



S'ALLIER POUR LA PROSPÉRITÉ

Commentaires du Conseil du patronat du Québec dans le cadre de la consultation du ministère des Finances du Canada sur la planification fiscale internationale

Juin 2014

Le Conseil du patronat du Québec

Le Conseil du patronat du Québec a pour mission de s'assurer que les entreprises disposent au Québec des meilleures conditions possibles – notamment en matière de capital humain – afin de prospérer de façon durable dans un contexte de concurrence mondiale. Point de convergence de la solidarité patronale, il constitue, par son leadership, une référence incontournable dans ses domaines d'intervention et exerce, de manière constructive, une influence considérable visant une société plus prospère au sein de laquelle l'entrepreneuriat, la productivité, la création de richesse et le développement durable sont les conditions nécessaires à l'accroissement du niveau de vie de l'ensemble de la population.

Commentaires du Conseil du patronat du Québec dans le cadre de la consultation du ministère des Finances du Canada sur la planification fiscale internationale

Le Conseil du patronat du Québec, par la présente, transmet ses commentaires dans le cadre des consultations publiques tenues par le ministère des Finances du Canada (ci-après le « Ministère ») au sujet de la réglementation encadrant la planification fiscale internationale par les multinationales.

Le gouvernement canadien stipule vouloir assurer l'équité entre les différentes catégories de contribuables et mieux protéger l'assiette fiscale canadienne, tout en maintenant un régime fiscal international compétitif qui soit attrayant pour l'investissement¹. D'entrée de jeu, nous appuyons le gouvernement dans sa démarche. Nous ajoutons cependant que le maintien de la compétitivité des sociétés canadiennes sur le marché canadien au regard de leurs concurrents non résidents du Canada devrait faire partie des priorités également. L'exercice aurait ainsi comme objectif, entre autres, de ne pas créer des désavantages à des sociétés en particulier et d'éliminer ceux existants.

Nous présentons dans ce qui suit des éléments de réponse aux questions posées dans la consultation sur des points importants concernant la fiscalité des multinationales et la taxe de vente, à la lumière de préoccupations qui nous ont été rapportées par nos membres.

Un plan d'action a été développé en 2013 par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) en vue de corriger les stratégies d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (connu sous l'acronyme anglais « BEPS », *base erosion and profit shifting*). Les consultations tenues par le Ministère s'inscrivent dans l'engagement du gouvernement canadien à appuyer le projet de l'OCDE afin d'assurer l'équité fiscale et protéger l'assiette fiscale canadienne. Évidemment une grande collaboration et une bonne coordination entre les pays sont nécessaires pour assurer le succès des mesures qui devraient être mises en place éventuellement.

L'OCDE, dans son plan d'action concernant le BEPS, propose, par exemple l'élaboration d'un instrument multilatéral afin d'assurer une mise en œuvre des diverses mesures le plus rapidement possible (action 15). Cette initiative est souhaitable et devrait être appuyée par le gouvernement canadien. Un tel document favoriserait non seulement la mise en place des mesures de façon efficiente, mais il assurerait également une plus grande uniformité dans l'application et l'interprétation des règles.

Il est à noter que nos commentaires s'appliquent tant à l'élaboration de mesures fiscales en droit interne canadien par le Ministère qu'à toute négociation éventuelle de convention à être amendée ou signée avec un ou plusieurs pays étrangers.

¹ CANADA. Ministère des Finances, *Le Plan d'action économique de 2014*, 11 février 2014, p. 398.

Assurer la compétitivité des sociétés canadiennes

Une multinationale étrangère désirant faire des affaires au Canada, pour financer ses activités canadiennes, peut mettre en place, dans certains cas, une structure de financement ou de propriété lui permettant de diminuer de façon significative son taux d'imposition effectif global, même en tenant compte de l'application des règles de capitalisation restreinte. Dans le contexte d'un appel d'offres pour un projet à être réalisé au Canada, les multinationales étrangères peuvent bénéficier parfois d'une profitabilité nette d'impôt plus élevée sur leur projet au Canada, et donc d'une plus grande marge de manœuvre dans l'établissement du prix de leur soumission. Les sociétés canadiennes s'en trouvent désavantagées, n'ayant pas les outils pour affronter la concurrence sur un pied d'égalité.

Dans le même ordre d'idées, les services fournis à des non-résidents sont généralement détaxés en vertu des régimes de taxe sur les produits et services, et de taxe de vente harmonisée. Une exception à cette règle générale vise les biens immobiliers situés au Canada. La loi fiscale canadienne n'est pas claire toutefois en ce qui a trait à la relation devant exister entre les services fournis et les projets immobiliers. Actuellement, il n'est pas nécessaire que les services touchent au développement ou à l'intégrité physique de l'immeuble pour qu'ils soient taxables; il appert qu'il suffit d'un lien intellectuel entre les services et l'immeuble pour que ce soit le cas. Par exemple, une étude de faisabilité portant sur un immeuble situé au Canada est taxable. Ces services fournis à des non-résidents devraient aussi pouvoir être détaxés, et la loi fiscale canadienne devrait être précisée en ce sens. Encore une fois, les sociétés canadiennes qui veulent offrir de tels services à des non-résidents se voient désavantagées au profit de concurrents étrangers puisque les non-résidents ne peuvent pas récupérer la taxe canadienne. Le développement du nord du Québec ouvrira de belles perspectives pour nos sociétés canadiennes en ce qui a trait à des services de ce genre.

Assurer un régime fiscal international compétitif

Comme nous l'avons mentionné précédemment, un des objectifs du gouvernement canadien est de maintenir un régime fiscal international compétitif qui soit attrayant pour l'investissement. Le régime fiscal canadien devrait donc être bonifié de façon à être compétitif à tous égards par rapport aux autres pays.

Selon le Régime de société étrangère affiliée (SÉA) canadien, les sociétés canadiennes peuvent rapatrier les profits d'une SÉA sans conséquence fiscale canadienne pourvu que les revenus proviennent d'une entreprise exploitée activement par cette SÉA dans un pays avec lequel le Canada a signé une convention fiscale et où réside la SÉA. Toutefois, advenant la disposition des actions de la SÉA, un gain en capital sera imposable au Canada². Or, d'autres pays, notamment de l'Union européenne, dont le Royaume-Uni, les Pays-Bas, le Luxembourg et la France, bénéficient de régimes fiscaux qui exonèrent non seulement le rapatriement de revenus gagnés activement dans le pays étranger, mais également le gain

² Dans la mesure où les surplus de la SÉA ne suffisent pas à éponger la plus-value sur les actions.

lors de la disposition des actions de la filiale étrangère. Le Canada aurait donc avantage à bonifier son régime de SÉA (ou à demander l'inverse de la part des autres pays) de façon à demeurer compétitif sur la plateforme internationale.

Privilégier des règles précises, sans ambiguïté

Malgré la poursuite d'objectifs, par ailleurs louables, des mesures fiscales sont parfois mises en place dans un langage beaucoup trop large, laissant les contribuables dans l'incertitude et l'ambiguïté. Le gouvernement devrait privilégier plutôt des règles suffisamment précises et explicites, de façon à assurer une certitude et une prévisibilité quant à leur application.

Par exemple, le Ministère a proposé une règle relative au chalandage fiscal dans le budget déposé le 11 février dernier³. Afin de donner suite aux commentaires formulés lors de la tenue de consultations à ce sujet en 2013, le gouvernement dit proposer une approche générale ciblant les opérations d'évitement ainsi que des dispositions spécifiques délimitant son champ d'application, et ce, afin de fournir plus de certitude et de prévisibilité aux contribuables. Or, la multiplication de l'utilisation de termes aussi vagues que « *principal* », « *raisonnable* », « *importante* », et « *compte tenu des circonstances* » va à l'encontre d'une règle d'application claire et précise. Il devient alors très ardu pour le contribuable de déterminer les situations selon lesquelles il pourrait être visé par la règle, dont l'application est conséquemment très incertaine et imprévisible. À titre d'exemple, une disposition similaire à la disposition relative aux restrictions apportées aux avantages, prévue à l'article XXIX-A de la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis, entraînerait une plus grande certitude quant à l'application de la règle.

La divulgation d'information relative aux dispositifs de planification fiscale agressive (actions 6 et 12 du plan d'action de l'OCDE) peut entraîner le même type de problématique dans la mesure où les règles seraient rédigées en des termes dont l'interprétation est trop large. Il va sans dire qu'il peut exister un écart important entre la perception des autorités fiscales et celle des contribuables à l'égard de ce qui constitue une planification fiscale agressive. De façon générale, les autorités fiscales ont des pouvoirs très étendus afin d'obtenir l'information dont elles ont besoin pour mener leurs audits fiscaux. De plus, elles jouissent d'une période relativement longue pour ce faire, cette période étant en pratique souvent prolongée par une renonciation par le contribuable à la prescription. En conséquence, nous ne sommes pas convaincus qu'un système de divulgation des planifications fiscales agressives soit absolument nécessaire. Toutefois, si un tel système devait être mis en place, une approche simple devrait être privilégiée. Le système américain de *reportable transactions*, où les autorités fiscales publient une liste des planifications fiscales agressives et où un contribuable mettant un œuvre une planification figurant sur cette liste aurait l'obligation de la divulguer, pourrait servir de modèle.

³ CANADA. Ministère des Finances, *Le Plan d'action économique de 2014*, 11 février 2014, p. 400-410.

Toute augmentation de la certitude et de la prévisibilité quant à l'application des règles fiscales est souhaitable et bénéfique. Il en découle, de plus, une diminution du risque de litige entre contribuables et autorités fiscales au regard de l'interprétation de termes imprécis.

Viser une documentation efficace et uniforme

Le fardeau administratif des contribuables en matière de conformité fiscale est déjà très élevé. Toute demande de divulgation additionnelle devrait assurer une efficacité du processus pour les contribuables, de même qu'une uniformité de l'information exigée.

L'OCDE souhaite mettre au point des méthodes permettant de colliger et d'analyser des données concernant le BEPS, ainsi que les mesures prises pour y remédier (Actions 11 et 13 du plan d'action de l'OCDE). Les renseignements à fournir devraient être les mêmes dans l'ensemble des pays visés, question d'assurer la comparabilité des données recueillies par l'OCDE et la simplification du processus de collecte d'information pour les multinationales. De plus, la quantité d'information à être divulguée devrait être maintenue au minimum, de façon à maintenir le fardeau administratif des contribuables le plus bas possible.

Un réexamen de la documentation des prix de transfert serait également souhaitable, surtout si cette initiative se solde par un processus plus uniforme entre les pays. Il permettrait ainsi de réduire le coût de production de l'information pour les contribuables et permettrait, encore une fois, une meilleure comparabilité de l'information.

Services rendus au Canada par des non-résidents – Règlements 105 et 102 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*

Les paiements à des non-résidents pour des services rendus au Canada sont assujettis à des retenues en vertu des Règlements 105 et 102 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (LIR). Le payeur canadien est responsable d'effectuer les retenues et de faire les remises aux autorités fiscales. Or, dans plusieurs situations, les personnes non résidentes (sociétés et employés) ne sont pas imposables au Canada en vertu des conventions fiscales respectives que le Canada a conclues avec les pays de résidence des personnes non résidentes.

En vertu du paragraphe 50 de la *Circulaire d'information 75-6R* :

La retenue effectuée en vertu de l'article 105 du Règlement ne constitue pas un montant définitif d'impôt à payer par le non-résident. Il s'agit plutôt d'un acompte sur l'impôt de la partie I que le non-résident peut avoir à payer au Canada. Le montant définitif d'impôt à payer est calculé après l'établissement d'une cotisation à l'égard de la déclaration de revenus du Canada produite par le non-résident. Les non-résidents sont généralement tenus de produire une déclaration de revenus du Canada pour calculer leur impôt à payer ou pour obtenir un remboursement.

Le paragraphe 81 utilise le même langage pour assujettir les salaires des employés non résidents au Règlement 102.

La personne non résidente peut récupérer les retenues en produisant une déclaration fiscale. Les sociétés non résidentes peuvent faire une demande de dérogation au Règlement 105 dans le but d'être exemptées de la retenue de 15 % et les employés non résidents peuvent être exemptés des retenues à la source en vertu d'une dérogation au Règlement 102.

Le problème réside dans le fait qu'il est difficile d'obtenir des dérogations aux Règlements 102 et 105 pour les sociétés ainsi que les employés non résidents. Les sociétés non résidentes effectuent donc, de façon récurrente, une surfacturation aux entreprises canadiennes pour couvrir les retenues de 15 % du Règlement 105 de la LIR, ce qui entraîne des coûts additionnels aux sociétés d'ici qui font des affaires avec des non-résidents.

La production des déclarations fiscales est un exercice onéreux tant pour le contribuable non résident que pour les autorités fiscales qui doivent traiter les déclarations fiscales et les remboursements d'impôt, procéder aux vérifications fiscales et gérer les numéros d'identification.

Dans plusieurs cas, les non-résidents, qu'il s'agisse d'employés ou de sociétés, ne produisent pas de déclaration fiscale afin de récupérer les retenues puisque les frais associés à cet exercice excèdent les montants retenus en vertu des règlements. Les retenues nuisent ainsi à la compétitivité des entreprises canadiennes.

Les Règlements 102 et 105 de la LIR sont devenus des irritants importants qui soulèvent beaucoup de questions au sujet des retenues et créent une complexité et une incertitude indues. Ils devraient être revus dans le contexte de plus en plus global du monde économique d'aujourd'hui.

Centralisation de la trésorerie (*Cash Pooling*)

Les dispositions fiscales prévues à l'égard des prêts aux actionnaires encourus après le 28 mars 2012 proposent un allègement par rapport à la situation antérieure. Toutefois, les nouvelles dispositions imposent un taux d'intérêt prescrit qui peut excéder le taux du marché. Pour cette raison, la gestion de la trésorerie canadienne demeure isolée du Centre mondial.

Si une filiale canadienne souhaite accueillir des projets (centre de recherche, centre d'excellence) ou attirer de nouveaux investissements de la maison-mère, le système de trésorerie demeure un enjeu crucial. Les dispositions fiscales actuelles constituent un frein à la croissance de la filiale canadienne.

Mécanismes de règlement des différends

Un des objectifs de l'OCDE dans son plan d'action concernant le BEPS est d'accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends (action 14). Une telle initiative est indéniablement souhaitable, dans le contexte où l'application actuelle de ces mécanismes consiste généralement en un processus interminable. Le gouvernement canadien devrait donc démontrer une volonté politique à mettre en place des mécanismes plus efficaces et dont le délai est beaucoup plus raisonnable. Le mécanisme de règlement mis en place entre le Canada et les États-Unis pourrait d'ailleurs servir d'exemple à ce titre.

Les taxes de vente

Un autre aspect important du régime canadien de fiscalité internationale sur lequel nous attirons l'attention touche les ventes en ligne, un phénomène en croissance attribuable au développement accéléré de l'économie numérique (action 1 du plan d'action de l'OCDE). D'importantes pertes de recettes fiscales (ex. : taxe sur les produits et services/taxe de vente harmonisée (TPS/TVH)) résultent de failles existantes dans le régime fiscal canadien actuel.

Le problème à ce chapitre découle du fait que les compagnies étrangères qui n'ont pas d'actifs ou d'employés au Canada et qui vendent des produits, entre autres numériques, aux consommateurs canadiens ne sont pas tenues, selon les règles fiscales actuelles, de percevoir la taxe sur les produits et services/taxe de vente harmonisée (TPS/TVH) ni de la verser aux gouvernements fédéral et provinciaux. Les produits qui se qualifient comme numériques sont les produits téléchargés complètement par les clients par l'Internet (ex. : livres électroniques, films, émissions de télé et jeux vidéo).

Il nous apparaît essentiel de résoudre le problème afin que les gouvernements fédéraux et provinciaux puissent percevoir la taxe sur les produits et services/taxe de vente harmonisée (TPS/TVH) sur l'ensemble des ventes en ligne au Canada par des vendeurs situés à l'étranger.

En matière de politique publique, les conséquences de ce problème sont importantes :

1. Des recettes fiscales moindres. Les gouvernements fédéraux et provinciaux se privent de recettes fiscales, ce qui les oblige à en obtenir davantage d'autres sources (comme l'impôt sur le revenu des particuliers et des entreprises). Avec le commerce en ligne en croissance soutenue, ce phénomène ira en s'accroissant.

Même s'il est difficile d'avoir des informations précises relatives au commerce en ligne et à son impact sur l'économie et les revenus fiscaux, certaines estimations existent.

Aux États-Unis, des chercheurs ont établi que les pertes fiscales associées au commerce électronique transfrontalier des États et des villes représentaient près de

3,8 % des revenus provenant des taxes de vente⁴. Si on applique ce chiffre au Canada, les montants de taxes non récupérés s'élèveraient à 700 millions de dollars. De son côté, le Québec a évalué à 164 millions de dollars par année les montants de taxes non récupérés en taxes de vente (TVQ) à cause des achats en ligne sur des sites à l'étranger⁵.

2. Un inconvénient pour les compagnies canadiennes. Les compagnies canadiennes se trouvent désavantagées par rapport aux entreprises étrangères, car le prix des biens et services qu'elles vendent, en raison des taxes à la consommation, est supérieur à celui des firmes qui ne sont pas canadiennes (d'environ 13 % en moyenne au Canada et 15 % au Québec).
3. Une contrainte à l'investissement au Canada. Les entreprises étrangères ne sont pas incitées à investir au Canada, car, ce faisant, elles devraient ajouter le montant des taxes dans le prix facturé aux clients canadiens, ce qui réduirait fort probablement la demande pour leurs produits et services numériques.

Nous proposons de modifier la LIR et les règles fiscales actuelles⁶ afin d'exiger des entreprises étrangères qui vendent des produits et services numériques aux consommateurs canadiens qu'elles s'inscrivent auprès de l'Agence du revenu du Canada (ARC) et de Revenu Québec, qu'elles perçoivent la taxe sur les produits et services et la taxe de vente harmonisée (TPS/TVH) auprès des clients canadiens et qu'elles remettent le fruit de ces taxes à l'ARC et Revenu Québec.

Cette proposition, qui reflète aussi la situation dans les pays de l'Union européenne, est cohérente avec celle du Business and Industry Advisory Committee to OECD (BIAC), c'est-à-dire la voix des gens d'affaires des pays membres de l'OCDE. Le BIAC s'exprimait comme suit, en avril 2014, à l'occasion d'une consultation menée par l'OCDE sur les défis fiscaux posés par l'économie numérique : ⁷

Le BIAC convient que la façon la plus efficace et efficiente de percevoir la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur les services B2C transfrontaliers est d'exiger de la part des fournisseurs étrangers (« non-résidents ») de s'inscrire et de comptabiliser ces fournitures dans le pays des consommateurs. Les pays devraient envisager un

⁴ Donald Bruce, William F. Fox, William B. Stokely et LeAnn Luna, 13 avril 2009, *State and Local Government Sales Tax Revenue Losses from Electronic Commerce*, 32 pages, <http://cber.utk.edu/ecommm/ecom0409.pdf>

⁵ <http://ici.radio-canada.ca/nouvelles/Economie/2014/06/01/001-commerce-en-ligne-tvq-tps-consommateurs.shtml> et Martin Comeau, *Les pertes fiscales associées au commerce électronique transfrontalier*, article paru dans le magazine *le Détaillant*, été 2013.

⁶ Notamment les sections 240 et 142.1 de *Loi sur la taxe d'accise*.

⁷ OCDE. Document de discussion sur l'action 1 (Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique) du Plan d'action BEPS (Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices). 24 mars - 14 avril 2014, paragraphe 222. Version anglaise. <http://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-digital-economy-discussion-draft-march-2014.pdf>

*système simplifié pour s'inscrire afin de réduire le fardeau pour se conformer à cette exigence.*⁸ (traduction libre)

D'autres pistes de solution pourraient être analysées également pour atteindre le même objectif.

Finalement, comme une problématique semblable se pose pour le commerce entre les États américains, il est intéressant de noter que, le 22 mars 2014, 75 sénateurs, incluant à la fois des Républicains et des Démocrates, ont approuvé une mesure législative permettant aux États de collecter les taxes sur les ventes réalisées dans d'autres États au moyen du commerce électronique. Cette mesure, appelée le « *Marketplace Fairness Act* », permet aux États qui acceptent de simplifier et d'harmoniser leurs taxes de vente d'obliger les détaillants vendant leurs produits sur le Web à collecter les taxes de vente.

Conclusion

En résumé, le gouvernement devrait donc non seulement prioriser le maintien d'un régime fiscal international compétitif, mais aussi assurer la compétitivité des sociétés canadiennes par rapport à leurs concurrents étrangers dans le cadre de projets à être réalisés en sol canadien. Les mesures fiscales à être mises en place à l'issue de ce plan d'action devraient être rédigées de façon précise et sans ambiguïté, de façon à assurer la certitude et la prévisibilité quant à leur application. Enfin, toute demande de divulgation additionnelle devrait se faire de façon efficace et uniforme afin de ne pas alourdir le fardeau administratif des contribuables et d'assurer la comparabilité des données recueillies.

Il est également à noter que l'instauration de toutes ces mesures peut représenter un coût substantiel pour les contribuables. Or, certaines mesures pourraient n'engendrer que des revenus additionnels marginaux pour le gouvernement canadien, leur application étant limitée à un nombre restreint de contribuables. Une analyse coût-bénéfice devrait donc être faite systématiquement avant d'introduire une nouvelle mesure fiscale, et, ainsi, ajouter un fardeau supplémentaire à des contribuables qui, à la base, ne sont peut-être même pas visés par l'objectif de cette mesure. Des mesures de transition devraient aussi être envisagées au besoin.

Le Conseil du patronat du Québec vous remercie de lui avoir donné l'occasion de s'exprimer dans le cadre de cette consultation et de porter à votre attention des problématiques et des pistes de solution qui, nous l'espérons, permettront de rendre le régime fiscal canadien plus efficace, équitable et concurrentiel.

⁸ OCDE. Commentaires reçus sur le document de discussion sur l'action 1 : page 78, paragraphe 137. Avril 2014. Version anglaise. <http://www.oecd.org/ctp/comments-action-1-tax-challenges-digital-economy.pdf>