25, par. 553 3).

⁴² Art. 177 et suiv. C.c.Q.

⁴³ Art. 256 et suiv. C.c.Q.

⁴⁴ Art. 210 et 266 C.c.Q.; pour un modèle de clause confiant l'administration des biens d'un mineur à un tiers, voir Lucie BEAUCHEMIN, « Testament fiduciaire », dans *Répertoire de Droit de la Chambre des notaires du Québec*, Nouvelle série, « Libéralités », Modèles d'actes, n° 3.3, Montréal, 2004, correctifs apportés en 2009, p. 42.

⁴⁵ Art. 1242, 617, 618, 1814 et 1815 C.c.Q.

⁴⁶ Art. 1242, al. 1 C.c.Q.

⁴⁷ Marc JOLIN, « Planification successorale et testamentaire – Utilisation de la substitution en planification testamentaire », dans *Congrès 97*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1998, pp.23:1-56, à la page 23:8; O. ST-HILAIRE, précité, note 9, 100.

destiné à la fiducie ou celui qui sert à la poursuite du but de la fiducie. » Cet article signifie implicitement qu'une fiducie peut être légataire. Ainsi, puisqu'une fiducie a les qualités requises pour succéder et que la seule exigence qui touche les appelés est celle prévue à l'article 1242 C.c.Q., une analyse conjointe de ces deux articles permet de penser qu'il est possible pour une fiducie d'être appelé de substitution. De plus, dans son analyse sur le sujet, l'auteur Marc Jolin conclut de la façon suivante : « En conséquence, il serait possible de créer une substitution, [...] aux termes de laquelle à l'ouverture, les biens substitués seraient remis à un appelé qui est une fiducie constituée par le testateur disposant. » Il semble donc possible de nommer une fiducie comme appelé.

Dès la réception des biens par le grevé, l'appelé « a un droit éventuel aux biens substitués »⁴⁸. Ce droit éventuel lui permet de renoncer ou disposer de son droit⁴⁹, de procéder à l'inventaire si le grevé néglige de le faire⁵⁰, ainsi que d'entreprendre certains recours nécessaires à la protection de son droit lorsque le grevé le met en péril, notamment, d'obtenir du tribunal que le grevé n'ait plus droit aux fruits et revenus civils⁵¹ se rapportant aux biens substitués⁵². Dans le cas d'un appelé qui n'est pas encore conçu, le constituant ou, à défaut, le tribunal procède à la nomination d'un curateur à la substitution afin de protéger efficacement les droits d'un tel appelé⁵³.

À l'ouverture de la substitution, l'appelé devient propriétaire des biens substitués⁵⁴ et, sous réserve d'une substitution de deuxième ordre ou d'une clause d'inaliénabilité ou d'insaisissabilité⁵⁵, ces biens entrent dans son patrimoine personnel et reçoivent le même traitement que les autres biens qu'il possède. Ainsi, aucune limitation aux droits de propriété ni aucunes

⁴⁸ Art. 1235 C.c.Q.

⁴⁹ *Id.*

⁵⁰ Art. 1236 C.c.Q.

⁵¹ O. ST-HILAIRE, précité, note 9, 96.

⁵² Art. 1235, 1237 et 1238 C.c.Q.

⁵³ Art. 1239 C.c.Q.

⁵⁴ Art. 1243 C.c.Q.

⁵⁵ En effet, il est possible pour le constituant de prévoir, dans l'acte constitutif, une telle restriction au droit de disposer de l'appelé sur la base d'un intérêt sérieux et légitime (art. 1212 et suiv. et 2649 C.c.Q.). Il est aussi intéressant de noter que tel qu'il est prévu au *Code civil du Québec*, une stipulation d'inaliénabilité d'un bien entraîne son insaisissabilité dans les limites établies par la loi (art. 1215 C.c.Q.).

règles d'administration particulières ne s'appliquent lorsque les biens substitués se retrouvent entre les mains de l'appelé. Au moment de l'ouverture de la substitution, l'appelé doit rembourser au grevé diverses sommes que ce dernier a acquittées alors qu'il était propriétaire des biens substitués⁵⁶, notamment, les impenses utiles remboursables au possesseur de bonne foi⁵⁷ et les dettes en capital dont il n'avait pas la charge⁵⁸. Enfin, la loi crée une fiction selon laquelle l'appelé reçoit les biens directement du constituant de la substitution⁵⁹. Les biens substitués n'entrent donc pas dans la succession du défunt grevé⁶⁰. Toutefois, malgré cette fiction, si des droits réels et personnels dans les biens substitués ont été accordés par le grevé dans les limites de ses pouvoirs⁶¹, ces droits subsistent lorsque les biens passent dans les mains de l'appelé⁶². En effet, comme nous le verrons dans la prochaine section, le *Code civil du Québec* et le constituant fixent les pouvoirs que détient le grevé sur les biens et, lorsque le grevé agit dans les limites de ses pouvoirs, l'appelé ne reprend pas les biens tels qu'ils étaient lorsqu'ils appartenaient au constituant, mais il les reprend assujettis aux droits dont le grevé les a affectés.

1.2. TYPES DE SUBSTITUTIONS ET LEURS MODALITÉS

Le *Code civil du Québec* prévoit des règles supplétives⁶³ applicables aux substitutions. Ainsi, dans le cas où le constituant prévoit uniquement le legs ou la donation à charge de remettre le bien à un tiers, sans prévoir les modalités entourant cette substitution, les pouvoirs et règles qui régissent celle-ci sont celles prévues au *Code civil du Québec*. Il s'agit alors d'une substitution pure. Par contre, dans les cas où le constituant restreint ou élargit, aux termes de l'acte constitutif, le droit de propriété du grevé sur les biens substitués et ses obligations de remise face à l'appelé, les bénéficiaires de la substitution se retrouvent devant une substitution *de residuo*. De plus, tant en présence d'une substitution pure que d'une substitution *de residuo*, il

⁵⁶ Art. 1247 à 1250 C.c.Q.

⁵⁷ Art. 1248 C.c.Q.

⁵⁸ Art. 1247, al. 1 C.c.Q.

⁵⁹ Art. 1243 C.c.Q.

⁶⁰ *Smith*, précité, note 19.

⁶¹ *Infra*, section 1.2.1.

⁶² Art. 1229, al. 2 C.c.Q.

⁶³ Art. 9 C.c.Q.

est possible que le constituant stipule certaines modalités et règles d'administration régissant la substitution qu'il constitue. La substitution peut alors être considérée également comme graduelle, à charge ou conditionnelle. Dans la présente section, l'analyse portera sur la différence entre une substitution pure et une substitution *de residuo* et sur les situations où la substitution pure ou *de residuo* peut être considérée comme graduelle, à charge et conditionnelle.

1.2.1. Substitution pure

En présence d'une substitution pure, le grevé a le pouvoir d'aliéner les biens à titre onéreux⁶⁴. Lorsqu'il transfère ainsi un bien substitué, le grevé a l'obligation d'utiliser les sommes qu'il reçoit en retour pour acquérir de nouveaux biens ou faire des placements au bénéfice de la substitution⁶⁵. De plus, il est interdit au grevé d'aliéner à titre gratuit⁶⁶ ou de tester des biens substitués⁶⁷. Le *Code civil du Québec* accorde également au grevé le pouvoir de louer et d'hypothéquer les biens substitués, mais, dans ce dernier cas, seulement si une telle garantie est nécessaire « pour l'entretien et la conservation du bien ou pour faire un placement au nom de la substitution »⁶⁸. Par ce jeu de droits et d'interdictions prévus au *Code civil du Québec*, en utilisant une substitution, le constituant s'assure que l'appelé recevra, à l'ouverture de celle-ci, non pas un bien précis mais une certaine valeur⁶⁹. Cette valeur ne représente pas nécessairement la valeur du bien au moment où le grevé l'a reçu, mais représente celle du bien à la suite d'un usage normal fait par le grevé. Il est ainsi possible que la valeur que reçoit l'appelé soit supérieure à celle existant au moment du transfert au grevé, par exemple si le bien substitué est un immeuble ayant pris de la valeur, ou moindre, dans le cas par exemple d'actions dont la valeur aurait chuté.

1.2.2. Substitution de residuo

La substitution *de residuo* se caractérise par le fait que les seuls biens devant être remis à l'appelé sont ceux dont le grevé est toujours propriétaire

⁶⁴ Art. 1229, al. 1 C.c.Q.

⁶⁵ Art. 1230 C.c.Q.

⁶⁶ *Chabot c. Chabot*, 2011 QCCA 2186 (« Chabot »).

⁶⁷ Art. 1232, al. 1 C.c.Q. *a contrario*.

⁶⁸ Précité, note 64.

⁶⁹ Art. 1244 C.c.Q.; *Chabot*, précité, note 66.

à l'ouverture de la substitution. L'existence de la substitution est conditionnelle à la présence d'un résidu de biens à l'ouverture de celle-ci. Ainsi, contrairement à la substitution pure, le constituant ne garantit à l'appelé ni bien particulier ni valeur précise; l'appelé ne reçoit qu'un résidu, si résidu il y a. Ce résidu peut être en nature ou se retrouver sous la forme du solde du prix de vente des biens substitués⁷⁰. Il existe différentes façons de créer une substitution *de residuo*. Tout d'abord, celle-ci peut être établie de façon tacite par le jeu de la règle prévue à l'article 1220 C.c.Q. Cet article prévoit ce qui suit : « La défense de tester des biens, faite au donataire ou légataire sans autre indication, emporte substitution en faveur [des] héritiers *ab intestat* [du constituant] quant aux biens donnés ou légués qui restent à son décès. » Ainsi, les personnes qui auraient hérité du constituant en l'absence de testament lors de son décès sont appelés de substitution pour les biens demeurés dans les mains du grevé au décès de celui-ci. Elle peut également être créée de façon expresse, en éliminant l'interdiction faite au grevé de disposer gratuitement des biens substitués et de tester de ceux-ci ou en le soustrayant à son obligation de faire emploi du prix de l'aliénation desdits biens⁷¹. Dans ce dernier cas, l'appelé ne recevra que les biens dont le grevé n'aura pas disposé de son vivant ou par testament.

Dans le cadre de planifications testamentaires, la substitution *de residuo* créée de façon expresse représente une solution intéressante en raison des diverses modalités qui peuvent être prévues. Les termes employés dans la rédaction de cette variété de substitution sont déterminants sur le patrimoine qui sera remis à l'appelé⁷². Par exemple, le constituant peut prévoir que le grevé n'a pas à faire emploi du prix d'aliénation des biens substitués et qu'il peut en conserver le solde non utilisé. De cette façon, seuls les biens en nature que le grevé possède au moment de l'ouverture de la substitution et le solde non transféré au patrimoine personnel du grevé du prix des biens aliénés passent dans le patrimoine de l'appelé. Enfin, la substitution *de residuo* peut être formulée ainsi : « Je lègue tous mes biens à mon épouse, à charge pour celle-ci de remettre le résidu à son décès à nos enfants. » Bien que cette clause semble accorder des pouvoirs très larges au grevé, il a été décidé dans l'affaire *Denault c. Leblanc (Succession)*⁷³ qu'une telle substitution « ne signifie pas que le grevé peut faire tout ce qu'il veut des biens qui lui ont été légués », il doit agir dans le respect des droits de

⁷⁰ Art. 1246 C.c.Q.

⁷¹ Art. 1232 C.c.Q.

⁷² J. LACHAPELLE, précité, note 9, 222.

⁷³ 2007 QCCS 6147, par. 37.

l'appelé et ne pas dilapider les biens substitués. Afin d'éviter des conflits entre le grevé et l'appelé lors de l'interprétation d'une telle clause, le constituant peut préciser la manière dont le solde du prix de vente d'un bien peut être utilisé, notamment, en mentionnant que l'argent peut être dépensé sans aucune restriction, à l'entière discrétion du grevé. De même, l'autorisation de tester des biens substitués doit être claire et sans équivoque⁷⁴. Il est essentiel de bien rédiger les clauses régissant les droits de propriété du grevé afin d'atteindre les objectifs de celui-ci.

1.2.3. Modalités d'une substitution pure et d'une substitution de *residuo*

Il est possible pour le constituant de prévoir, tant en présence d'une substitution pure qu'en présence d'une substitution *de residuo*, des clauses particulières stipulant les modalités particulières devant régir l'existence de la substitution. Certaines de ces modalités influencent le traitement fiscal reçu par la substitution.

1.2.3.1. Substitution graduelle

Le constituant peut prévoir, dans l'acte constitutif, une libéralité de second ordre, c'est-à-dire que l'appelé devra lui aussi remettre les biens à une tierce personne à l'arrivée d'un terme. En présence d'une substitution graduelle, l'appelé de premier ordre devient grevé dans la substitution de second ordre⁷⁵.

1.2.3.2. Substitution à charge

Une donation ou un legs en pleine propriété peut faire l'objet d'une charge⁷⁶. La substitution devant être créée par donation ou testament et le grevé étant pleinement propriétaire des biens substitués, il est possible d'assujettir une substitution à une charge. Par exemple, un legs en substitution d'une résidence peut être fait à charge par le grevé d'accorder un droit d'habitation à l'épouse du constituant sa vie durant. Si une partie de

⁷⁴ L. LAFLAMME, M. GALARNEAU et P. DUCHAINE, précité, note 14, 297.

⁷⁵ Art. 1219, al. 2 et 1221 C.c.Q.

⁷⁶ Art. 1831 C.c.Q.; Germain BRIÈRE, *Droit des successions*, 3^e éd., revue et mise à jour par Jacques Beaulne, Montréal, Wilson & Lafleur, 2002, pp. 195-205; Pierre CIOTOLA, *De la donation*, 2^e éd., Montréal, Wilson & Lafleur, 2006, pp. 27-28; M. JOLIN, précité, note 47, 23:12.

cette résidence est mise en location, la charge peut consister en un usufruit afin que le bénéficiaire de cette charge puisse recevoir les revenus de loyer. Le grevé peut également avoir la charge de verser, par exemple, 10 % des revenus provenant des biens substitués à une tierce personne sa vie durant. Lors de l'ajout de charges au moment de la création d'une substitution, il est essentiel de tenir compte des conséquences fiscales pour le grevé et l'appelé pouvant découler de celles-ci⁷⁷.

1.2.3.3. Substitution conditionnelle

La substitution est dite conditionnelle lorsque le constituant assujettit l'existence de la substitution à une condition. Dans un tel cas, c'est l'existence de la substitution qui est conditionnelle. À défaut de remplir cette condition, le grevé recevra les biens, mais n'aura pas à les remettre à l'appelé⁷⁸. Par exemple, il est possible de prévoir une clause à l'acte constitutif stipulant que la substitution existera uniquement si l'appelé détient, au moment du décès du constituant, au moins 25 % des actions ordinaires de la société. De cette façon, le grevé reçoit les actions, mais il n'aura à les remettre à l'appelé que si celui-ci est propriétaire d'au moins 25 % des actions au décès du constituant.

Une autre forme de condition peut également être prévue. Celle-ci rend conditionnelle l'existence non pas de la substitution mais l'existence du legs ou de la donation⁷⁹. En présence d'une telle condition, ce ne sont pas seulement les droits de l'appelé qui sont conditionnels mais également ceux du grevé. Les différents types de conditions qu'il est possible de prévoir et leurs conséquences fiscales respectives seront traités ci-après.

1.2.3.4. Autres modalités particulières d'une substitution

Le *Code civil du Québec* autorise l'ajout d'autres clauses modulant les pouvoirs du grevé. Bien que de telles clauses permettent de respecter fidèlement les volontés du constituant, certaines d'entre elles influencent le traitement fiscal accordé à la substitution. Le constituant doit connaître les conséquences découlant du choix des modalités qu'il insère à l'acte. Voici les clauses ayant des implications fiscales et qui feront l'objet d'une étude dans la prochaine section.

⁷⁷ *Infra*, section 2.2.1.

⁷⁸ M. JOLIN, précité, note 47, 23:13.

⁷⁹ Art. 747 C.c.Q.

Stipulation d'inaliénabilité

Il est possible pour le constituant d'interdire totalement ou partiellement l'aliénation de biens à titre onéreux⁸⁰. L'interdiction peut porter sur un ou plusieurs biens. De cette façon, le constituant peut s'assurer que l'appelé reçoive un bien précis ou que le grevé conserve ce bien pour une durée minimale. L'inaliénabilité d'un bien entraîne son insaisissabilité dans les limites mentionnées à la section 1.1.2. du présent texte.

Faculté d'élire

Le premier alinéa de l'article 1255 C.c.Q. autorise le constituant à se réserver le droit de déterminer ultérieurement la part des appelés. Bien sûr, cette possibilité existe uniquement dans le cas de la substitution créée du vivant du constituant. Cet article permet également au constituant de laisser au grevé le soin de déterminer la part que recevra chacun des appelés. La rédaction de cet article est claire; le constituant choisit les appelés et le grevé détermine leur part respective. Il n'est donc pas possible pour le constituant de laisser le choix des appelés au grevé. Il est cependant possible pour le grevé d'établir que la part d'un des appelés est nulle⁸¹.

La fixation des parts par le grevé peut être faite, sauf stipulation contraire du constituant, de son vivant dans tout acte ou par les termes de son testament. À cet effet, les appelés recevant les biens directement du constituant⁸², le choix de la part de chacun d'eux par le grevé ne représente pas pour celui-ci la dévolution d'une partie de ses biens à sa mort⁸³. En conséquence, même si l'ouverture de la substitution a lieu au décès du grevé, la faculté d'élire peut être exercée autrement que par le testament du grevé⁸⁴. Ainsi, l'utilisation du testament et, par le fait même, le respect des règles de forme de ce document ne sont pas obligatoires pour que la faculté d'élire soit valide⁸⁵. Toutefois, afin d'éviter des contestations et de faciliter la preuve,

⁸⁰ Art. 1229, al. 1 C.c.Q.; John E.C. BRIERLEY, « Substitutions, stipulations d'inaliénabilité, fiducies et fondations », (1988), n° 3 *Cours de perfectionnement du Notariat* 243-282; Michelle CUMYN, « Les restrictions à la liberté d'aliéner dans le Code civil du Québec », (1994), vol. 39, *Revue de droit de McGill* 877-913, p. 901.

⁸¹ Art. 1255, al. 2 C.c.Q.

⁸² *Supra*, section 1.1.3.

⁸³ Art. 703 C.c.Q.

⁸⁴ Voir toutefois J. LACHAPPELLE, précité, note 9, 223.

⁸⁵ Art. 712 et suiv. C.c.Q.

le constituant peut prévoir à l'acte constitutif l'obligation pour le grevé d'exercer cette faculté par écrit devant témoins ou dans un acte notarié.

Remise anticipée

Si le terme fixé pour la remise des biens à l'appelé représente un élément déterminant pour le constituant, il lui est possible d'inclure à l'acte constitutif une clause limitant ou interdisant complètement toute remise anticipée. Une telle clause peut, notamment, être envisagée dans le but d'éviter toute remise anticipée en faveur d'appelés mineurs⁸⁶.

La combinaison de deux ou plusieurs types de substitutions demeure une option pour le rédacteur de l'acte constitutif. Par exemple, une substitution *de residuo* ayant des conditions très précises en ce qui concerne le résidu peut être assortie de l'exécution de diverses charges par le grevé.

2. TRAITEMENT DE LA SUBSTITUTION EN DROIT FISCAL CANADIEN ET QUÉBÉCOIS

2.1. SUBSTITUTION ET PRÉSUMPTION DE FIDUCIE

Fiducie fiscale

Sur le plan civil, la substitution constitue une restriction à la libre disposition des biens et se distingue, tant dans sa forme que dans ses règles d'application, du patrimoine d'affectation qu'est la fiducie. Alors, pour quel(s) motif(s) cette institution est-elle régulièrement comparée à la fiducie⁸⁷? Ce recours à la comparaison s'explique par l'insertion dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*⁸⁸ et dans la *Loi sur les impôts* du Québec d'une présomption selon laquelle la substitution est réputée, pour l'application de

⁸⁶ *Supra*, section 1.1.2.

⁸⁷ Voir par exemple Caroline MARION, « Démystifier la substitution : une option à la fiducie testamentaire », (2005), vol. 26, n° 4 *Revue de planification fiscale et successorale* 775-814; Caroline MARION et Marilyn PICCINI ROY, « Coffre d'outils en planification successorale : Partie A – Tableau comparatif : usufruit, substitution, fiducie », dans *Congrès 2009*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2010, pp. 23:5-25.

⁸⁸ Div. 248(3)a)(i)(A) L.I.R.

ces lois, être une fiducie⁸⁹. Dans une interprétation technique⁹⁰, l'ARC a confirmé que cette présomption s'applique tant en présence d'une substitution pure que *de residuo*. Ainsi, toute substitution devient un particulier assujéti à l'impôt sur le revenu relativement aux biens substitués⁹¹. Imposition des revenus mondiaux⁹², déclaration de revenus annuelle⁹³, acomptes provisionnels⁹⁴ et obtention des certificats de décharge⁹⁵ ne sont que quelques-unes des règles que le grevé doit respecter deux fois plutôt qu'une : une première fois relativement à ses biens et revenus personnels et une seconde fois pour les biens substitués et les revenus qu'ils produisent.

En ce qui a trait au grevé et à l'appelé, l'alinéa 248(3)d) L.I.R. prévoit qu'ils sont réputés bénéficiaires de la fiducie fiscale. Dans une substitution pure, le grevé est le bénéficiaire réputé des revenus provenant des biens substitués jusqu'à l'ouverture de la substitution et l'appelé, le bénéficiaire réputé du capital. Selon l'auteur Pierre Barsalou, le grevé peut également être cobénéficiaire du capital avec l'appelé puisqu'« il a un droit éventuel à la propriété pleine et entière des biens substitués advenant la caducité du legs à l'appelé⁹⁶ ». Dans le cadre d'une substitution *de residuo*, le grevé est bénéficiaire réputé des revenus et cobénéficiaire réputé du capital avec l'appelé. Enfin, dans une substitution pure ou *de residuo* en vertu de laquelle

⁸⁹ L'expression « fiducie fiscale » fera référence, dans le présent texte, au concept de la substitution dans un contexte fiscal.

⁹⁰ Voir J. LACHAPELLE, précité, note 9, 225; AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 9709555, « Legs en substitution *de residuo* après 1990 », 13 mai 1997.

⁹¹ Par. 104(2), par. 248(1) « personne » et « particulier » et par. 2(1) L.I.R.

⁹² Partie I L.I.R.

⁹³ Al. 150(1)c) et 150(1.1)b) L.I.R.

⁹⁴ Art. 156 L.I.R.; AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 2007-0260071E5, « Instalment Interest & Penalties-Inter Vivos Trust », 16 janvier 2008; REVENU QUÉBEC, interprétation technique 02-0109229, « Assujettissement des fiducies aux règles concernant les acomptes provisionnels – Méthodes de calcul des intérêts à payer sur acomptes provisionnels », 9 décembre 2002. Toutefois, selon l'alinéa 104(23)e) L.I.R., une fiducie testamentaire n'a pas à effectuer d'acomptes provisionnels.

⁹⁵ Par. 159(2) L.I.R.

⁹⁶ Pierre BARSALOU, « L'impact des particularités du droit civil dans l'application des lois fiscales », dans *2000 Conference Report*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 2001, pp. 8:1-31, à la page 8:11.

le grevé est chargé de donner un pourcentage du revenu à une tierce personne, cette tierce personne devient l'un des bénéficiaires réputés des revenus⁹⁷. En conséquence, lorsqu'une personne transfère ses biens en substitution en raison du fait que cette institution répond, sur le plan juridique, à ses volontés, celle-ci doit prendre en considération que les biens substitués et les revenus en provenant seront assujettis aux règles fiscales applicables aux fiducies.

Fiducie fiscale testamentaire

La législation fiscale prévoit, de plus, que si la substitution est créée par testament, la fiducie présumée est réputée avoir été créée par testament⁹⁸. Cette présomption permet aux substitutions créées au décès d'un particulier (« défunt-constituant »), par les termes de son testament, de satisfaire aux exigences nécessaires à l'obtention du statut de fiducies testamentaires, soit d'avoir « commencé à exister au décès d'un particulier et par suite de ce décès » et d'avoir été créées par ce particulier⁹⁹. Grâce à cette qualification, une telle substitution se soustrait à l'imposition au taux marginal prévu pour les fiducies non testamentaires¹⁰⁰, applicables aux substitutions créées par donation¹⁰¹, afin de bénéficier des taux d'imposition progressifs accordés aux fiducies testamentaires¹⁰². Elle permet également au grevé de choisir une fin d'année pour la fiducie fiscale différente de l'année civile¹⁰³. Dans les situations où les revenus du grevé sont élevés, un taux d'imposition progressif combiné à la possibilité de fractionnement des revenus offerte par

⁹⁷ Al. 248(3)d) et 248(25)a) L.I.R.

⁹⁸ Div. 248(3)a)(i)(B) L.I.R.

⁹⁹ Par. 108(1) « fiducie testamentaire » L.I.R.

¹⁰⁰ Par. 122(1) L.I.R. Voir Caroline RHÉAUME, *Utilisation des fiducies en planification fiscale et financière*, Brossard, Publications CCH ltée, 2008, pp. 20-21.

¹⁰¹ Par. 108(1) « fiducie non testamentaire » L.I.R.

¹⁰² Par. 117(2) L.I.R. Toutefois, peu importe son statut de fiducie testamentaire ou non testamentaire, une substitution ne peut bénéficier des crédits d'impôt personnels (par. 122(1.1) L.I.R.).

¹⁰³ Par. 104(23)a) L.I.R. Une modification proposée prévoit d'abroger ce paragraphe et de le remplacer par l'alinéa 249(1)c) et le paragraphe 249(5) L.I.R. (CANADA, Chambre des communes, *Loi modifiant la Loi de l'impôt sur le revenu, la Loi sur la taxe d'accise, la Loi sur les arrangements fiscaux entre le gouvernement fédéral et les provinces, la Loi sur la taxe sur les produits et services des premières nations et des textes connexes*, Projet de loi C-48, 21 novembre 2012, par. 231(16), 359(1) et 359(3)).

la substitution en raison de son statut de fiducie fiscale peut permettre des économies d'impôts lors de l'utilisation de ce véhicule juridique en planification testamentaire.

Une question se pose en présence d'une substitution graduelle. Celle-ci conserve-t-elle son statut de fiducie testamentaire lorsque les biens substitués sont transférés à l'appelé de premier ordre également grevé de deuxième ordre¹⁰⁴? Tout d'abord, le premier alinéa de l'article 1221 C.c.Q. prévoit qu'une substitution graduelle est une substitution à deux ordres de personnes et non deux substitutions consécutives. À la première ouverture de la substitution, les biens transférés étant toujours l'objet de la substitution graduelle initiale, ils sont réputés par le sous-alinéa 248(3)a(iii) L.I.R., même après ce transfert, « être détenu[s] par la fiducie et non autrement ». Il n'y a donc pas création d'une nouvelle fiducie fiscale, mais plutôt un changement de bénéficiaires de la fiducie testamentaire initiale. De cette façon, à l'ouverture en faveur de l'appelé de premier ordre, le statut de fiducie testamentaire est conservé.

Dans la situation où la conclusion serait qu'il s'agit d'une nouvelle fiducie fiscale, celle-ci se qualifierait de fiducie testamentaire bien qu'elle ne commence pas à exister au décès du défunt-constituant. En effet, il a été reconnu par l'Agence du revenu du Canada (« ARC ») et Revenu Québec que dans les situations où un testament prévoit la création immédiate d'une première fiducie et la création ultérieure d'une seconde relativement aux mêmes biens, même si cette dernière ne devient effective que plus tard, elle se qualifie de fiducie testamentaire¹⁰⁵. C'est exactement ce qui se passe dans le cas de la substitution graduelle; les deux ordres de la substitution sont prévus aux termes du testament du défunt-constituant, mais les droits et obligations du deuxième ordre ne s'ouvrent qu'à l'extinction de ceux du premier. De plus, la présomption de l'article 1243 C.c.Q., selon laquelle l'appelé reçoit les biens directement du défunt-constituant, permet que, même dans le cas où l'ouverture d'une substitution graduelle a lieu à un moment autre que le décès du grevé, la condition prévoyant qu'aucun bien ne doit être « remis à la fiducie autrement que par un particulier lors de son décès ou postérieurement et par suite de ce décès »¹⁰⁶ soit remplie.

¹⁰⁴ Pour d'autres opinions sur cette question, voir J. LACHAPPELLE, précité, note 9, 231-232.

¹⁰⁵ AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 2007-0233721C6, « 2007 STEP Conference – Q. 3 – Testamentary Trust », 8 juin 2007.

¹⁰⁶ Par. 108(1) « fiducie testamentaire » L.I.R.

Dans le cas où l'appelé d'une substitution, graduelle ou non, est une fiducie dont l'existence ne commence qu'au décès du grevé, il s'agit, une fois de plus, de la création immédiate d'une première fiducie, soit la substitution, et de la création ultérieure d'une seconde, soit la fiducie appelé de substitution, par les termes d'un seul et même testament. Il en découle que, les critères ci-dessus mentionnés par l'ARC étant respectés, la seconde fiducie détient elle aussi le statut de fiducie testamentaire.

Fiducie fiscale exclusive au bénéfice du conjoint

La division 248(3)a(ii)(A) L.I.R. ajoute la présomption suivante: « le bien [substitué] est réputé [...] si [...] la substitution [...] est créée par suite du décès du testateur, avoir été transféré à la fiducie au décès du testateur et par suite de ce décès et non autrement ». Cette dernière présomption permet aux substitutions de remplir l'un des critères nécessaires pour se qualifier à titre de fiducie fiscale au bénéfice exclusif du conjoint, soit que le bien substitué soit transféré à la fiducie fiscale au décès du conjoint et par suite de ce décès¹⁰⁷. Ainsi, lorsque les autres critères applicables¹⁰⁸ à ce type de fiducie sont respectés, une substitution créée par le testament d'un résident canadien, dont le grevé, résident canadien, est l'épouse de ce dernier et dont l'ouverture se produit au décès de celle-ci, bénéficiera de l'avantage découlant de l'application des règles du roulement au conjoint, soit de pouvoir différer l'impôt normalement applicable au décès d'un particulier relativement aux biens en immobilisation de ce dernier. En effet et comme le souligne M^e Caroline Marion¹⁰⁹, la fiducie fiscale étant un particulier aux fins des lois fiscales, elle acquiert les biens qui lui sont dévolus pour un coût déterminé selon les règles de l'article 70 L.I.R. Ainsi, si la substitution se qualifie de fiducie fiscale exclusive au bénéfice du conjoint, le défunt est réputé par le paragraphe 70(6) L.I.R. disposer de ses biens amortissables pour un produit égal au moindre de son coût indiqué et de son coût en capital et de ses autres biens à leur prix de base rajusté.

¹⁰⁷ Par. 70(6) L.I.R.

¹⁰⁸ Ces autres critères sont mentionnés à la section 2.2.1. du présent texte.

¹⁰⁹ C. MARION, précité, note 87, 798.

2.2. EFFETS DE CERTAINES RÈGLES DE DROIT CIVIL ET MODALITÉS DE LA SUBSTITUTION DANS L'APPLICATION AUX SUBSTITUTIONS DES RÈGLES FISCALES RELATIVES AUX FIDUCIES

2.2.1. Grevé propriétaire des biens

Résidence de la fiducie fiscale

Avant l'ouverture de la substitution, le grevé est, par rapport aux biens substitués, un propriétaire aux droits restreints. Le fiduciaire, quant à lui, est, selon M^e Diane Bruneau, un administrateur chargé de la pleine administration des biens d'autrui détenant des pouvoirs élargis¹¹⁰. Plusieurs auteurs¹¹¹ ainsi que l'ARC¹¹² considèrent le grevé comme étant le fiduciaire réputé de la fiducie fiscale, puisqu'il agit à l'égard des biens substitués de façon similaire à un fiduciaire à l'égard des biens de la fiducie. Il a été décidé par le juge Woods dans l'affaire *Garron Family Trust et autres c. La Reine*¹¹³, appelée aussi affaire *Fundy*, que la résidence d'une fiducie est celle où se situe le centre de contrôle et de gestion de celle-ci. Cette décision est venue écarter la décision *Thibodeau Family Trust c. La Reine*¹¹⁴ selon laquelle la résidence des fiduciaires détermine celle de la fiducie. L'auteur Charles C. Gagnon critique les motifs qui ont justifié le juge Woods de ne pas suivre la décision *Thibodeau* qui faisait jurisprudence depuis plusieurs années¹¹⁵. Toutefois, le 17 novembre 2010, la Cour d'appel fédérale a confirmé le jugement *Fundy CCI*¹¹⁶. Les auteurs Alain Godet et Dan Rivet¹¹⁷

¹¹⁰ Art. 1278 C.c.Q.; Diane BRUNEAU, « La fiducie et le droit civil », (1996), vol. 18, n° 4 *Revue de planification fiscale et successorale* 755-804, p. 772.

¹¹¹ Voir notamment André PARADIS, « Conséquences fiscales de la réforme du Code civil », dans *Congrès 92*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1993, pp. 29-68, à la page 41; J. LACHAPPELLE, précité, note 9, 228; Martin LORD, « Coffre d'outils en planification successorale : Partie B – La substitution : une fiducie fiscale sans fiduciaire indépendant », dans *Congrès 2009*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2010, pp. 23:26-52, à la page 23:32.

¹¹² AGENCE DU REVENU DU CANADA, précité, note 90.

¹¹³ 2009 CCI 450 (« *Fundy CCI* »).

¹¹⁴ 78 D.T.C. 6376 (C.F. 1^{re} inst.) (« *Thibodeau* »).

¹¹⁵ Charles C. GAGNON, « La résidence de la fiducie et la décision *Garron* », dans *Colloque – Fiducies – Un retour aux sources*, 190, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2010, pp. 1-11.

¹¹⁶ *Fundy Settlement c. Canada*, 2010 CAF 309.

¹¹⁷ Voir Alain GODET et Dan RIVET, « Projet de vérification des fiducies par les autorités fiscales », dans *Colloque – Fiducies – Un retour aux sources*, 190, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2010, pp. 1-14, à la page 12.

ont exprimé l'opinion que cette décision n'est pas contradictoire avec les règles énoncées par l'ARC dans le *Bulletin d'interprétation* IT-447¹¹⁸, lequel précise que la détermination de la résidence d'une fiducie est une question de fait et ajoute ce qui suit :

« 5. La résidence d'une fiducie dépend normalement de la résidence du ou des fiduciaires qui l'administrent et la contrôlent; les faits peuvent, dans certains cas indiquer qu'une part importante de l'administration et du contrôle incombe à une personne tels le disposant ou les bénéficiaires. Dans les situations de ce genre, la résidence de cette autre personne peut être le facteur déterminant de résidence, même si le contrat comporte des dispositions contraires. »

Dans ce bulletin, l'ARC établit que la résidence d'une personne qui administre et contrôle réellement une fiducie peut être déterminante sur la résidence de la fiducie, même si cette personne n'en est pas le fiduciaire. À cet égard, Marie-Pierre Allard et Karine Manzerolle, dans leur analyse du critère de résidence des fiducies, précisent que bien que l'ARC ait adopté une telle interprétation, elle a toujours semblé « très frileuse à considérer qu'une personne autre que les fiduciaires exerce de fait la gestion et le contrôle » d'une fiducie¹¹⁹ et, par le fait même, à s'écarter de la décision *Thibodeau*. Dans des interprétations techniques, l'ARC a refusé de se prononcer sur cette nouvelle jurisprudence tant que le jugement de la Cour suprême du Canada n'aura pas été rendu¹²⁰. Depuis, la Cour suprême du Canada a rendu jugement et est venue confirmer à l'unanimité la décision des instances inférieures¹²¹. Ainsi, le grevé étant celui qui prend toutes les décisions relatives aux biens substitués avant l'ouverture de la substitution, en présence d'un seul grevé, la résidence de celui-ci sera la résidence de la substitution. En présence d'une substitution dont l'unique grevé est inapte, sur la base de la décision *Fundy*, c'est la résidence du représentant légal du

¹¹⁸ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation* IT-447, « Résidence d'une fiducie », 30 mai 1980, par. 5. Des interprétations techniques récentes ont confirmé que ce bulletin représente toujours l'opinion de l'ARC : AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétations techniques 2010-0373511C6, « Résidence d'une fiducie et 128.1(4) L.I.R. », 8 octobre 2010; 2010-0363111C6, « Residency of a trust », 8 juin 2010.

¹¹⁹ Marie-Pierre ALLARD et Karine MANZEROLLE, « Critère de détermination de la résidence des fiducies au Canada : le centre de gestion et de contrôle », (2012), vol. 32, n° 2 *Revue de planification fiscale et financière* 245-276, p. 260.

¹²⁰ AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétations techniques 2011-0412221C6, « Résidence fiducie – Cause St. Michael (Garron) », 7 octobre 2011; 2010-0373521C6, « Résidence des fiducies – Cause Garron », 8 octobre 2010.

¹²¹ *Fundy Settlement c. Canada*, 2012 CSC 14 (« *Fundy* »).

grevé qui sera déterminante sur la résidence de la substitution et non celle du grevé. Il en serait de même dans le cas d'un grevé mineur. Dans les cas où il y a plusieurs grevés, il faut déterminer si, dans les faits, certains d'entre eux prennent les décisions pour tous. Dans l'affirmative, la résidence de la majorité des décideurs déterminera la résidence de la substitution. Dans le cas où tous les grevés participent aux décisions, c'est la résidence de la majorité de tous les grevés qui sera déterminante¹²².

En regard de cette conclusion, lorsque l'objectif principal du constituant est de bénéficier du traitement fiscal accordé à une substitution, il peut être prévu à l'acte constitutif que, dans le cas où la personne dont la résidence est déterminante sur celle de la fiducie fiscale devient non-résidente, il y a automatiquement ouverture de la substitution. Une telle clause permet d'éviter, notamment, que la fiducie fiscale soit assujettie à l'impôt de la partie XIII L.I.R., soit des retenues sur les revenus devant lui être payés, ou aux règles du changement de résidence, soit la disposition présumée des biens à leur juste valeur marchande (« JVM ») au moment du changement de résidence¹²³. En l'absence de motifs fiscaux au moment de la constitution, puisque le traitement fiscal qui sera accordé à la substitution n'a aucun impact sur la décision du constituant de constituer ou non une substitution, une telle clause peut ne pas être utile.

Fractionnement de revenu

Le grevé étant propriétaire des biens transmis en substitution, les revenus en provenant lui appartiennent¹²⁴. Ainsi, sous réserve d'une substitution à charge, tous les revenus de la substitution deviennent payables au grevé, conformément à la définition donnée à cette expression au paragraphe 104(24) L.I.R. Cela fait en sorte, en raison de l'application de l'alinéa 104(13)a) L.I.R., que le grevé s'impose annuellement sur tous les revenus de la substitution. Par contre, la fiducie fiscale offre la possibilité au grevé d'imposer les revenus des biens substitués dans la fiducie fiscale au lieu de les inclure à sa déclaration de revenus personnelle de l'année. En effet, au lieu de déduire de son revenu les sommes devenues payables au grevé tel qu'il est prévu à l'alinéa 104(6)b) L.I.R., la fiducie fiscale fait le choix du paragraphe 104(13.1) L.I.R. afin d'attribuer au grevé un montant

¹²² En cas d'impasse, d'autres critères prévus au *Bulletin d'interprétation* IT-447 permettent de déterminer la résidence.

¹²³ Al. 128.1(1)b) et suiv. L.I.R.

¹²⁴ Art. 949 C.c.Q.

qui est réputé ne pas être payé ni être devenu payable au grevé, permettant que ce montant soit imposable dans les mains de la fiducie fiscale. Cette possibilité permet des économies d'impôts en présence d'une fiducie fiscale testamentaire, vu le taux d'imposition progressif dont bénéficie celle-ci.

Dans le cas où il y a plusieurs grevés, les revenus produits par les biens substitués sont partagés entre eux proportionnellement à la quote-part indivise que détient chacun dans les biens substitués. Selon l'auteur M^e Martin Lord, les grevés n'ont aucune discrétion concernant l'attribution des revenus, l'acte constitutif étant déterminant sur la part de chacun¹²⁵. Il est impossible pour les grevés d'attribuer annuellement les revenus de la substitution à celui (ceux) d'entre eux aux revenus les moins élevés. De cette façon, le fractionnement de revenu ne peut se faire qu'entre les grevés, selon leur part préétablie aux revenus, et la fiducie fiscale et non entre les grevés eux-mêmes. En raison de cela et en raison de son taux d'imposition marginal, la fiducie fiscale entre vifs ne tire pas avantage du fractionnement du revenu.

Capitalisation des revenus

En droit civil, les revenus appartiennent au grevé. Bien que d'autres personnes puissent avoir droit à une partie de ceux-ci soit par une charge ou condition prévue au testament, soit en raison d'un démembrement nommé ou innommé du droit de propriété¹²⁶ affectant l'un des biens substitués, au moment où ils sont gagnés, ils ne le sont pas dans un patrimoine d'affectation, puisqu'un tel patrimoine n'existe pas en présence d'une substitution. De plus, la seule renonciation permise au grevé est celle de renoncer à son droit d'être grevé de substitution en faveur de l'appelé conformément à l'article 1234 C.c.Q. Pour ces raisons et en raison du fait que si des biens sont ajoutés à la fiducie fiscale par une personne autre qu'un particulier lors de son décès, il y a perte du statut de fiducie testamentaire, le grevé ne peut renoncer aux revenus ni à l'avance ni lorsqu'ils sont gagnés, sans contaminer la fiducie testamentaire. Cela rend impossible la

¹²⁵ M. LORD, précité, note 111, 23:34.

¹²⁶ Le *Code civil du Québec* prévoit comme démembrements « nommés » l'usufruit, l'usage, les servitudes et l'emphytéose. M^e François Brochu ouvre la possibilité de la création d'autres démembrements non prévus au Code civil : les « démembrements innommés ». Voir François BROCHU, « Quand servitude rime avec incertitude : comment rédiger et interpréter dans un souci d'exactitude », (2008), n^o 2 *Cours de perfectionnement du Notariat* 1-30, p. 21.

capitalisation des revenus des biens substitués dans la substitution et, par le fait même, le fractionnement sur les revenus de deuxième génération¹²⁷.

Si le grevé administre ses biens personnels avec les biens substitués, il fait perdre le statut de fiducie testamentaire à la substitution. Il en découle que le grevé ne doit pas confondre les revenus des biens substitués aux biens substitués même dans le cadre de son administration; les revenus des biens substitués doivent être inclus dans son patrimoine personnel afin d'éviter la perte du statut de fiducie testamentaire. Selon M^e Martin Lord, un état détaillé des revenus et dépenses provenant des biens substitués et des biens personnels peut permettre une administration confondue, à condition toutefois qu'il soit clairement établi quels biens font partie du patrimoine personnel du grevé et quels biens sont des biens substitués¹²⁸.

Revenu et capital

Pour toutes ces raisons et bien d'autres qui seront indiquées ultérieurement, notamment qui se rapportent à la question de savoir qui du grevé ou de l'appelé doit assumer l'impôt se rapportant à un bien substitué, il est nécessaire de déterminer en quoi consiste le revenu et le capital dans le cadre d'une substitution et de la fiducie fiscale qu'elle représente. Le paragraphe 108(3) L.I.R. prévoit que « [p]our l'application de la définition de "participation au revenu" au paragraphe (1) [de l'article 108 L.I.R.], le revenu d'une fiducie correspond à son revenu calculé compte non tenu des dispositions de la présente loi [...] ». Ainsi, afin de distinguer ce qui constitue du revenu de ce qui constitue du capital, il faut s'en remettre au *Code civil du Québec* qui prévoit, notamment, au premier alinéa de l'article 909, que les éléments suivants sont du capital : « les biens dont on tire du capital, [...], les actions ou les parts sociales d'une personne morale ou d'une société, [...] et] le prix de la disposition d'un capital [et] son emploi [...] ». Quant au revenu, une liste non exhaustive de celui-ci contiendrait les éléments suivants : « les loyers, les intérêts [et] les dividendes, sauf [si ces derniers] représentent la distribution d'un capital d'une personne morale »¹²⁹. On constate que le revenu au sens civil diffère du revenu fiscal, puisque le gain en capital représente du capital en droit civil et du revenu sur le plan fiscal. Bien qu'une telle distinction puisse, à première vue, sembler simple,

¹²⁷ Pour un exemple de l'avantage pouvant découler d'un fractionnement du revenu sur les revenus de deuxième génération, voir O. ST-HILAIRE, précité, note 9, 113.

¹²⁸ M. LORD, précité, note 111, 23:49.

¹²⁹ Art. 910, al. 2 C.c.Q.

les auteurs considèrent qu'il existe des zones grises, notamment quant à la détermination des cas où le versement d'un dividende constitue une distribution du capital¹³⁰.

En présence de zones grises, dans le but d'éviter des conflits entre le grevé et l'appelé sur l'appartenance d'un bien, le constituant peut stipuler à l'acte constitutif ce qui constitue du revenu ou du capital ou prévoir qu'en cas d'incertitude, la décision revient au grevé. Toutefois, bien que l'article 1345 C.c.Q. permette l'existence d'une telle clause, dans le cadre d'une substitution, la notion de propriété, propre à cette institution, fait obstacle à une qualification discrétionnaire d'un revenu comme étant du capital.

De même, dans l'hypothèse où il serait juridiquement possible de stipuler une telle discrétion, l'ARC a mentionné, dans une interprétation technique¹³¹, que lorsqu'une telle clause permet que soit transformé un revenu en capital ou un capital en revenu, cette qualification ne lui est pas opposable. Ainsi, le fait de traiter un revenu comme étant du capital consisterait en la remise d'un bien à la fiducie fiscale causant par le fait même la perte du statut de fiducie fiscale testamentaire. Également, puisque par une telle qualification une partie des revenus est obligatoirement remise à la substitution, le conjoint survivant n'a pas droit à tous les revenus de celle-ci de son vivant avec la conséquence qu'on y connaît. L'inverse, soit de considérer du capital comme étant du revenu, est toutefois possible. Dans les faits, une telle clause consiste, sur le plan juridique, à accorder au grevé un pouvoir d'empiètement sur le capital et sur le plan fiscal, ce geste n'a aucune conséquence sur le statut de la fiducie fiscale.

Fiducie fiscale exclusive au bénéfice du conjoint

Enfin, le fait que le grevé soit propriétaire des biens de la substitution contribue également au respect de deux des critères nécessaires à l'obtention

¹³⁰ Pour des analyses détaillées de la distinction entre le revenu et le capital, voir Diane BRUNEAU, « Problématique de l'application en droit fiscal de la fiducie de droit civil », (2003), vol. 51, n° 1 *Revue fiscale canadienne* 190-251; Fred PURKEY, « Les concepts de capital et de revenu à l'égard des fiducies dans un contexte de planification fiscale », dans *Colloque – Fiducies – Un retour aux sources*, 190, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2010; C. RHÉAUME, précité, note 100, pp. 28-36. Pour une opinion donnée par l'ARC sur la qualification d'un dividende en capital, voir AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 2004-0060161E5, « Nature of a Capital Dividend », 17 septembre 2004.

¹³¹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 2001-0076845, « Income Within the Meaning of 108(3) », 26 avril 2001, question 4.

du statut de fiducie fiscale testamentaire exclusive au bénéfice du conjoint, soit :

« [...] nulle autre personne que l'époux ou le conjoint de fait ne peut, avant le décès de l'époux ou du conjoint de fait, recevoir ou obtenir de toute autre façon l'usage de toute partie du revenu ou du capital de la fiducie [fiscale et] il doit être démontré, dans un délai se terminant 36 mois après le décès du contribuable [...] que le bien a été dévolu irrévocablement à [...] la fiducie [fiscale]¹³². »

Tout d'abord, le conjoint grevé doit demeurer propriétaire des biens substitués jusqu'à son décès, ce qui est possible lorsqu'il est prévu que l'ouverture de la substitution ait lieu au décès du grevé. Dans un tel cas, la dévolution irrévocable peut être prouvée dans les délais et le grevé a droit, sa vie durant, à tous les revenus provenant des biens substitués. Ainsi, une substitution pouvant respecter tous les critères prévus au paragraphe 70(6) L.I.R., l'ARC a confirmé, dans une interprétation technique, qu'il est possible avec une substitution de bénéficiaire du transfert libre d'impôt au conjoint au décès du constituant¹³³.

Dans le cas des fiducies entre vifs au bénéfice exclusif du conjoint, le critère de la dévolution irrévocable est absent, mais le paragraphe 73(1.02) L.I.R. ajoute d'autres critères afin qu'une fiducie fiscale puisse se qualifier au transfert libre d'impôt au conjoint du vivant. Toutefois, ces autres critères, qui ne sont pas touchés par les règles civiles de la substitution, ne sont pas analysés dans le présent texte.

2.2.2. Remploi obligatoire et dispense de remploi

Substitution *de residuo* et remploi

Il existe diverses façons de créer une substitution *de residuo*. Il est intéressant de déterminer si l'utilisation d'une méthode plutôt qu'une autre peut avoir des conséquences sur le statut de fiducie testamentaire accordé à une substitution. Tout d'abord, en présence d'une substitution où il est simplement stipulé que le grevé doit remettre ce qui reste des biens substitués à l'ouverture de la substitution, l'article 1246 C.c.Q. prévoit que le grevé ne doit remettre à l'appelé « que les biens qui restent, ainsi que le solde du prix de ceux qui ont été aliénés ». De cette façon, selon

¹³² Par. 70(6) L.I.R.

¹³³ AGENCE DU REVENU DU CANADA, précité, note 90; C. MARION, précité, note 87, 798.

M^e Martin Lord, tant que le prix d'aliénation d'un bien n'est pas utilisé par le grevé pour acquérir un autre bien ou pour répondre à ses besoins, il fait partie de la substitution¹³⁴. Sur le plan fiscal, tant et aussi longtemps qu'un bien est l'objet de la substitution, il est réputé être détenu en fiducie et non autrement¹³⁵ et le statut de fiducie fiscale testamentaire n'est pas modifié. Quand le grevé se sert du prix d'aliénation pour acquérir un nouveau bien, ce dernier n'est pas un bien substitué puisque, tel qu'il est prévu à l'article 1246 C.c.Q., il est soustrait à l'obligation d'être rendu à l'appelé. En vertu du sous-alinéa 248(3)a)(iii) L.I.R., puisque le bien acquis en remploi n'est pas l'objet de la substitution, il n'est pas réputé être détenu en fiducie et ne doit pas être remis à la substitution, car cela entraînerait la perte du statut de fiducie fiscale testamentaire de celle-ci.

L'auteur Marc Jolin mentionne que la situation diffère en présence d'une dispense générale de remploi ou en présence d'une dispense de remploi discrétionnaire. De l'avis de cet auteur, le prix d'aliénation d'un bien substitué est automatiquement exclu de la substitution¹³⁶. Selon M^e Martin Lord, cette conclusion n'est plus valable depuis l'adoption du *Code civil du Québec*. Ce dernier auteur est d'avis qu'en présence d'une dispense générale ou discrétionnaire de remploi, la conclusion est la même que dans le cas où le grevé a l'obligation de remettre le résidu. L'opinion de ce dernier auteur est basée sur une lecture conjointe des articles 1232 et 1246 C.c.Q. À cet égard, l'article 1232 C.c.Q. autorise le constituant à permettre au grevé de ne pas faire remploi du prix d'aliénation des biens substitués. Le second alinéa de cet article prévoit également qu'en présence d'une telle stipulation, « [l]a substitution n'a alors d'effet qu'à l'égard des biens dont le grevé n'a pas disposé ». Puisque cet article prévoit que la substitution ne porte que sur le résidu des biens substitués, il doit être lu conjointement avec l'article 1246 C.c.Q.

Nous sommes d'avis que l'opinion de M^e Martin Lord est renforcée par les commentaires du ministre de la Justice sur ce dernier article, lesquels confirment, dans les mots suivants, que les termes de l'article 1232 C.c.Q. nous ramènent à l'article 1246 C.c.Q. et que seul ce qui a été acquis avec le prix d'aliénation n'est pas un bien substitué :

¹³⁴ M. LORD, précité, note 111, 23:41.

¹³⁵ S.-al. 248(3)a)(iii) L.I.R.

¹³⁶ M. JOLIN, précité, note 47, 23:18.

« Cet article complète les articles 1220 et 1232. [...] La possibilité de disposer gratuitement des biens implique corrélativement le retrait, chez l'appelé, du droit de réclamer ceux dont le grevé a pu disposer. La possibilité d'aliéner les biens sans devoir en faire remploi emporte, de même, le retrait, chez l'appelé, du droit de réclamer ce que le grevé a pu acquérir avec le produit de l'aliénation¹³⁷. »

De plus, l'argument voulant que les articles 1232 et 1246 C.c.Q. doivent se lire conjointement a été confirmé dans l'affaire *Létourneau c. Marcoux*¹³⁸. Dans cette affaire, le juge Gosselin conclut, en se basant sur ces commentaires du ministre de la Justice, que le défendeur a commis une faute professionnelle en lisant de façon isolée ces deux articles¹³⁹. À la lumière de ces éléments et comme cela a été conclu par M^e Martin Lord, en présence d'une dispense générale ou discrétionnaire de remploi, le prix d'aliénation est un bien substitué, mais le bien acquis avec ce prix ne l'est pas.

En raison des conclusions précédentes, si la volonté du constituant est que les biens qui doivent être remis à l'appelé soient ceux dont le grevé n'a pas disposé, mais qu'ils puissent comprendre des biens acquis en remploi, l'acte constitutif doit stipuler, pour préserver le statut de fiducie fiscale testamentaire, que tout bien acquis en remploi du prix d'aliénation d'un bien substitué fait partie intégrante de la substitution tant et aussi longtemps que le grevé ne décide pas de le sortir de la substitution pour l'inclure à son patrimoine personnel.

Prix d'aliénation

Afin de déterminer ce qui peut être conservé en substitution sans faire perdre à celle-ci son statut de fiducie fiscale testamentaire, il faut déterminer en quoi consiste le prix d'aliénation. Est-ce la valeur de la contrepartie ou la contrepartie elle-même? Tout d'abord, la définition du terme « prix » dans le dictionnaire de droit privé¹⁴⁰ se lit comme suit :

« Contrepartie, généralement en argent, de la prestation en nature fournie en vertu d'un contrat à titre onéreux. [...] Le prix est généralement une somme

¹³⁷ *Code civil du Québec – Commentaires du ministre de la Justice*, t. 1, Québec, Les Publications du Québec, 1993, p. 736.

¹³⁸ 2006 QCCS 5108.

¹³⁹ *Id.*, par. 52.

¹⁴⁰ *Dictionnaire de droit privé et lexiques bilingues*, 2^e éd., Cowansville, Éditions Yvon Blais Inc., 1990.

d'argent, mais peut comporter des prestations en nature [...] Ces prestations en nature peuvent s'ajouter à la prestation en argent ou en constituer à elles seules le prix. [...] »

De plus, dans les commentaires ci-dessus du ministre de la Justice, celui-ci emploie l'expression « produit de l'aliénation » en remplacement de l'expression « prix d'aliénation ». Un produit consiste, selon la définition de ce mot dans le *Grand dictionnaire terminologique*¹⁴¹, en une « contrepartie reçue en espèces ou autrement lors de la cession d'un bien, de l'obtention d'un prêt ou de l'émission de titres ». On peut conclure que le prix d'aliénation peut consister en autre chose qu'une somme d'argent.

Ainsi, dans le cas où un bien substitué est aliéné en échange d'un autre bien, cet autre bien représente le prix d'aliénation et, par le fait même, fait partie intégrante de la substitution. Une conclusion à l'effet contraire signifierait que lorsque le prix d'aliénation est une somme d'argent, cette somme est un bien substitué, mais que dans les cas où ce même prix est un bien en nature, par exemple des actions privilégiées de gel dans le cas d'un gel successoral, ces dernières ne sont pas des biens substitués. Pourtant, dans les deux situations, lorsque les sommes d'argent ou les actions de gel sont remises au grevé, elles le sont en contrepartie de l'aliénation d'un bien substitué. Malgré cette conclusion, dans le but d'éviter toute contestation de l'ARC sur la qualification d'un prix d'aliénation, il peut être prévu à l'acte constitutif que tout bien acquis comme prix d'aliénation d'un bien substitué est un bien substitué.

Substitution pure et remploi

Il ne faut pas appliquer la conclusion voulant que le remploi ne soit pas un bien substitué, en présence d'une substitution pure où le remploi est obligatoire. En effet, dans une telle substitution, le bien acquis avec le prix d'aliénation d'un bien substitué est, par l'effet de l'article 1244 C.c.Q., objet de substitution et, par le fait même, réputé détenu en fiducie¹⁴². Sur le sujet, l'auteur Marc Cuerrier énonce ce qui suit lorsqu'il parle du remploi effectué dans le cadre d'une fiducie : « les biens de remplacement acquis avec le produit de disposition des biens de la fiducie ou le revenu non distribué, ne constituent pas des remises de biens du vivant d'une personne autre que le

¹⁴¹ QUÉBEC, Office québécois de la langue française, *Le grand dictionnaire terminologique* (en ligne : <http://www.granddictionnaire.com>).

¹⁴² S.-al. 248(3)a)(iii) L.I.R.

particulier décédé¹⁴³ » permettant à une fiducie testamentaire de conserver ce statut. Ainsi, le bien acquis en remploi du prix d'aliénation d'un bien substitué qui est conservé en substitution pure ne fait pas perdre à celle-ci son statut de fiducie fiscale testamentaire.

2.2.3. Restrictions aux pouvoirs d'aliéner et de remploi

Tant dans les substitutions pures que *de residuo*, le *Code civil du Québec* autorise le grevé à aliéner les biens substitués et à faire remploi du prix de leur aliénation. Toutefois, dans le respect de son obligation juridique de protéger les droits de l'appelé, le grevé ne peut vendre les biens pour un prix inférieur à leur JVM, sauf disposition contraire à l'acte constitutif. Selon Marc Jolin, sur le plan fiscal, lors d'une aliénation pour un prix inférieur à la JVM en faveur d'une personne liée, une personne autre que le conjoint a droit au capital de la substitution avant le décès de celui-ci. Dans un tel cas, la condition prévue au sous-alinéa 70(6)b(i) L.I.R. n'est pas respectée faisant ainsi perdre à la substitution son statut de fiducie fiscale exclusive en faveur du conjoint. De plus, un risque de double imposition se présente en raison de l'application de l'article 69 L.I.R. réputant à la JVM le produit de disposition et laissant le coût ou le prix de base rajusté, selon qu'il s'agisse d'un bien amortissable ou non, pour l'acquéreur au prix réellement payé. Il est important de noter, également, qu'une vente à un prix inférieur à la JVM en faveur d'un appelé engage la responsabilité personnelle du grevé sur les impôts de la fiducie fiscale. En effet, une telle vente ou acquisition représente une distribution déguisée entraînant l'application du paragraphe 159(2) L.I.R., soit l'obligation d'obtenir un certificat de décharge pour le grevé. Enfin, un raisonnement identique s'applique sur les plans juridique et fiscal en cas de remploi du prix d'aliénation d'un bien substitué par l'acquisition d'un bien auprès d'une personne liée à un prix supérieur à la JVM du bien acquis. L'article 69 L.I.R. crée aussi une double imposition.

Juridiquement, rien n'empêche le grevé de vendre les biens substitués à un prix plus élevé que la JVM, puisqu'une telle vente serait à l'avantage de l'appelé, et ce, peu importe qui est l'acquéreur. Toutefois, sur le plan fiscal, lors d'une aliénation à une personne liée pour un montant supérieur à la JVM, Marc Jolin affirme que la différence entre la JVM du bien et le prix payé pour acquérir celui-ci est considérée comme une remise de biens à la fiducie fiscale par une personne autre qu'un défunt. Dans une telle situation,

¹⁴³ Marc CUERRIER, « L'impôt des fiducies », (1996), vol. 18, n° 4 *Revue de planification fiscale et successorale* 805-872, p. 819.

la substitution perd son statut de fiducie fiscale testamentaire¹⁴⁴ et l'article 69 L.I.R. trouve application. On applique les mêmes conclusions juridiques et fiscales lors d'un remploi du prix d'aliénation d'un bien substitué par l'achat, auprès d'une personne liée, d'un bien à un prix inférieur à sa JVM.

Afin d'éviter de telles conséquences, puisque le pouvoir d'aliéner et l'obligation de remploi ne constituent pas des dispositions d'ordre public, le constituant peut restreindre le pouvoir d'aliénation du grevé et encadrer l'obligation de remploi en obligeant le grevé à traiter à la JVM avec les personnes qui lui sont liées et l'appelé.

2.2.4. Disposition à titre gratuit ou pour un prix inférieur à la juste valeur marchande

Qu'arrive-t-il lorsque le grevé se prévaut de son droit, prévu à l'acte constitutif, de disposer à titre gratuit ou pour un prix inférieur à la JVM des biens substitués? Un tel geste fait-il perdre à la substitution son statut de fiducie fiscale exclusive en faveur du conjoint sous prétexte qu'une personne autre que le conjoint obtient l'usage du capital durant la vie de ce dernier? Dans une interprétation technique, l'ARC a donné au contribuable la réponse suivante :

« Nous sommes également d'avis que le grevé qui donne un bien légué en substitution serait réputé avoir reçu ce bien du fiduciaire, à titre de distribution d'une partie du capital de la fiducie, avant la donation du bien. Par conséquent, la donation serait faite par le bénéficiaire de la fiducie et ne serait pas considérée comme étant la distribution du capital en faveur d'une personne autre que le grevé¹⁴⁵. »

Puisque, préalablement à la disposition, il y a distribution du capital au grevé, il est possible de conclure que le statut de la substitution n'est pas touché par une disposition à titre gratuit ou inférieure à la JVM tel qu'il est permis par l'acte constitutif, par le grevé, d'un bien substitué¹⁴⁶. Toutefois, seule la donation évite la double imposition créée par l'article 69 L.I.R.

¹⁴⁴ M. JOLIN, précité, note 47, 23:16.

¹⁴⁵ AGENCE DU REVENU DU CANADA, précité, note 90.

¹⁴⁶ Voir toutefois O. ST-HILAIRE, précité, note 9, 111; Odile ST-HILAIRE, « Retour sur la substitution », (2003), vol. 12, n° 1 *Entracte* 8. Dans ce dernier article, l'auteure mentionne que si le grevé dispose gratuitement d'un bien substitué sans que ce pouvoir soit prévu à l'acte constitutif, le statut n'est pas perdu. Toutefois, il est impossible que le grevé dispose à titre gratuit sans un pouvoir à cet effet à l'acte constitutif.

2.2.5. Substitution à charge

Tout d'abord, la substitution à charge rend possible le fractionnement de revenu en prévoyant un legs ou une donation à charge de verser un certain pourcentage des revenus provenant des biens substitués à une ou plusieurs autres personnes. Par exemple, Monsieur lègue à sa conjointe sa résidence touristique à charge par celle-ci de verser annuellement 25 % des revenus de la résidence en parts égales à leurs trois fils et de leur remettre ladite résidence à son décès. À cet égard, l'auteur Marc Jolin incite à la prudence dans les termes utilisés pour prévoir la charge puisque ceux-ci peuvent rendre les revenus payables aux trois fils imposables dans les mains de la conjointe :

« Lorsque le legs à charge crée un lien direct entre le revenu du bien légué et l'obligation du débiteur de la charge, le revenu du bien légué est considéré être le revenu du ou des bénéficiaires de la charge. Par contre, le revenu provenant d'un legs est considéré être le revenu du légataire et non le revenu du bénéficiaire de la charge lorsque l'obligation est une obligation générale et personnelle¹⁴⁷. »

Marc Jolin continue en précisant qu'une charge permettant un fractionnement du revenu ne doit pas être prévue dans le cadre d'une substitution exclusive en faveur du conjoint puisque, ainsi, une autre personne que le conjoint a droit à des revenus de la fiducie fiscale du vivant du conjoint¹⁴⁸. Toutefois, si la formulation de la clause empêche le fractionnement du revenu en raison du fait que le paiement incombe au grevé personnellement, une telle charge peut être stipulée sans perte du statut de fiducie fiscale exclusive en faveur du conjoint. En effet, il y a d'abord distribution des revenus au grevé qui, ensuite, acquitte sa charge. Dans les deux formulations, les bénéficiaires de la charge peuvent en exiger le paiement du grevé.

En pratique, il est très fréquent que le legs d'un bien soit effectué à charge par le légataire de ce bien d'assumer toute dette existante et se rapportant à ce bien ainsi que les impôts sur le revenu payables à l'égard de ce bien en conséquence du décès et de l'usage futur qui en sera fait. Dans le cadre d'un legs en substitution, il est souhaitable, dans certaines circonstances, qu'une telle charge soit prévue. Par exemple, Monsieur lègue

¹⁴⁷ Marc JOLIN, « L'examen testamentaire – Liste de contrôle », dans *Congrès 2009*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2010, pp. 21:1-70, à la page 21:15.

¹⁴⁸ S.-al. 70(6b)(i) et 73(1.01c)(ii) L.I.R.; M. JOLIN, précité, note 47, 23:50.

à sa conjointe les actions de sa société, à charge par celle-ci de les rendre à son décès à leurs trois fils, et le résidu des biens de Monsieur est légué à sa fille. À défaut d'avoir prévu que les dettes et impôts se rapportant aux actions sont à la charge de la substitution, en vertu des articles 738 et 739 C.c.Q., la fille, qui est la légataire universelle, devra les assumer à même les biens qui lui sont légués. Puisque le traitement devant être accordé à ce type de charge est identique à celui devant être accordé aux dettes et impôts relatifs aux biens substitués devenant exigibles pendant la substitution, il sera analysé ci-après à la section 2.2.7. du présent texte.

2.2.6. Substitution conditionnelle

Dans le cas d'une substitution conditionnelle où c'est l'existence de la substitution qui est incertaine, si la condition ne se réalise pas, aucune substitution n'est créée amenant par le fait même l'inexistence de la fiducie fiscale. Dans cette situation, la personne qui devait être grevé de substitution devient pleinement propriétaire des biens légués ou donnés. En ce qui concerne les conditions touchant les legs¹⁴⁹, certaines de celles-ci peuvent avoir un impact sur l'une des conditions nécessaires au statut de fiducie fiscale exclusive au bénéfice du conjoint. En effet, selon le type de conditions stipulées, le critère exigeant que la preuve que le bien substitué ait été dévolu irrévocablement au conjoint soit faite dans les 36 mois du décès peut ne pas être respecté.

Un legs peut être assorti d'un terme¹⁵⁰. Le terme représente un événement futur et certain. Dans le cas d'un legs à terme, le grevé devient propriétaire du bien substitué dès le décès du testateur, mais il en prend possession ultérieurement. Par exemple, le legs suivant est un legs à terme : « Je lègue à mon épouse ma résidence touristique. Celle-ci devra lui être remise le jour du premier anniversaire de mon décès. » L'épouse devient propriétaire de la résidence au décès, mais elle ne pourra en prendre possession avant la date d'anniversaire du décès de son époux.

Cependant, la présence d'une condition suspensive ou résolutoire rattachée au legs n'assure pas au grevé la propriété du bien substitué. En effet, en présence d'une condition suspensive, le legs est soumis à l'arrivée

¹⁴⁹ Les conditions relatives aux donations ne seront pas traitées ici en raison de l'absence du critère de dévolution irrévocable en présence d'une fiducie entre vifs.

¹⁵⁰ Art. 1508 et 747 C.c.Q.; Jacques BEAULNE, « La rédaction des testaments notariés », dans *Répertoire de Droit de la Chambre des notaires du Québec*, Nouvelle série, « Libéralités », Doctrine, n° 2, Montréal, 2007, à jour au 30 septembre 2006, p. 44.

d'un événement futur dont la réalisation est incertaine¹⁵¹. Pour ce qui est de la condition résolutoire, le legs est exécuté, mais advenant la réalisation d'un événement futur et incertain, la création de la substitution est résolue¹⁵². Dans ces deux dernières situations, rien ne garantit que le grevé deviendra ou demeurera propriétaire des biens substitués. Il importe de se demander dans quel(s) cas un terme, une condition suspensive ou une condition résolutoire empêche la substitution de remplir l'exigence de la dévolution irrévocable.

Pour répondre à cela, il faut d'abord déterminer l'interprétation donnée à l'expression « dévolu irrévocablement » utilisée dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le *Bulletin d'interprétation* IT-449R¹⁵³ archivé de l'ARC mentionne qu'un bien est ainsi dévolu dans la situation suivante :

« [...] 1. [...] lorsque le conjoint ou l'enfant obtient un droit de propriété absolue sur ce bien, de manière que ce droit ne peut être annulé par aucun événement ultérieur, même si le conjoint ou l'enfant peut ne pas pouvoir bénéficier immédiatement de tous les avantages découlant du droit obtenu [...] »

2. Un bien est considéré être dévolu irrévocablement à la personne à qui il est légué lorsque cette personne a un droit exécutoire de propriété à l'égard du bien. Il en est ainsi, même si les formalités légales de transfert et d'enregistrement de la propriété du bien n'ont pas été remplies. [...] »

Ce bulletin est archivé depuis 2004; toutefois, plusieurs interprétations techniques subséquentes s'y réfèrent, notamment une interprétation récente confirmant que bien que la distribution des biens n'ait pas encore été effectuée en raison de l'attente de l'obtention des certificats de décharge, le bien est considéré comme ayant été dévolu irrévocablement¹⁵⁴. L'interprétation de l'ARC veut que, pour qu'une dévolution irrévocable ait lieu, le légataire doit avoir un droit de propriété absolu sur le bien légué, mais il n'est pas nécessaire que toutes les formalités accordant la saisine du bien au légataire aient été complétées.

De cette façon, le bénéficiaire d'une fiducie dont les droits sont soumis à un terme, tel l'âge du bénéficiaire, remplit la condition de dévolution

¹⁵¹ Art. 1497 C.c.Q.; G. BRIÈRE, précité, note 76, 195.

¹⁵² *Id.*

¹⁵³ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation* IT-449R (archivé), « Meaning of "vested indefeasibly" », 25 septembre 1987, par. 1 et 2.

¹⁵⁴ AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 2011-0391911E5, « Indefeasible Vesting », 10 février 2011.

irrévocable même si le terme est postérieur à l'écoulement des 36 mois, à condition que le droit du bénéficiaire ne puisse être annulé et que la succession de ce dernier puisse réclamer les biens en cas de prédécès du bénéficiaire¹⁵⁵. Toutefois, dans le cadre d'une substitution, si le grevé décède avant l'arrivée du terme, ce n'est pas sa succession qui a droit aux biens substitués, mais l'appelé ou les cogrevés selon le cas¹⁵⁶. La substitution, contrairement à la fiducie, empêche qu'il y ait dévolution irrévocable, si le terme ne peut se réaliser avant l'écoulement des 36 mois, puisque le droit du grevé peut être annulé par un événement futur.

En présence d'une condition résolutoire pouvant se réaliser plus de 36 mois après le décès, il est impossible de démontrer dans les délais requis que la dévolution est irrévocable, car le legs est résolu si la condition se réalise. S'il est certain que cette condition ne pourra se réaliser plus de 36 mois après le décès, alors le statut de la fiducie fiscale n'est pas modifié par la condition.

Dans le cas d'une condition suspensive, si celle-ci n'est pas remplie dans les 36 mois du décès, la substitution ne se qualifie pas de fiducie fiscale exclusive au bénéfice du conjoint. Toutefois, à l'intérieur des 36 mois, tant que la totalité du délai n'est pas écoulée, la condition suspensive peut toujours se réaliser et permettre la conservation du statut de fiducie fiscale exclusive au bénéfice du conjoint.

Qu'arrive-t-il si la condition suspensive se réalise avant la fin des 36 mois mais après le décès de l'épouse? Le paragraphe 248(9.2) L.I.R. établit une présomption selon laquelle si le bien n'est pas dévolu irrévocablement à la fiducie testamentaire au bénéfice du conjoint avant le décès de celui-ci, il est réputé ne pas avoir été ainsi dévolu. Le droit civil prévoit que lors de la réalisation de la condition suspensive, la substitution est créée de façon rétroactive au jour du décès ou de la donation¹⁵⁷. La question de l'effet en droit fiscal des obligations rétroactives établies en droit civil a souvent été débattue et il semble que les tribunaux et les auteurs ne soient pas unanimes¹⁵⁸. Toutefois, plus particulièrement en ce qui concerne

¹⁵⁵ AGENCE DU REVENU DU CANADA, précité, note 153, par. 8.(c); « Table ronde sur la fiscalité fédérale », dans *Congrès 2008*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2009, pp. 48:1-98, question 8., aux pages 48:25-28.

¹⁵⁶ Art. 1252, al. 1 C.c.Q.

¹⁵⁷ Art. 1507 C.c.Q.

¹⁵⁸ La question de savoir si la rétroactivité de droit civil est opposable à l'ARC peut faire l'objet, à elle seule, d'une étude détaillée. Sur ce sujet, voir Marie-Pierre ALLARD, (à suivre...)

la notion de dévolution irrévocable et la rétroactivité prévue au Livre des Successions du *Code civil du Québec*, M^e Diane Bruneau mentionne que « l'effet rétroactif du droit civil [...] n'est] pas reconnu¹⁵⁹ ». Pour les motifs établis ci-dessus, il est donc dangereux pour le statut de fiducie fiscale exclusive au bénéfice du conjoint de prévoir une condition suspensive dont le moment de réalisation est éloigné dans le temps.

Une autre condition faisant perdre le statut de fiducie fiscale exclusive au bénéfice du conjoint est celle affectant le droit du conjoint de recevoir les revenus de la substitution puisque, de cette façon, le conjoint n'a pas un droit absolu à tous les revenus de la fiducie sa vie durant. Enfin, il est interdit de stipuler une condition prohibée par la loi ou contraire à l'ordre public. En présence d'un legs assujéti à une telle condition, la fiducie fiscale n'est pas touchée puisque la condition est réputée nulle par l'article 757 C.c.Q. Toutefois, une donation, quant à elle, serait nulle, tout comme la condition dont elle est assortie¹⁶⁰, empêchant ainsi la création de la substitution et, par le fait même, de la fiducie fiscale.

2.2.7. Dettes, impôts et remboursement

Dettes et charges fiscales du défunt

La possibilité de prévoir à l'acte constitutif que la charge de payer certaines dettes et charges fiscales du défunt incombe aux bénéficiaires de la substitution a été traitée précédemment. Dans le cas d'un legs en fiducie, une telle charge peut avoir des conséquences sur la fiducie exclusive en faveur du conjoint¹⁶¹. En effet, en obligeant la fiducie à payer des dettes autres que celles permises par le paragraphe 108(4) L.I.R., une personne autre que le conjoint a droit à une partie du capital de la fiducie faisant ainsi perdre à la fiducie son statut de fiducie fiscale exclusive au bénéfice du conjoint¹⁶². Les

(...suite)

« L'effet rétroactif des obligations conditionnelles en droit fiscal », (2001), vol. 49, n° 5 *Revue fiscale canadienne* 1338-1457.

¹⁵⁹ D. BRUNEAU, précité, note 130. Plus particulièrement, pour un exposé relatif aux étapes du règlement d'une succession, notamment le partage et la déclaration de transmission, et à leur importance sur la notion de dévolution irrévocable, voir J. LACHAPPELLE, précité, note 9, 235.

¹⁶⁰ Art. 1821-1822 et 1499 C.c.Q.

¹⁶¹ Sous réserve des règles prévues aux paragraphes 70(7) et 70(8) L.I.R.

¹⁶² S.-al. 70(6)b)(ii) L.I.R.

paragraphes 70(7) et 70(8) L.I.R. permettent de contourner cette difficulté. En effet, ces dispositions accordent la possibilité au liquidateur de désigner certains biens auxquels le transfert libre d'impôt prévu au paragraphe 70(6) L.I.R. ne s'applique pas afin qu'ils soient transférés au légataire à leur JVM. Les biens ainsi désignés doivent avoir une JVM au moins égale aux dettes non admissibles, c'est-à-dire aux dettes dues par le constituant immédiatement avant son décès et « à toute somme [...] payable par sa succession par suite de son décès », sous réserve de quelques exceptions¹⁶³. Toutefois, afin d'éviter cette procédure, il est préférable de stipuler à l'acte constitutif de fiducie que de telles dettes doivent obligatoirement être payées par le liquidateur, avant que celui-ci ne se dessaisisse des biens en faveur de la fiducie. Le même résultat est obtenu lors d'une donation à charge¹⁶⁴.

En présence d'une « substitution exclusive en faveur du conjoint », l'article 1226 C.c.Q. prévoit qu'avant l'ouverture de la substitution, le grevé doit payer personnellement les charges et dettes relatives aux biens substitués et, à l'ouverture de la substitution, le grevé qui a payé personnellement des dettes se fait rembourser, par l'appelé, les dettes en capital qu'il a acquittées lorsque l'acte constitutif ne prévoyait pas qu'elles étaient à sa charge personnelle avec intérêts à partir de l'ouverture de la substitution, les dépenses généralement débitées du capital avec intérêts à compter de la même date¹⁶⁵ et les impenses utiles qu'il a effectuées¹⁶⁶. Ainsi, les sommes utilisées pour le paiement de ces charges proviennent du patrimoine personnel du grevé et non du capital des biens substitués permettant ainsi à la fiducie exclusive en faveur du conjoint de conserver ce statut.

Autres dettes et charges

Cette conclusion relative au problème de la perte du statut de fiducie fiscale exclusive au conjoint amène un autre problème. En effet, puisque tout au long de la substitution l'obligation de payer les dettes incombe au grevé personnellement, selon M^e Martin Lord, lorsque le grevé acquitte des dépenses de nature capital dont il a été chargé par le constituant ou devenant exigibles pendant la substitution, le risque de la perte du statut de fiducie

¹⁶³ Par. 70(8) L.I.R.

¹⁶⁴ S.-al. 73(1.01)c)(ii) L.I.R.

¹⁶⁵ Art. 1247 C.c.Q.

¹⁶⁶ Art. 1248 C.c.Q. Afin de déterminer ce qui constitue une impense utile, il faut s'en remettre aux articles 959, al. 1, 961 et 963, al. 1 C.c.Q.

fiscale testamentaire survient¹⁶⁷. Bien qu'en droit civil ces dépenses doivent être acquittées personnellement par le grevé, elles le sont au bénéfice de la substitution puisque, sur le plan fiscal, les biens sont réputés détenus en fiducie. À cet égard, en présence d'une fiducie, l'ARC considère qu'aucun problème ne survient lorsque le bénéficiaire paie des dépenses courantes relatives aux biens en fiducie à la place de celle-ci¹⁶⁸. Les articles 1345 à 1347 C.c.Q. énoncent ce qui constitue des « dépenses généralement débitées des revenus » et des « dépenses généralement débitées du capital ». Les commentaires du ministre de la Justice sur l'article 1247 C.c.Q. se réfèrent à ces articles¹⁶⁹. Ainsi, des factures d'électricité, d'eau et d'assurances, les taxes foncières ainsi que les réparations mineures, notamment, payées par le grevé ne font pas perdre à la substitution son statut de fiducie fiscale testamentaire. Toutefois, l'ARC considère que si les dépenses acquittées par le bénéficiaire sont de nature capital, tel l'agrandissement d'une résidence, un tel paiement fait perdre ce statut à la fiducie.

Ainsi, dans le cadre d'une substitution pure, en acquittant personnellement des dépenses de nature capital, notamment des charges prévues au testament, le grevé risque de faire perdre à la substitution son statut de fiducie fiscale testamentaire, tout en lui permettant de conserver celui de fiducie fiscale exclusive au bénéfice du conjoint.

En présence d'une substitution *de residuo*, en vertu de laquelle le grevé a un pouvoir très large d'empiètement sur le capital des biens substitués, le grevé peut utiliser le capital des biens substitués afin d'acquitter ses charges et obligations. Dans les cas où le grevé détient un pouvoir réel d'utiliser à son bénéfice le capital de la substitution, la conclusion obtenue relativement à une disposition à titre gratuit des biens substitués par le grevé s'applique au paiement des charges et dettes à même les biens compris à la substitution permettant ainsi à la substitution de conserver son statut de fiducie fiscale exclusive en faveur du conjoint, mais lui faisant toujours perdre celui de fiducie fiscale testamentaire. En effet, lors du paiement d'une charge ou d'une dette, une distribution préalable d'une partie du capital des biens substitués est effectuée en faveur de l'un des bénéficiaires du capital de la fiducie fiscale, le grevé, et ce dernier utilise le produit de cette distribution pour acquitter la charge ou dette lui incombant personnellement. Cela est

¹⁶⁷ M. LORD, précité, note 111, 23:49.

¹⁶⁸ AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 2002-0154435, « Payment of trust expenses by beneficiary », 17 avril 2003.

¹⁶⁹ Voir *Code civil du Québec – Commentaires du ministre de la Justice*, précité, note 137, p. 736.

confirmé par les auteurs Marc Jolin, Martin Lord et Odile St-Hilaire qui affirment qu'une dispense générale de emploi est assimilée à un prélèvement sur le capital de la substitution¹⁷⁰. Tel qu'il a été mentionné précédemment, l'ARC considère que, de cette façon, la substitution perd son statut de fiducie fiscale testamentaire puisque le grevé paie à même ses biens personnels une charge ou dette de la fiducie fiscale. Marc Jolin exprime ce qui suit :

« Si aucun emploi n'est prévu ou si une dispense partielle de emploi (ou emploi après impôt) est prévue, le grevé pourra utiliser une partie du prix de vente des biens substitués, prix de vente qui ne fait plus partie du patrimoine distinct, afin de payer les impôts sur le gain en capital pouvant avoir été réalisé lors de la disposition du bien¹⁷¹. » (Notre soulignement)

Bien que les auteurs Marc Jolin et Martin Lord ne soient pas du même avis sur la qualification en tant que bien substitué du prix de vente d'un bien substitué en présence d'une dispense de emploi générale, l'opinion des deux auteurs est qu'au moment d'acquitter la dette ou la charge, l'argent fait partie du patrimoine personnel du grevé.

Dans une substitution *de residuo*, afin d'éviter la perte du statut de fiducie fiscale testamentaire, lorsqu'il s'agit de déterminer la méthode du paiement des charges et des dépenses de nature capital, la dispense de emploi ne doit pas être formulée de façon générale. Elle doit plutôt être remplacée, comme le mentionne Marc Jolin, par une clause prévoyant que de tels paiements doivent être acquittés à même les biens substitués¹⁷² et que les biens substitués ainsi utilisés ne sont pas visés par l'obligation imposée au grevé de faire emploi. De cette façon, on accorde au fiduciaire réputé le pouvoir d'acquitter des dépenses avec les biens substitués au lieu de distribuer du capital au grevé.

Une telle clause doit cependant se limiter aux charges et dépenses de nature capital, surtout lorsque les dépenses acquittées par la fiducie fiscale se rapportent à des biens à usage personnel. En effet, selon l'auteure Caroline Rhéaume, le paragraphe 105(1) L.I.R., qui édicte que les avantages accordés à un contribuable par une fiducie doivent être inclus dans le revenu de ce contribuable, peut être appliqué par l'ARC, dans une situation où le capital

¹⁷⁰ M. JOLIN, précité, note 47, 23:31; M. LORD, précité, note 111, 23:51; O. ST-HILAIRE, précité, note 9, 111.

¹⁷¹ M. JOLIN, précité, note 47, 23:21.

¹⁷² *Id.*

des biens substitués est utilisé afin d'acquitter une dépense effectuée en raison de l'utilisation d'un bien à usage personnel par le grevé¹⁷³. Le paragraphe 105(2) L.I.R., quant à lui, prévoit que lorsque des revenus de la fiducie servent à acquitter des impenses, des dépenses d'entretien de biens ou des impôts sur des biens devant être entretenus par la fiducie aux termes de l'acte constitutif, et ce, pour l'usage d'un bénéficiaire, un avantage doit être inclus dans la déclaration de revenus de ce dernier. Ce paragraphe ne peut s'appliquer avec une substitution en raison du fait que, puisque tous les revenus de la substitution appartiennent au grevé, la fiducie fiscale n'a aucun revenu pouvant servir à acquitter des dépenses, au bénéfice du grevé.

Impôts

En ce qui concerne les impôts qui deviennent payables avant l'ouverture de la substitution, il faut distinguer entre les impôts payables sur du revenu et ceux payables sur du capital au sens civil, malgré le fait que ces derniers puissent être considérés comme du revenu au niveau fiscal. En ce qui concerne les revenus, le grevé ayant droit à la totalité de ces derniers avant l'ouverture, ceux-ci lui sont payables selon le paragraphe 104(24) L.I.R. Il doit donc s'imposer sur les revenus des biens substitués annuellement et les impôts ainsi payés ne lui sont pas remboursés à l'ouverture¹⁷⁴. La *Loi de l'impôt sur le revenu* offre la possibilité d'imposer la totalité ou une partie des revenus dans la fiducie fiscale¹⁷⁵ au lieu de le faire dans les mains du grevé. Cependant, que le revenu soit inclus à la déclaration de revenus du grevé ou à celui de la fiducie fiscale, le grevé, par le jeu de l'article 1226 C.c.Q., paie à même ses biens personnels l'impôt en résultant. L'ARC considère qu'un tel paiement fait par le grevé en raison de l'attribution d'un revenu à une fiducie par l'application du paragraphe 104(13.1) L.I.R. ne fait pas perdre le statut de fiducie fiscale testamentaire à la substitution¹⁷⁶. Toutefois, si le grevé a le pouvoir d'empiéter sur le capital, une certaine injustice peut résulter du fait qu'il y ait une distribution préalable du capital

¹⁷³ C. RHÉAUME, précité, note 100, p. 170; AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 2006-017326117, « Avantage conféré par une fiducie », 19 octobre 2006.

¹⁷⁴ Art. 1247, al. 2 *a contrario* et 1346 (3°) C.c.Q.

¹⁷⁵ Par. 104(13.1) et 104(6) L.I.R.

¹⁷⁶ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation* IT-381R3, « Fiducies – Gains et pertes en capital et transfert de gains en capital imposables à des bénéficiaires », 14 février 1997, par. 19; AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 2003-000552, « Debt Owed by a Testamentary Trust », 24 juin 2003.

des biens substitués en faveur du grevé afin qu'il paie l'impôt sur les revenus provenant des biens substitués. En effet, le grevé bénéficie des revenus et paie l'impôt sur ceux-ci à même le capital qui aurait été rendu à l'appelé si le grevé avait acquitté personnellement les impôts.

Substitution pure non exclusive au bénéfice du conjoint

Des impôts peuvent résulter d'une disposition, réelle ou présumée, d'un bien substitué avant et à l'ouverture de la substitution. Tout d'abord, dans le cadre d'une substitution pure non exclusive au bénéfice du conjoint, lorsqu'un gain en capital est réalisé dans la substitution, aucune somme n'est payable au grevé, puisque celui-ci n'est pas le bénéficiaire du capital, ni à l'appelé, car son droit au capital s'ouvre uniquement à l'ouverture de la substitution. Ainsi, c'est la fiducie fiscale qui doit s'imposer sur le gain en capital. Toutefois, c'est le grevé qui est chargé d'acquitter les impôts de la fiducie à même son patrimoine personnel et les sommes ainsi payées lui sont remboursées à l'ouverture de la substitution¹⁷⁷. Tout comme dans le cas du paiement des dépenses en capital par le grevé, la substitution fait face à la perte du statut de fiducie fiscale testamentaire. En effet, Marc Jolin affirme que :

« [I]a position de [l'ARC] à l'effet que les impôts sur la fiducie peuvent être payés par un bénéficiaire de la fiducie lorsque l'impôt de la fiducie résulte du choix prévu au paragraphe 104(13.1) L.I.R. [...] ne s'applique pas [à une telle] situation étant donné que l'impôt à payer par la fiducie réputée est un impôt qui devrait être payé par ailleurs par ladite fiducie réputée et non un impôt résultant du choix prévu au paragraphe [ci-dessus mentionné]¹⁷⁸. »

L'opinion de l'ARC semble être que si l'impôt payé par le grevé résulte du choix du paragraphe 104(13.1) L.I.R., le statut de fiducie fiscale testamentaire est conservé. Cependant, si cet impôt résulte non pas du choix prévu à cette disposition, mais des règles d'imposition des fiducies en tant que particulier lorsqu'aucune somme n'est devenue payable à un bénéficiaire, ce statut est perdu. Afin d'éviter cette situation, une solution identique à celle ci-dessus prévue pour les dépenses en capital est à privilégier, c'est-à-dire accorder le pouvoir au fiduciaire réputé de payer les impôts sur le gain en capital à même les biens substitués et de combiner ce pouvoir à une dispense de remploi égale aux impôts. Cette solution est équitable pour les parties concernées puisque c'est l'appelé qui bénéficiera

¹⁷⁷ Art. 1247, al. 1 et 1347, al. 2 C.c.Q.

¹⁷⁸ M. JOLIN, précité, note 47, 23:20.

ultérieurement des biens substitués. De plus, elle n'a aucun impact sur le statut de fiducie fiscale exclusive au bénéfice du conjoint en raison de l'alinéa 108(4)b) L.I.R. qui permet le paiement des impôts sur le revenu et les bénéfices de la fiducie sans modifier ce statut. Elle transforme toutefois en substitution *de residuo* la substitution pure, en raison de la dispense de emploi, malgré le fait que cette dispense soit très limitée.

Substitution pure exclusive au bénéfice du conjoint

Une particularité survient en présence d'une substitution pure qui correspond à une fiducie fiscale exclusive au bénéfice du conjoint. En effet, le sous-alinéa 104(6b)(ii) L.I.R. exige que les gains en capital sur les biens substitués résultant soit d'une disposition réputée au décès du conjoint bénéficiaire, soit de la distribution d'un bien substitué à un appelé avant le décès de ce conjoint soient imposés dans les mains de la fiducie fiscale ou dans les mains du conjoint, cela afin d'éviter le report d'impôts d'une génération. Pour que les gains en capital puissent être imposés dans les mains du conjoint, ceux-ci doivent lui être payables, ce qui n'est pas le cas en présence d'une substitution pure, puisque c'est l'appelé qui est le bénéficiaire du capital.

Si une telle disposition réputée a lieu avant l'ouverture de la substitution, ces revenus, au sens fiscal, ne sont pas payables à l'appelé. Il ne reste alors que la fiducie pour s'imposer sur ces gains en capital. Les impôts en résultant doivent être acquittés par le grevé personnellement et celui-ci en a la charge jusqu'à l'ouverture avec perte du statut de fiducie testamentaire. Si les gains en capital surviennent à l'ouverture de la substitution pure, puisque les gains en capital deviennent payables à l'appelé, celui-ci doit les inclure à son revenu¹⁷⁹ même si la fiducie fiscale a l'obligation de s'imposer sur ceux-ci. Afin d'éviter une double imposition, Marc Cuerrier mentionne que la fiducie fiscale et l'appelé doivent se prévaloir du choix du paragraphe 104(13.2) L.I.R. afin que le gain en capital soit réputé ne pas être devenu payable à l'appelé¹⁸⁰ et éviter que celui-ci s'impose sur le gain en capital. L'impôt de la fiducie est payable par le grevé personnellement, mais immédiatement remboursable à celui-ci par l'appelé.

Lorsque la disposition d'un bien substitué faisant partie d'une substitution pure non exclusive au conjoint se produit à l'ouverture de la

¹⁷⁹ Par. 104(13) L.I.R.

¹⁸⁰ AGENCE DU REVENU DU CANADA, précité, note 176, par. 17-18; M. CUERRIER, précité, note 143, 829.

substitution, par exemple par le choix du paragraphe 107(2.001) L.I.R. qui permet que la remise en faveur de l'appelé ait lieu à la JVM, des sommes sont payables à l'appelé qui doit s'imposer sur les gains en capital résultant de la disposition. Toutefois, dans ce cas, la fiducie fiscale n'a pas l'obligation de s'imposer sur ces gains. Les parties ont le choix d'imposer les gains dans la fiducie fiscale par le choix du paragraphe 104(13.2) L.I.R. ou dans les mains de l'appelé par l'utilisation de l'alinéa 104(6)b) L.I.R.

Substitution *de residuo*

Dans les substitutions *de residuo*, lorsque le grevé acquitte un impôt résultant d'un gain en capital sur des sommes qui ne lui sont pas payables, tout comme avec une substitution pure, la fiducie fiscale perd son statut de fiducie testamentaire, et ce, tant en présence d'une fiducie fiscale exclusive que non exclusive au bénéfice du conjoint. Afin d'éviter la perte du statut de fiducie fiscale testamentaire, le constituant accorde, dans l'acte constitutif, le pouvoir au fiduciaire réputé de payer les impôts sur le gain en capital à même les biens substitués et combine ce pouvoir à une dispense de emploi égale aux impôts. Tant que le pouvoir du grevé d'empiéter sur le capital se limite au paiement des impôts sur le capital, cette solution est équitable pour les parties, puisque l'appelé bénéficiera à l'ouverture des biens substitués.

En effet, le grevé peut avoir un droit, plus ou moins étendu, d'empiéter sur le capital de la substitution autrement que pour le paiement des impôts. Cela peut conduire à des inégalités, similaires à celles survenant lorsque le grevé acquitte les impôts sur les revenus civils des biens substitués à même le capital de la substitution, si les termes de l'acte constitutif ne sont pas clairs dans la détermination de la personne à qui incombe le paiement des impôts. Selon Marc Cuerrier, cette inégalité est d'autant plus présente si, pendant la substitution, le grevé s'est servi de l'amortissement sur les biens substitués afin de diminuer ses impôts sur les revenus provenant de ceux-ci et que la récupération entame le capital des biens substitués ou demeure latente en raison d'un roulement des biens substitués à l'appelé à l'ouverture de la substitution¹⁸¹.

Par exemple, Louis désire que sa nouvelle conjointe, qui n'est pas la mère de ses enfants, gère ses trois maisons de location touristique et profite des revenus de celles-ci sa vie durant. Il veut également que sa conjointe puisse se servir de la valeur des résidences en cas de besoin. Il veut toutefois s'assurer que ces résidences, ou à tout le moins la presque totalité de la

¹⁸¹ M. CUERRIER, précité, note 143, 830.

valeur de celles-ci, reviennent à ses fils au décès de sa conjointe. Si de son vivant la conjointe vend une résidence, utilise à son bénéfice la totalité du prix de vente pour acquérir d'autres biens qu'elle léguera à ses propres enfants, prend de l'amortissement sur les deux autres et paie, à même une hypothèque affectant une autre des résidences, les impôts résultant de la vente, la succession de la conjointe sera avantagée au détriment des appelés, et ce, tout en respectant les termes de l'acte constitutif.

Afin d'éviter de telles inégalités, au moment de la rédaction de l'acte constitutif de substitution, le constituant doit établir qui paiera l'impôt se rapportant à la vente d'un bien substitué pendant la substitution et l'impôt se rapportant aux biens substitués et résultant du décès du grevé, et cela est d'autant plus important lorsque les héritiers du grevé et les appelés ne sont pas les mêmes personnes.

Dans un tel cas, ce que le constituant détermine, ce n'est pas qui paie les impôts relatifs aux biens substitués au moment où ils sont cotisés, mais qui en assume la charge financière à la fin du compte. Ainsi, la clause de dispense de remploi doit prévoir que le grevé ne peut utiliser le capital des biens substitués pour acquitter les impôts sur les revenus provenant des biens substitués, mais qu'il peut utiliser ce capital pour acquitter les impôts résultant de la disposition d'un bien substitué. De cette façon, la perte du statut de fiducie fiscale testamentaire est évitée et l'égalité est partiellement rétablie.

Afin que l'inégalité disparaisse complètement, l'acte constitutif peut prévoir qu'un montant égal à la portion des impôts résultant d'un gain en capital à la suite de la disposition d'un bien substitué, en proportion du capital qui ne fera pas l'objet d'une remise à l'appelé, devient une dette du grevé envers l'appelé à l'ouverture. Il doit également être prévu que toute proportion des impôts résultant d'une telle disposition et qui serait acquittée personnellement par le grevé ne lui sera pas remboursée à l'ouverture de la substitution. Par exemple, si la conjointe dispose d'une des résidences pour une somme de 200 000 \$ et que le prix de base rajusté de cette résidence est de 160 000 \$, l'impôt au taux marginal est de 9 640 \$. L'impôt est payé par le fiduciaire réputé à même les biens substitués afin d'éviter la perte du statut de fiducie testamentaire. La conjointe utilise 100 000 \$ du prix de vente pour ses besoins tel qu'il est permis dans l'acte constitutif. À l'ouverture de la substitution, 90 360 \$ est remis à l'appelé, soit le résidu des biens substitués¹⁸². De plus, le grevé doit personnellement à l'appelé un montant

¹⁸² 200 000 \$ - 9 640 \$ - 100 000 \$ = 90 360 \$ représentant le résidu des biens substitués.

de 4 820 \$¹⁸³ représentant la portion des impôts que la conjointe doit assumer tel qu'il est établi à l'acte constitutif. Dans le cas où la totalité des 200 000 \$ sert à satisfaire les besoins de Madame, une somme de 9 640 \$¹⁸⁴ doit être remise personnellement par Madame à l'appelé.

Aussi, l'acte constitutif doit également stipuler que toute récupération égale au montant d'amortissement pris à l'encontre des revenus du grevé constitue du revenu et est donc payable au grevé. Cette récupération est visée, en raison de cette qualification, par l'interdiction de paiement des impôts à même les biens substitués. Enfin, le constituant doit accorder le pouvoir à l'appelé, en présence d'une substitution non exclusive au conjoint, de faire le choix du paragraphe 107(2.001) L.I.R. à l'ouverture de la substitution et de prévoir que la récupération en résultant est un revenu payable au grevé. Ainsi, à défaut de provoquer une disposition à l'ouverture, l'appelé assumera la récupération latente par choix.

2.2.8. Faculté d'élire et règles d'attribution

Bien qu'il n'existe aucune faculté d'élire en ce qui concerne la part des grevés, le constituant de la substitution peut prévoir une faculté d'élire relativement à la part des appelés. La faculté d'élire peut être accordée au grevé ou, lors d'une donation, être conservée par le constituant. Dans le cas où le constituant se réserve la possibilité de déterminer la part des appelés après la création de la substitution du vivant, le paragraphe 75(2) L.I.R. s'applique faisant en sorte que les revenus et pertes provenant des biens substitués et les gains et pertes en capital sur ces biens soient imposables dans les mains du constituant pendant que ce dernier réside au Canada. En effet, l'ARC, dans son interprétation technique 9213965¹⁸⁵, a mentionné qu'en présence d'une réserve de la faculté d'élire se rapportant à la part des bénéficiaires, si l'acte de fiducie accorde le pouvoir au constituant de déterminer que la part d'un des bénéficiaires est nulle, le sous-alinéa 75(2)a(ii) L.I.R. s'applique. L'ARC a réitéré cette opinion dans une

¹⁸³ $100\,000 \$ \div 200\,000 \$ \times 100 = 50 \%$ représentant la proportion des biens substitués non remise à l'appelé; $9\,640 \$ \times 50 \% = 4\,820 \$$ représentant la portion des impôts devant être assumée par le grevé.

¹⁸⁴ $200\,000 \$ \div 200\,000 \$ \times 100 = 100 \%$ représentant la proportion des biens substitués non remise à l'appelé; $9\,640 \$ \times 100 \% = 9\,640 \$$ représentant la portion des impôts devant être assumée par le grevé.

¹⁸⁵ AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 9213965, « Subsection 75(2) », 11 août 1992.

interprétation technique plus récente¹⁸⁶. À cet égard, dans le cadre d'une substitution, il est possible que la part attribuée à un appelé par le constituant soit nulle. Afin d'éviter l'application du paragraphe 75(2) L.I.R., est-il possible d'encadrer la faculté d'élire en prévoyant à l'acte constitutif que la part d'un appelé ne puisse être nulle? Juridiquement, rien n'empêche le constituant d'encadrer la faculté d'élire. Toutefois, la fixation de la part d'un appelé à un infime pourcentage du capital pourrait provoquer l'application de la règle générale antiévitement¹⁸⁷. Il est difficile de confirmer quelle serait l'opinion de l'ARC sur un seuil minimum à prévoir relativement à la part de chaque appelé afin d'éviter l'application de ce paragraphe et d'anticiper la décision d'un juge sur le sujet.

Si le paragraphe 75(2) L.I.R. s'est appliqué à un certain moment relativement à la substitution, à l'ouverture de celle-ci, même dans les cas d'une fiducie fiscale autre qu'au bénéfice exclusif du conjoint, une disposition présumée de tous les biens substitués à la JVM se produira dans la fiducie fiscale, en raison de l'application du paragraphe 107(4.1) L.I.R., amenant une imposition qui aurait pu être évitée¹⁸⁸. Enfin, le paragraphe 75(2) L.I.R. peut trouver application dans des circonstances autres que la présence d'une faculté d'élire. En effet, cette règle d'attribution s'applique également, dans une substitution créée par donation, lorsque le constituant prévoit à l'acte constitutif qu'à défaut d'appelés à l'ouverture de la substitution, les biens substitués lui reviennent¹⁸⁹.

Dans les substitutions créées du vivant, d'autres règles d'attribution prévues à la *Loi de l'impôt sur le revenu* trouvent application. En effet, lorsque les grevés ou les appelés sont le conjoint ou les enfants mineurs du constituant, ou une société ou fiducie dont ceux-ci sont actionnaires ou bénéficiaires, selon le cas, les règles prévues aux paragraphes 74.1(1), 74.1(2), 74.2(1), 74.3(1) et 74.4(2) L.I.R. peuvent s'appliquer. Ces règles rendent imposables dans les mains du constituant les revenus et les gains en capital relatifs aux biens substitués du vivant du constituant, diminuant l'intérêt d'utiliser une substitution entre vifs. Dans les substitutions créées par testament, elles ne s'appliquent pas puisque l'auteur du transfert est

¹⁸⁶ AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 2000-0042505, « Transfers to Trusts », 30 avril 2001.

¹⁸⁷ Par. 245(2) L.I.R.

¹⁸⁸ Par. 107(2) L.I.R.

¹⁸⁹ S.-al. 75(2)a)(ii) L.I.R.

décédé. Puisque la substitution n'a aucun impact spécifique sur leur application, ces règles ne sont pas analysées dans le présent texte.

Enfin, dans une fiducie fiscale testamentaire, le grevé peut avoir le pouvoir de tester et posséder une faculté d'élire. Dans un tel cas, si, en raison des termes utilisés au testament, le grevé prévoit un legs des biens substitués aux appelés plutôt que l'exécution de la faculté d'élire, les biens ne sont pas transférés aux appelés en vertu de l'ouverture de la substitution mais en vertu d'un legs du grevé. En conséquence, les règles prévues à l'article 70 L.I.R. régissant la disposition des biens d'une personne à son décès s'appliquent au détriment de celles prévues à l'article 107 L.I.R., soit les règles entourant la remise des biens d'une fiducie à ses bénéficiaires. Ainsi, il peut y avoir, notamment, disposition présumée des immobilisations substituées au décès du grevé à leur JVM¹⁹⁰ plutôt qu'un transfert libre d'impôt¹⁹¹ en faveur des appelés. Le choix des termes utilisés dans la rédaction de la détermination des parts des appelés est déterminant.

2.2.9. Ouverture de la substitution et remise anticipée

L'ouverture de la substitution est significative sur le plan fiscal. À ce moment, les biens substitués sont remis à l'appelé et, sauf si la substitution est graduelle, il s'agit de la fin de la fiducie fiscale. Cette remise constitue, au niveau fiscal, une distribution des biens de la fiducie fiscale en faveur des bénéficiaires de son capital donnant lieu à une disposition par l'appelé de la totalité de sa participation au capital de la fiducie fiscale¹⁹². La distribution des biens substitués, par la fiducie fiscale, est une disposition de bien¹⁹³ et les conséquences de cette disposition diffèrent selon qu'il s'agisse d'une substitution exclusive au bénéfice du conjoint ou non.

Dans une substitution pure ou *de residuo* se qualifiant de fiducie fiscale exclusive au bénéfice du conjoint, si l'ouverture de la substitution a lieu au décès du grevé, en vertu de l'alinéa 104(4)a) L.I.R., une disposition présumée à la JVM se réalise à la fin du jour du décès du conjoint grevé. Immédiatement après cette disposition présumée, la fiducie fiscale est réputée avoir acquis de nouveau les biens substitués pour une somme égale à la JVM. Cette disposition réputée produit des gains et pertes en capital, des

¹⁹⁰ Par. 70(5) L.I.R.

¹⁹¹ Par. 107(2) L.I.R.

¹⁹² Par. 108(1) « participation au capital » et par. 248(1) « disposition », al. d) L.I.R.

¹⁹³ Par. 248(1) « disposition », al. c) L.I.R.

récupérations et des pertes nettes dans la fiducie fiscale. Une partie de ceux-ci provient du report ayant lieu lors du transfert libre d'impôt des biens en substitution par le constituant par l'application du paragraphe 70(6) L.I.R. De plus, la fiducie fiscale est réputée avoir disposé des biens substitués et l'appelé les avoir acquis pour une somme égale à leur coût indiqué¹⁹⁴. Tant pour une substitution pure que *de residuo*, puisqu'il n'y a aucun délai entre la remise des biens à l'appelé et l'ouverture de la substitution, le coût indiqué est normalement égal à la JVM des biens substitués.

Si l'ouverture de la substitution a lieu à un moment autre que le décès du grevé, les conséquences financières liées aux impôts sont identiques à celles qui en découlent lors d'une ouverture au décès, mais ces conséquences résultent de l'application du paragraphe 107(4) L.I.R. qui rend inapplicable le transfert libre d'impôt du paragraphe 107(2) L.I.R. dans une telle situation. En effet, puisque des biens substitués sont remis à une personne autre que le conjoint du vivant de celui-ci, la distribution des biens substitués à l'appelé est réputée, par les alinéas 107(2.1)a) et 107(2.1)b) L.I.R., effectuée à la JVM et l'appelé est réputé acquérir ces biens à la JVM. Enfin, si l'ouverture de la substitution exclusive au bénéfice du conjoint a lieu au décès de ce dernier ou à une date antérieure, la disposition de la participation au capital par l'appelé est libre d'impôt¹⁹⁵.

Dans une substitution pure ou *de residuo* autre qu'exclusive au bénéfice du conjoint, les biens substitués sont transférés en substitution à leur JVM entraînant des conséquences fiscales pour le constituant. À l'ouverture de la substitution, les biens sont transférés libres d'impôt à l'appelé par application des alinéas 107(2)a), 107(2)b) et 107(2)b.1) L.I.R. En effet, peu importe le moment de l'ouverture, les biens substitués sont distribués par la fiducie et acquis par l'appelé à leur coût indiqué. Certaines exceptions empêchent l'application de ces alinéas, provoquant ainsi des impacts fiscaux. Par exemple, dans le cas où l'un des appelés n'est pas un résident du Canada, le paragraphe 107(5) L.I.R. prévoit que c'est le paragraphe 107(2.1) L.I.R. qui s'applique à la distribution de la part des biens substitués revenant à cet appelé. Ce paragraphe répute la disposition des biens substitués à la JVM et non à leur coût indiqué. Enfin, peu importe le moment de l'ouverture de la substitution, la disposition de la participation au capital par l'appelé se fait libre d'impôt¹⁹⁶.

¹⁹⁴ Al. 107(2)a), 107(2)b) et 107(2)b.1) et par. 248(1) « coût indiqué » L.I.R.

¹⁹⁵ Al. 107(1)a), 107(2)c) et 107(2.1)c) L.I.R.; M. CUERRIER, précité, note 143, 860.

¹⁹⁶ Al. 107(1)a), 107(2)c) et 107(2.1)c) L.I.R.; M. CUERRIER, précité, note 143, 862.

La règle de la disposition réputée tous les 21 ans

L'ouverture de la substitution a lieu au moment fixé par le constituant à l'acte constitutif ou, à défaut, au décès du grevé. En plus des effets fiscaux résultant de cet événement, d'autres conséquences fiscales découlent du moment choisi pour l'ouverture. En effet, la règle de disposition présumée de certaines des immobilisations d'une fiducie le jour du 21^e anniversaire de celle-ci et tous 21 ans par la suite entraîne ses propres conséquences fiscales¹⁹⁷. Par exemple, Grégoire lègue à son fils Georges, âgé de 30 ans, ses trois résidences touristiques à charge par celui-ci de les rendre, à son décès, à ses enfants. L'espérance de vie actuelle laisse présager que Georges décèdera dans plus de 21 ans, peut-être même dans plus de 42 ans. Ainsi, du vivant de Georges, il risque d'y avoir deux dispositions réputées des résidences à leur JVM amenant un impôt qui se serait réalisé seulement au décès de Georges si celui-ci avait hérité en pleine propriété. Toutefois, au décès de Georges ou lors d'une ouverture antérieure fixée par le constituant, les résidences seront transférées libres d'impôt à ses enfants et l'impôt sur la plus-value prise par celles-ci sera reporté au décès de ces derniers.

La substitution est créée au décès du testateur. En vertu du *Code civil du Québec*, le jour de ce décès représente le premier jour d'existence de la fiducie fiscale et le point de départ pour le calcul du délai de 21 ans avant la disposition présumée¹⁹⁸. Même dans le cas où la rétroactivité n'était pas reconnue en droit fiscal, la succession étant réputée être une fiducie, le paragraphe. 104(5.8) L.I.R. confirme le point de départ au décès du constituant¹⁹⁹. Afin d'éviter la disposition présumée, le constituant peut prévoir à l'acte constitutif que la date d'ouverture de la substitution est la première de deux dates, soit le jour du décès du grevé ou le jour du 21^e anniversaire de la substitution. En effet, il appert d'une interprétation technique de l'ARC que si toutes les participations d'une fiducie sont dévolues irrévocablement le jour même du 21^e anniversaire de celle-ci, la règle des 21 ans ne s'applique pas²⁰⁰. Par analogie, si l'ouverture de la substitution a lieu le jour du 21^e anniversaire, la disposition réputée ne

¹⁹⁷ S.-al. 104(4)b)(ii), al. 104(4)c) et par. 104(5) L.I.R.

¹⁹⁸ Art. 1218, al. 2, 1222, 613, 619, 738, 739 et 647 C.c.Q.

¹⁹⁹ Par. 108(1) « fiducie testamentaire » L.I.R.; Timothy G. YODAN, « Planning to deal with the 21-year deemed disposition rule », dans *2008 Ontario Tax Conference*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 2008, pp. 4:1-16, à la page 4:2.

²⁰⁰ S.-al. 108(1g)(v) L.I.R.; AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 9731787, « 21 Year Deemed Disposition – Vesting of Interests », 17 mars 1998.

s'applique pas et le transfert libre d'impôt a lieu. De cette façon, on évite la disposition réputée et les biens substitués sont remis libres d'impôt à l'appelé.

Si le constituant a confiance dans le grevé, il peut laisser la possibilité d'une ouverture avant le 21^e anniversaire à la discrétion de celui-ci, puisque l'article 1234 C.c.Q. accorde au grevé le pouvoir de renoncer par anticipation à ses droits. Au moment de prendre la décision, plusieurs éléments doivent être pris en considération afin de déterminer s'il est préférable de conserver les biens en substitution ou de les remettre par anticipation à l'appelé. Selon Marc Jolin, l'importance des impacts fiscaux résultant de la disposition présumée, l'âge et la capacité de l'appelé et du grevé, les liens entre le grevé et l'appelé et les revenus produits annuellement par les biens substitués ne sont que quelques-uns des éléments devant être considérés par le constituant ou par le grevé²⁰¹. À cet effet, dans le *Bulletin d'interprétation* IT-385R2, l'ARC a précisé ceci :

« Un contribuable qui abandonne de façon valide, sans contrepartie, une participation au revenu d'une fiducie à l'égard de paiements futurs (sommes non dues et payables au moment de l'abandon) et qui n'indique aucunement qui est en droit d'en profiter n'est pas considéré comme ayant reçu un produit de disposition aux fins du paragraphe 106(2)²⁰². »

Bien que l'ARC considère que la renonciation anticipée à la participation est faite sans contrepartie, lorsque l'appelé et le grevé sont des personnes liées, l'article 69 L.I.R. s'applique à une telle renonciation, réputant à la JVM la disposition de la participation au revenu. Ainsi, si le grevé et l'appelé sont liés, la renonciation provoque un revenu pour le grevé égal à la JVM de sa participation au revenu²⁰³.

Une substitution ne peut avoir le statut de fiducie fiscale exclusive au bénéfice du conjoint lorsque l'acte constitutif prévoit une ouverture antérieure au décès du grevé, puisque le conjoint n'a pas droit, sa vie durant, aux revenus des biens substitués et qu'une personne autre que celui-ci a droit

²⁰¹ Marc JOLIN, « Planification à l'égard de la gestion des jours de disposition présumée (21 ans) », dans *Colloque – Les fiducies : nouveautés et opportunités de planification*, 138, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2004, pp. 1-45, à la page 8.

²⁰² AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation* IT-385R2, « Disposition d'une participation au revenu d'une fiducie », 17 mai 1991, par. 9.

²⁰³ J. LACHAPELLE, précité, note 9.

au capital²⁰⁴. Il n'est toutefois pas nécessaire de prévoir à l'acte constitutif l'interdiction pour le grevé de renoncer à ses droits par anticipation comme le lui permet l'article 1234 C.c.Q. En effet, dans le cas d'une fiducie, l'article 1294 C.c.Q. prévoit qu'un intéressé peut demander au tribunal de mettre fin à une fiducie. Dans leur texte respectif, en aucun temps Isabelle Fecteau et Julie Loranger ne mentionnent qu'il est essentiel d'interdire l'utilisation de l'article 1294 C.c.Q. pour que la fiducie se qualifie de fiducie exclusive en faveur du conjoint. Elles conseillent même d'analyser les implications de la liquidation d'une fiducie avant le décès du conjoint avant de recourir à cet article²⁰⁵. Par analogie, on peut conclure qu'il n'est pas nécessaire d'inclure à l'acte constitutif une clause interdisant une renonciation anticipée par le grevé afin que la substitution se qualifie de fiducie fiscale exclusive en faveur du conjoint. Toutefois, si le grevé exerce ce droit, les conséquences d'une distribution de biens en faveur de l'appelé du vivant du conjoint grevé s'appliquent, amenant une disposition des biens à leur JVM.

Également, sous réserve du respect de l'une des exceptions que nous verrons ci-après, en présence d'une substitution dont l'appelé est une fiducie, l'alinéa 104(5.8)a) L.I.R. empêche que le constituant planifie un report de la disposition présumée en transférant les biens à une fiducie appelé à la substitution avant l'écoulement du délai prévu au sous-alinéa 104(4)b)(ii) L.I.R., en prévoyant que dans un tel cas, il n'y a pas de nouveau délai qui commence à courir. En effet, le calcul se continue comme si le bien substitué avait été conservé en substitution.

Les exceptions à la règle du 21^e anniversaire

La fiducie fiscale résultant d'une substitution peut être visée par l'une des exceptions à l'application de la règle des 21 ans. En premier lieu, cette règle ne trouve pas application de la cadre d'une substitution dont le grevé est le conjoint du constituant. En effet, dans un tel cas, la disposition présumée à la JVM a lieu au décès du conjoint ou lors de la remise des biens substitués à l'appelé, même si ce décès ou cette remise se produit plus de 21 ans après la création de la substitution²⁰⁶.

²⁰⁴ S.-al. 70(6)b)(i) et 73(1.01)c)(i) L.I.R.

²⁰⁵ Isabelle FECTEAU, « Le fisc, un légataire très particulier! », (2005), n° 2 *Cours de perfectionnement du Notariat* 265-354; Julie LORANGER, « Planification successorale et testamentaire – Aspects civils des modifications des fiducies », dans *Congrès 97*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1998, pp. 22:1-32, à la page 22:17.

²⁰⁶ Al. 104(4)a) L.I.R.

Une autre exception prévue à la *Loi de l'impôt sur le revenu* est celle relative à la définition de « fiducie » à l'alinéa 108(1)g L.I.R. applicable à certains articles de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, notamment aux paragraphes 104(4) et 104(5) L.I.R. La fiducie visée par cette exception est définie comme étant une « fiducie dont l'ensemble des participations, à ce moment, ont été dévolues irrévocablement », sauf certaines exceptions. Relativement aux circonstances dans lesquelles une participation est dévolue irrévocablement, dans le *Bulletin d'interprétation* IT-449R, à l'exemple 8.(c), l'ARC mentionne ce qui suit :

« c) Aux termes du testament d'un contribuable, une terre agricole doit être détenue en fiducie au profit de l'enfant du contribuable et attribuée à l'enfant lorsque celui-ci atteint un âge précis ou doit être attribuée à la succession de l'enfant s'il meurt avant d'atteindre cet âge. Le Ministère estime que le bien est dévolu irrévocablement à l'enfant au moment du décès du contribuable. [...] Si le testament dispose que la terre pourrait être attribuée à d'autres personnes [...] advenant que son enfant décède avant d'atteindre l'âge voulu, la terre ne serait pas dévolue irrévocablement à l'enfant avant que celui-ci atteigne cet âge. »

Selon l'ARC, la dévolution n'est pas irrévocable dans le cadre d'une fiducie, si le constituant prévoit spécifiquement à qui vont les biens au décès du bénéficiaire, au lieu de prévoir qu'ils sont remis à la succession de celui-ci. Ainsi, le fondement même de la substitution étant de soustraire les biens substitués à la succession du grevé afin qu'ils soient remis à l'appelé, la participation au revenu et au capital n'est jamais dévolue irrévocablement au grevé, rendant impossible l'application de cette exception aux substitutions.

En ce qui concerne une dévolution irrévocable en faveur de l'appelé, un exemple donné au bulletin mentionné ci-dessus permet de conclure, en comparant par analogie l'épouse de l'exemple au grevé et les enfants de l'exemple aux appelés, que tant que les droits du grevé ne sont pas éteints, la dévolution n'est pas irrévocable. En effet, l'exemple 8.(a)(ii) du *Bulletin d'interprétation* IT-449 établit que dans le cadre d'une fiducie exclusive au bénéfice du conjoint dont les bénéficiaires au décès du conjoint sont les enfants de celui-ci, la dévolution aux enfants devient irrévocable au décès du conjoint uniquement. De plus, si l'acte constitutif ne prévoit rien en cas de caducité de la substitution à l'égard de l'appelé, selon l'article 1252 C.c.Q., la caducité profite au grevé ou à la succession de celui-ci et non à la succession de l'appelé. La dévolution de la participation en faveur de l'appelé n'étant pas irrévocable, en présence d'une substitution, l'exception de la dévolution irrévocable des participations ne s'applique pas.

Dans le cadre d'une planification impliquant une fiducie comme appelé, il est possible, grâce à cette exception, d'éviter l'application de la règle de la disposition présumée. À cet égard, dans le cas où la remise en pleine propriété à la personne devant être le bénéficiaire n'est pas souhaitable pour divers motifs, il est possible de rédiger l'acte de façon à rendre inapplicable la disposition présumée au 21^e anniversaire, tout en ne remettant pas à cette personne les biens substitués en pleine propriété. Pour ce faire, l'appelé doit être une fiducie créée par testament du défunt-constituant répondant aux critères de l'exception de dévolution irrévocable, notamment, que l'unique bénéficiaire soit celui que le constituant désire avantager, que les biens de la fiducie lui soit remis lorsqu'il atteindra un certain âge et qu'en cas de décès de celui-ci les biens fassent partie de sa succession. De plus, il doit être prévu que l'ouverture de la substitution ait lieu, au plus tard, le jour du 21^e anniversaire de la substitution. Ainsi, l'ouverture a lieu en franchise d'impôt en raison du paragraphe 107(2) L.I.R. et les biens ne sont pas remis à la personne visée en pleine propriété, mais à une fiducie à son bénéfice à laquelle la règle de disposition présumée ne s'applique pas²⁰⁷.

2.3. EFFET DU DROIT CIVIL ET DE LA FISCALITÉ SUR LE TRANSFERT DE CERTAINS BIENS EN SUBSTITUTION

2.3.1. Résidence principale et transfert en substitution

Selon le *Bulletin d'interprétation* IT-120R6, une fiducie peut bénéficier de l'exemption pour résidence principale de l'alinéa 40(2)b) L.I.R. si les conditions exigées à la définition de « résidence principale » de l'article 54 L.I.R. sont respectées²⁰⁸. Dans une interprétation technique, l'ARC a confirmé que l'usufruitier est un bénéficiaire déterminé et qu'en conséquence, la résidence visée par l'usufruit peut bénéficier de l'exemption²⁰⁹. Par analogie, on peut conclure que le grevé peut être bénéficiaire déterminé. Le transfert d'une résidence principale en fiducie peut amener un résultat inattendu qui survient en présence d'une substitution. En effet, ce résultat se produit lorsqu'au moment de la disposition de la résidence principale par le grevé, les conditions suivantes

²⁰⁷ Pour une analyse plus complète de cette planification, voir M. JOLIN, précité, note 201, 23, section 6.2.

²⁰⁸ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation* IT-120R6, « Résidence principale », 17 juillet 2003, par. 35.

²⁰⁹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 2010-0367371E5, « Fin d'un usufruit – Résidence principale », 17 août 2010.

sont remplies : le grevé est un bénéficiaire déterminé, la fiducie fiscale désigne la résidence aux fins de l'exemption et l'appelé, qui est « [son] époux ou [son] conjoint de fait, [son] ex-époux ou [son] ancien conjoint de fait ou [son] enfant²¹⁰ », habite normalement dans la « résidence substituée ». Par exemple, le constituant lègue à son fils deux de ses résidences, dont l'une est habitée normalement par le fils, grevé de substitution. Ce legs est effectué à charge par le fils de remettre les résidences à son décès à ses enfants ou, à défaut, à sa mère et à ses frères et sœurs en parts égales. Si lors de la vente de la résidence habitée normalement par le fils, la substitution se prévaut de l'exemption pour résidence, la mère étant une bénéficiaire déterminée, elle ne pourra pas désigner sa résidence personnelle aux fins de l'exemption pour ces mêmes années²¹¹. Si la résidence avait été léguée au fils en pleine propriété, le fils et la mère auraient bénéficié tous deux de l'exemption sur leur résidence respective. Il faut être vigilant quant au choix des appelés lors de la transmission d'une résidence en substitution.

Advenant que pendant la substitution, le grevé soit un bénéficiaire déterminé de la fiducie fiscale et que l'appelé ne le soit pas, au moment de l'ouverture de celle-ci, s'il y a une disposition présumée à la JVM et que toutes les autres conditions pour l'exemption de résidence principale sont respectées, la substitution peut bénéficier de celle-ci. Toutefois, si le bien est remis à l'appelé en transfert libre d'impôt par le paragraphe 107(2) L.I.R., malgré le fait que le bien « [soit] réputé avoir continuellement appartenu [à l'appelé] depuis que la fiducie a acquis le bien pour la dernière fois » en vertu du paragraphe 40(7) L.I.R., l'appelé n'ayant pas habité la résidence pendant que le grevé était propriétaire, le gain en capital accumulé durant la substitution ne peut bénéficier de l'exemption de résidence principale²¹². Le choix du paragraphe 107(2.01) L.I.R. permet de prendre l'exemption en provoquant le gain accumulé lors de la remise à l'appelé.

2.3.2. Régime enregistré d'épargne-retraite

Bien qu'en droit civil le grevé soit pleinement propriétaire des biens substitués, sur le plan fiscal, les biens substitués sont réputés être détenus en fiducie. Cette présomption fiscale empêche que le legs en substitution d'un régime enregistré d'épargne-retraite (« REÉR ») se qualifie au titre de

²¹⁰ Art. 54 « résidence principale », al. c.1) L.I.R.

²¹¹ Art. 54 « résidence principale », al. f) L.I.R.

²¹² AGENCE DU REVENU DU CANADA, précité, note 208, par. 36.

remboursement de prime²¹³ et que le transfert du REÉR s'effectue libre d'impôt en faveur du conjoint grevé²¹⁴. Cette interprétation est celle confirmée par l'ARC dans une interprétation technique²¹⁵. Il n'est pas avantageux de transférer un REÉR en faveur d'une substitution qui se qualifie de fiducie fiscale exclusive au bénéfice du conjoint, puisque le transfert ne peut être fait libre d'impôt²¹⁶. De plus, malgré les modifications législatives proposées au paragraphe 146(8.1) L.I.R. qui rendent la fiducie exclusive au bénéfice du conjoint admissible à la définition de remboursement de prime, pour que le conjoint bénéficiaire puisse investir les sommes dans son REÉR et ainsi profiter de la déduction des sommes versées à celui-ci et permises par l'alinéa 60l) L.I.R., la substitution doit remettre ces sommes au conjoint. Dans le cas d'une substitution, pour que cela soit possible, le grevé doit détenir le pouvoir d'empiéter sur le capital. Sinon, il doit prendre ces sommes à même ses biens personnels, ce qui confirme que le transfert d'un REÉR dans une substitution en faveur du conjoint n'est pas avantageux sur le plan fiscal.

Tant en présence d'une substitution pure que d'une substitution *de residuo*, le transfert d'un REÉR à une substitution créée du vivant est effectué à la JVM provoquant une imposition immédiate des sommes contenues au REÉR. L'impôt ainsi provoqué fait perdre au constituant le principal avantage de l'existence de son REÉR, soit la possibilité pour lui de reporter ses impôts sur les sommes contenues au REÉR pour les répartir sur des années où ses revenus sont moins élevés.

Dans les substitutions testamentaires, pures ou *de residuo*, à l'exclusion de celles au bénéfice exclusif du conjoint et de celles dont le grevé est un enfant mineur à charge²¹⁷, peu importe la forme que prend le transfert du REÉR au décès, celui-ci est, de toute façon, effectué à la JVM. En raison de cela, l'utilisation d'une substitution devient une option intéressante, car elle permet le fractionnement de l'impôt sur les revenus de placements de l'argent provenant des REÉR sans provoquer d'incidence fiscale inattendue.

²¹³ Par. 146(1) « remboursement de prime » L.I.R.

²¹⁴ Par. 146(8), 146(8.1), al. 56(1)h) et 60l) L.I.R.

²¹⁵ AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 9623645, « Décès et substitution avec un REER », 10 septembre 1996.

²¹⁶ Par. 146(8.8) et 146(1) « remboursement de prime » L.I.R.; M. JOLIN, précité, note 47, 23:28; pour des explications détaillées sur les modifications proposées, voir I. FECTEAU, précité, note 205, 20.

²¹⁷ Par. 146(1) « remboursement de prime » L.I.R.

2.3.3. Immobilisations pouvant être vendues à perte

En présence d'une fiducie exclusive au bénéfice du conjoint, l'auteur Richard Gauthier recommande de prévoir à l'acte constitutif que la fiducie se prolongera pour une période de trois ans au-delà du décès du conjoint bénéficiaire²¹⁸. En effet, il n'existe pas, pour les pertes créées dans une fiducie, d'équivalent au paragraphe 164(6) L.I.R., prévoyant le report dans l'année du décès des pertes créées dans la première année suivant le décès. Il faut alors se servir de la règle générale du report de pertes à l'encontre du gain en capital des trois années précédentes offerte par l'alinéa 111(1)b) L.I.R. Dans le cadre d'une substitution, cette recommandation ne peut être suivie, car le premier alinéa de l'article 1240 C.c.Q. prévoit qu'il est impossible que la substitution se prolonge au-delà du décès du grevé. Ainsi, la fiducie fiscale prend fin avec la substitution au décès du grevé et les pertes occasionnées par la vente d'immobilisations à la suite de l'ouverture de la substitution ne peuvent être utilisées à l'encontre des gains en capital créés au décès du conjoint grevé. Toutefois, puisqu'il a été conclu antérieurement que dans le cadre d'une substitution graduelle, il s'agit de la continuité d'une seule et même fiducie²¹⁹, lorsqu'une telle modalité est prévue à la substitution, le report de pertes de l'alinéa 111(1)b) L.I.R. peut être utilisé.

2.3.4. Action admissible de petite entreprise

Marc Jolin déconseille de transférer des actions de société privée à une substitution détenant le statut de fiducie fiscale exclusive au bénéfice du conjoint, sur la base du même motif justifiant de ne pas léguer en substitution des immobilisations pouvant être vendues à perte, soit l'impossibilité de reporter les pertes sauf en présence d'une substitution graduelle. En effet, si l'ouverture de la substitution a lieu au décès du conjoint survivant, une disposition réputée entraîne un gain en capital sur les actions. Si, par la suite, la société est liquidée ou si, pour une raison quelconque, les actions substituées sont rachetées, la perte réputée²²⁰, à la suite du dividende de rachat provoqué par le paragraphe 84(3) L.I.R., ne peut être prise à l'encontre du gain qui a été réalisé dans la substitution.

²¹⁸ Richard GAUTHIER, Julie DOYON, Natasha GIROUARD et Isabelle GOUIN, « Étude de cas 2 – La création de la fiducie jusqu'à sa liquidation », dans *Congrès 2007*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2008, pp. 52:1-110, à la page 52:80.

²¹⁹ *Supra*, section 2.2.

²²⁰ Art. 54 « produit de disposition », al. j) L.I.R.

CONCLUSION

L'analyse du traitement fiscal accordé à une substitution nous permet de constater que celle-ci, plus particulièrement la substitution *de residuo*, présente un grand intérêt en planification testamentaire et successorale. Le fractionnement du revenu, l'imposition aux taux progressifs, la possibilité d'accorder une faculté d'élire ainsi que les nombreuses modalités pouvant être ajoutées ou enlevées aux pouvoirs et obligations des parties concernées ne sont que quelques-uns des motifs qui justifient de considérer la substitution dans le cadre de planifications testamentaires et successorales. Bien sûr, la fiducie peut atteindre plusieurs de ces objectifs. Toutefois, la volonté du constituant d'accorder au grevé l'entière gestion des biens substitués sans faire intervenir un fiduciaire indépendant, lequel peut être difficile à trouver dans certaines situations, augmente l'intérêt qui doit être porté à la substitution testamentaire. Une analyse des faits propres à chaque cas est nécessaire afin de déterminer si la substitution représente le véhicule juridique à privilégier dans une situation particulière.

En ce qui concerne la substitution entre vifs, il faut envisager son utilisation, non pas sous l'angle d'un substitut à la fiducie, mais sous l'angle d'un outil supplémentaire de planification à insérer dans la trousse des professionnels. Dans la situation où l'objectif principal du constituant est d'assurer la remise d'une certaine valeur à une personne précise, mais de laisser, pendant un certain temps, l'utilisation et le contrôle d'un bien à une tierce personne, en plus d'assurer à cette dernière une sécurité financière prédéterminée, la création d'une substitution représente une option à envisager. Malgré l'absence de fractionnement de revenus, l'imposition au taux marginal, l'application des règles d'attribution et les limites de la protection découlant de l'insaisissabilité, l'absence de fiduciaire indépendant, l'étendue du patrimoine, la fiscalité applicable et les objectifs du constituant peuvent justifier l'utilisation de la substitution surtout lorsque le grevé s'impose de toute façon au taux marginal. Il s'agit de s'assurer que les conséquences négatives ne sont pas démesurées par rapport aux conséquences positives qu'en tireront les parties concernées en ce qui a trait à l'administration, la mise en place et la fiscalité de ce véhicule juridique. Encore une fois, une analyse cas par cas est nécessaire.

Pour tous les types de substitutions pouvant être utilisés par les professionnels, une chose essentielle doit être retenue : la qualité de la rédaction de l'acte de substitution permettra, en premier lieu, de répondre aux objectifs du constituant, en deuxième lieu, d'éviter tout conflit entre le grevé et l'appelé et, en troisième lieu, de maximiser les avantages fiscaux offerts aux parties concernées en présence de ce véhicule juridique. La

rédaction d'un acte constitutif de substitution doit donc être effectuée avec minutie et exige une collaboration continue entre le juriste et le fiscaliste du constituant.

L'ASSOCIATION DE PLANIFICATION FISCALE ET FINANCIÈRE

NATURE ET MISSION DE L'ORGANISME

L'APFF est un organisme à but non lucratif, indépendant et non gouvernemental, dédié à l'avancement et à la diffusion des connaissances ainsi qu'à l'amélioration des compétences de ses membres en matière de fiscalité. L'APFF réunit des professionnels de disciplines diverses, issus de tous les secteurs d'activités de l'économie.

EFFECTIFS

L'APFF regroupe des professionnels issus de différentes disciplines, principalement des comptables, avocats, conseillers en sécurité financière, notaires et planificateurs financiers. De plus, elle répond aux besoins des économistes, administrateurs agréés, conseillers en placement, banquiers et actuaires, de même qu'à ceux de toute personne intéressée directement ou indirectement au domaine de la planification fiscale et financière.

L'APFF compte plus de 2 500 membres.

ACTIVITÉS DE FORMATION

L'APFF organise, dans quatre régions administratives du Québec, des séminaires, colloques, symposiums et autres conférences, animés par des conférenciers chevronnés, sur toutes les dimensions de la planification fiscale et financière.

L'APFF donne également, à raison de deux sessions par année, des cours en fiscalité (**Impôt des sociétés** – séries 1 et 2; **Planification fiscale et financière des particuliers** – séries 3 et 4; **TPS et TVQ** – série 5; **Fiscalité internationale** – série 6, incluant volumes et service de mise à jour dans chacun des cas). Ces cours sont également offerts en ligne.

En octobre, l'APFF tient son congrès annuel de trois jours, en alternance entre Montréal, Québec et Gatineau.

PUBLICATIONS

L'APFF publie annuellement de nombreux ouvrages couvrant tous les aspects de la planification fiscale, successorale et financière.

Les membres de l'APFF reçoivent électroniquement, depuis 2010, la *Revue de planification fiscale et financière*, le *Livre du Congrès* ainsi que le magazine *Stratège*. Le résumé des budgets des gouvernements du Québec et du Canada est présenté sur le site Internet de l'APFF le lendemain des budgets.

Un bulletin d'information consacré à l'actualité fiscale, le *Flash fiscal*, maintenant compris avec l'adhésion, est publié environ 20 fois par année, habituellement toutes les deux semaines. Des numéros spéciaux paraissent également à l'occasion du congrès annuel.

Toutes les publications de l'APFF, depuis sa fondation, sont également répertoriées dans un recueil intitulé *Liste des publications*.

Depuis octobre 1998, un service d'information fiscale électronique, la *Collection de l'APFF*, est offert par Internet. Cette collection présente la documentation émise par l'APFF (depuis 1991, les textes des congrès, des colloques, de la *Revue de planification fiscale et financière* et, depuis 2002, les textes du magazine *Stratège* et des cours en fiscalité des séries 3 et 4). La *Collection de l'APFF* est maintenant commercialisée par **Carswell, une société Thomson**, par **Knotia** et par **Publications CCH ltée**, et est vendue par abonnement.

ADHÉSION

Toute personne qui désire devenir membre de l'APFF peut le faire en se rendant sur le site Internet de l'APFF (www.apff.org).

MEMBRES CORPORATIFS DE L'APFF

L'APFF accueille, à titre de membres corporatifs, près de 70 entreprises provenant de différents secteurs d'activités et ordres professionnels.

Toutes les entreprises désirant participer à l'essor de la planification fiscale et financière peuvent le faire en adhérant à l'APFF par une contribution de **1 300 \$** + taxes annuellement, sous forme de cotisation de membre corporatif, à l'APFF.

SIÈGE SOCIAL DE L'APFF

Le siège social de l'APFF est situé au 1100, boul. René-Lévesque Ouest, bureau 660, Montréal, Québec H3B 4N4

Téléphone : (514) 866-2733 ou (sans frais) 1 877 866-2733

Internet : www.apff.org – Courriel : apff@apff.org

**L'APFF SE VEUT UN PHARE DE PROGRÈS DANS LE DOMAINE
DE LA PLANIFICATION FISCALE ET FINANCIÈRE POUR
L'ENSEMBLE DE LA COMMUNAUTÉ**

**CONSEIL D'ADMINISTRATION
2012-2013**

Président du conseil

René Roy, avocat, CPA, CA, associé
Fasken Martineau DuMoulin s.e.n.c.r.l., s.r.l.

Vice-président

Alain Ménard, avocat, BA, MBA, associé
Cain Lamarre Casgrain Wells s.e.n.c.r.l./Avocats

Trésorier

Stéphane Leblanc, CPA, CA, associé, fiscalité
Ernst & Young s.r.l./s.e.n.c.r.l.

Secrétaire

Martin Lord, avocat, M. Fisc., J.D., TEP, associé, fiscalité
Robinson Sheppard Shapiro s.e.n.c.r.l., Avocats

Président sortant

Maurice Fréchette, CPA, CGA
Power Corporation du Canada

Membres

Annette Beshwaty, CPA, CGA
KPMG s.r.l./s.e.n.c.r.l.

Éric Brassard, CPA, CA, Pl. Fin., associé
Brassard Goulet Yargeau, Services financiers intégrés

Yves Coallier, B.A.A. Fin. Int'l, M. Fisc., président
GCI inc. | Gallant & Associés s.e.n.c.r.l.

Andrée Couture, BAA, AVA, Pl. Fin., FLMI
Conseils PPI

Benoît Desjardins, CPA, CA, M. Fisc., associé, fiscalité
Samson Bélair/Deloitte & Touche s.e.n.c.r.l.

Suzanne Landry, Ph. D., M. Fisc., FCPA, FCA, FCMA
HEC Montréal

Bernard Poulin, CPA, CA, M. Fisc., associé, fiscalité
Raymond Chabot Grant Thornton s.e.n.c.r.l.

Diane Tsonos, avocate, TEP, associée, fiscalité
Richter

Président-directeur général

Maurice Mongrain, avocat
APFF

MEMBRES CORPORATIFS APFF

AGENCE DU REVENU DU CANADA

ALMA CONSULTING GROUP CANADA INC.

ASSOCIATION CANADIENNE DES COMPAGNIES D'ASSURANCES
DE PERSONNES INC.

BANQUE LAURENTIENNE DU CANADA

BANQUE NATIONALE GESTION PRIVÉE 1859

BDO CANADA S.R.L./S.E.N.C.R.L.

BELL CANADA

BLUE BRIDGE

BMO BANQUE PRIVÉE HARRIS

BMO SOCIÉTÉ D'ASSURANCE-VIE

BOILY HANDFIELD, CA

BRASSARD GOULET YARGEAU, SERVICES FINANCIERS
INTÉGRÉS

CANADIEN NATIONAL

CARSWELL, UNE SOCIÉTÉ THOMSON REUTERS

CENTRE QUÉBÉCOIS DE FORMATION EN FISCALITÉ – CQFF INC.

CHAMBRE DE LA SÉCURITÉ FINANCIÈRE

CHAMBRE DES NOTAIRES DU QUÉBEC

CIRQUE DU SOLEIL

CONSEILS PPI

DELOITTE S.E.N.C.R.L.

DEMERS BEAULNE S.E.N.C.R.L.

DESJARDINS SÉCURITÉ FINANCIÈRE – MONTRÉAL

DUFOUR, CHARBONNEAU, BRUNET & ASSOCIÉS INC.
COMPTABLES PROFESSIONNELS AGRÉÉS

DYNAVISON/RS & DE

ENGEL CHEVALIER – PROTECTION DU PATRIMOINE

ERNST & YOUNG S.R.L./S.E.N.C.R.L.

FASKEN MARTINEAU DUMOULIN S.E.N.C.R.L., S.R.L.

FÉDÉRATION DES CAISSES DESJARDINS DU QUÉBEC

FINANCIÈRE MANUVIE

FINANCIÈRE SUN LIFE

FISC-CAP, SERVICES CONSEILS INC.

FONDAFIP

FRASER MILNER CASGRAIN S.E.N.C.R.L.

GALLANT & ASSOCIÉS S.E.N.C.R.L.

GAZ MÉTRO

GESTION PLACEMENTS DESJARDINS

GESTION PRIVÉE DE PATRIMOINE CIBC

GROUPE CLOUTIER INC.

GROUPE FINANCIER MULTI COURTAGE INC.

HARDY, NORMAND & ASSOCIÉS, S.E.N.C.R.L.

INDUSTRIELLE ALLIANCE, ASSURANCE ET SERVICES
FINANCIERS INC.

INOVEX CONSEILS INC.

INSTITUT QUÉBÉCOIS DE PLANIFICATION FINANCIÈRE (IQPF)

INTACT CORPORATION FINANCIÈRE

INVESTISSEMENT QUÉBEC

INVESTISSEMENTS MANUVIE

KPMG S.R.L./S.E.N.C.R.L.

LA CAPITALE ASSURANCES MFQ INC.

LA COMPAGNIE D'ASSURANCE DU CANADA SUR LA VIE

LA COOP FÉDÉRÉE

LAVERY

LEMIEUX CANTIN S.E.N.C.R.L.

LEMIEUX NOLET, COMPTABLES PROFESSIONNELS AGRÉÉS
S.E.N.C.R.L.

MALLETTE S.E.N.C.R.L.

MNP S.E.N.C.R.L., S.R.L.

OPTION FORTUNE, CABINET DE SERVICES FINANCIERS

ORDRE DES COMPTABLES PROFESSIONNELS AGRÉÉS DU
QUÉBEC

OSLER, HOSKIN & HARCOURT S.E.N.C.R.L./S.R.L.

PETRIE RAYMOND, CPA S.E.N.C.R.L.

POWER CORPORATION DU CANADA

PREMTEC – GÉNIE-CONSEIL EN CRÉDITS D'IMPÔT DE RS & DE

PUBLICATIONS CCH LTÉE

PWC

RAYMOND CHABOT GRANT THORNTON S.E.N.C.R.L.

RICHARDSON GMP LTÉE

RICHTER

RIO TINTO CANADA

SERVICES DE GESTION DE PATRIMOINE RBC/DOMINION
VALEURS MOBILIÈRES

T.E. MIRADOR

TROWBRIDGE PROFESSIONAL CORPORATION/CABINET DE
FISCALITÉ

UNIVERSITÉ DE MONTRÉAL – DIVISION DES DONS MAJEURS ET
PLANIFIÉS

VILLENEUVE VENNE S.E.N.C.R.L.