Document generated on 05/09/2025 10:39 a.m.

Revue générale de droit

Le recours aux conventions fiscales internationales comme remède à la double imposition : bref survol de la pratique canadienne

Alain Lemieux

Volume 18, Number 4, 1987

URI: https://id.erudit.org/iderudit/1058577ar
DOI: https://doi.org/10.7202/1058577ar

See table of contents

Publisher(s)

Éditions Wilson & Lafleur, inc.

ISSN

0035-3086 (print)
2292-2512 (digital)

Explore this journal

Cite this article

Lemieux, A. (1987). Le recours aux conventions fiscales internationales comme remède à la double imposition : bref survol de la pratique canadienne. *Revue générale de droit*, *18*(4), 741–774. https://doi.org/10.7202/1058577ar

Article abstract

The double taxation of income constitutes a barrier to international trade and investments. In order to prevent or to remedy the problems resulting from this barrier, States use to negotiate double taxation conventions. Double taxation conventions have also been negotiated by Canada. As of August 1, 1987, 45 double taxation conventions were in force in Canada. The main purpose of this article is to overview the main aspects of the Canadian double taxation conventions from their negotiation to their administration.

Droits d'auteur © Faculté de droit, Section de droit civil, Université d'Ottawa, 1988

This document is protected by copyright law. Use of the services of Érudit (including reproduction) is subject to its terms and conditions, which can be viewed online.

https://apropos.erudit.org/en/users/policy-on-use/

This article is disseminated and preserved by Érudit.

Érudit is a non-profit inter-university consortium of the Université de Montréal, Université Laval, and the Université du Québec à Montréal. Its mission is to promote and disseminate research.

https://www.erudit.org/en/

DOCTRINE

Le recours aux conventions fiscales internationales comme remède à la double imposition : bref survol de la pratique canadienne

ALAIN LEMIEUX
Avocat

RÉSUMÉ

La double imposition des revenus et du capital constitue un obstacle certain au commerce international et aux investissements. Afin de prévenir ou de corriger les problèmes résultant de cet obstacle, les États ont recouru à la négociation de conventions fiscales. Le Canada n'a pas fait exception à la règle puisqu'au 1er août 1987, 45 conventions fiscales étaient en vigueur. L'objectif du présent article est de faire le point sur les aspects importants des conventions fiscales canadiennes, à partir de leur négociation jusqu'à leur administration.

ABSTRACT

The double taxation of income constitutes a barrier to international trade and investments. In order to prevent or to remedy the problems resulting from this barrier, States use to negotiate double taxation conventions. Double taxation conventions have also been negotiated by Canada. As of August 1, 1987, 45 double taxation conventions were in force in Canada. The main purpose of this article is to overview the main aspects of the Canadian double taxation conventions from their negotiation to their administration.

SOMMAIRE

I. Le problème de la double imposition et ses remèdes 742

A. La nature du problème de la double imposition 743
B. Les remèdes à la double imposition 743

(1987) 18 *R.G.D.* 741-774

II. Le réseau des conventions fiscales canadiennes 745

III. Négociation, conclusion et mise en œuvre des conventions fiscales canadiennes 746

A. Négociation 747
B. Conclusion et mise en œuvre 750

IV. Application et interprétation des conventions fiscales canadiennes 754

V. Contenu des conventions fiscales canadiennes 757

A. Assujettissement à l'impôt 758
B. Imposition 763
C. Non-discrimination 764
D. Allégement de la double imposition 764
E. Procédures d'assistance administrative mutuelle 767

1. L'échange de renseignements 767
2. La procédure amiable 770

Conclusion 773

Toute personne physique ou morale, résidente ou faisant affaires dans plus d'un pays, peut être confrontée, à des degrés divers, à un problème de double imposition de ses revenus. Afin d'éliminer cet obstacle au commerce international et aux investissements, les États ont généralement recours aux conventions fiscales internationales.

Le développement considérable du réseau des conventions fiscales canadiennes ainsi que l'impact de celles-ci sur certaines dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* méritent une certaine attention. Le présent article vise donc à tracer les grandes lignes de la pratique canadienne en ce domaine. À cette fin, nous parlerons brièvement du problème de la double imposition et de ses remèdes, puis examinerons le réseau des conventions fiscales canadiennes et leurs principales caractéristiques.

I. LE PROBLÈME DE LA DOUBLE IMPOSITION ET SES REMÈDES

La double imposition des revenus constitue un obstacle important au bon fonctionnement des relations économiques internationales. C'est afin de remédier à ce problème que s'est développée une certaine forme de coopération internationale.

A. LA NATURE DU PROBLÈME DE LA DOUBLE IMPOSITION

Selon l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), la double imposition internationale est un problème « résultant de la perception d'un impôt comparable dans deux (ou plusieurs) États auprès d'un même contribuable, sur une même matière imposable et pour une même période de temps » [1]. En l'absence de mesures nationales ou internationales visant à remédier à ce double fardeau fiscal, la double imposition aura généralement tendance à décourager non seulement le commerce international et les investissements mais également les mouvements de personnes, qu'ils soient travailleurs, pensionnés, artistes, sportifs ou étudiants.

Source additionnelle d'obstacles aux échanges internationaux, la double imposition a suscité la coopération des États, aussi bien sur le plan bilatéral que multilatéral.

B. LES REMÈDES À LA DOUBLE IMPOSITION

En plus des mesures fiscales unilatérales visant à éliminer la double imposition et à favoriser les investissements et les échanges commerciaux, les gouvernements ont eu tendance à recourir aux conventions fiscales [2]. Une convention fiscale peut se définir comme étant :

> [U]n instrument juridique par lequel deux États établissent, en principe pour longtemps, les conditions d'une coexistence, sinon d'une coordination, de leurs systèmes fiscaux et d'une continuité de leurs relations fiscales [3].

Une convention fiscale a donc comme objectif premier d'éviter la double imposition entre deux pays en vue d'encourager le commerce et les investissements. De même, la plupart, sinon la totalité, des conventions fiscales internationales contiennent des dispositions visant à combattre l'évasion et la fraude fiscales.

Dans le domaine de la fiscalité internationale, à l'instar des relations commerciales ou monétaires internationales, la coopération

---

1. ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Modèle de Convention de double imposition concernant le revenu et la fortune*, OCDE, Paris, 1977, p. 7.

2. Corollairement, l'utilité des conventions fiscales sera d'autant plus grande dans les cas d'insuffisance des mesures nationales. Sur ce point, voir G. TIXIER, *Droit fiscal international*, Collection Que sais-je?, Presses universitaires de France, Paris, 1986, p. 59.

3. J.L. LIÉNARD, « Présent et avenir des modèles de Convention de double imposition », (1985) 1 *Journal de Droit des Affaires internationales* 92.

internationale s'est d'abord manifestée sur le plan bilatéral. Dès le milieu des années 50, on pouvait ainsi compter 70 conventions fiscales entre les pays qui sont actuellement membres de l'OCDE.

La nécessité d'une coopération multilatérale se fit néanmoins sentir[4]. C'est ainsi que le désir d'étendre le recours aux conventions fiscales à tous ses pays Membres et surtout d'harmoniser une telle pratique, amena l'OCDE à préparer en 1963 un « Projet de Convention de double imposition concernant le revenu et la fortune »[5]. Le « Projet » de 1963 fut révisé par l'OCDE afin de tenir compte de l'expérience acquise en matière de négociations ou d'application des conventions fiscales ainsi que de l'évolution des systèmes fiscaux et de l'intensification des relations fiscales internationales. Un « Modèle de Convention de double imposition concernant le revenu et la fortune » (appelé ci-après « Modèle de Convention de 1977 ») fut le produit de cet effort de révision[6].

L'existence du Modèle de Convention de 1977 est d'une très grande importance pour les « utilisateurs » éventuels d'une convention fiscale. Il s'impose d'abord et surtout comme « l'énoncé d'une politique » contenant les orientations et les règles générales auxquelles ont adhéré un nombre important d'États en vue de la négociation de conventions fiscales[7]. Subsidiairement, le Modèle de Convention de 1977 s'impose non seulement comme un instrument de négociations — facilitant et accélérant celles-ci — mais aussi comme un instrument d'interprétation, puisque chaque article est complété par un certain nombre de « commentaires ». À cet égard, c'est sur la base du Modèle de Convention de 1977 que le texte de la plupart des conventions fiscales canadiennes s'inspire.

Bien qu'important, le Modèle de Convention de 1977 ne demeure évidemment qu'un traité « modèle » pour les États, ceux-ci pouvant y apporter les modifications désirées ou tout simplement l'ignorer. À cet égard, il importe de souligner que la négociation d'une véritable convention fiscale multilatérale, donc à force obligatoire en droit international, a été évoquée à quelques reprises dans le passé aussi bien à

4. Il revient à la défunte Société des Nations d'avoir préparé les premières études traitant du problème de la double imposition : SOCIÉTÉ DES NATIONS, *Rapport et résolution présentés par les Experts techniques au Comité financier*, Société des Nations, Genève, février 1925.

5. ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Projet de Convention de double imposition concernant le revenu et la fortune*, OCDE, Paris, 1963, 176 p.

6. ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Modèle de Convention de double imposition concernant le revenu et la fortune*, OCDE, Paris, 1977, 224 p.

7. Sur ce point : voir J.L. LIÉNARD, *op. cit., supra*, note 3, p. 92 et suiv.

l'intérieur qu'à l'extérieur de l'OCDE[8]. Mais à cause des difficultés pouvant être rencontrées, notamment des différences énormes existant entre les législations fiscales nationales, ce projet n'a pas dépassé le stade des discussions.

Somme toute, la convention fiscale s'impose aujourd'hui comme l'un des instruments privilégiés par les États afin de prévenir la double imposition et de lutter contre l'évasion fiscale. En 1985, le réseau de l'OCDE comptait 202 conventions fiscales négociées entre ses membres et plus de 550 avaient été conclues entre un pays membre et un pays non-membre[9]. Le nombre total de conventions fiscales actuellement en vigueur entre les nations du monde semble vraisemblablement dépasser le millier[10].

II. LE RÉSEAU DES CONVENTIONS FISCALES CANADIENNES

Le Canada, comme la plupart de ses partenaires de l'OCDE, a eu recours aux conventions fiscales. C'est avec les États-Unis que le Canada signa, le 30 décembre 1936, sa première convention fiscale. La deuxième convention fiscale, cette fois-ci avec le Royaume-Uni n'est signée que dix ans plus tard, soit en 1946. Sans être exceptionnel, le recours aux conventions fiscales connaîtra une certaine croissance au cours des vingt années postérieures, le nombre total de conventions fiscales s'établissant à 13 en 1966.

La politique canadienne en matière de négociation de conventions fiscales fut appuyée et encouragée par la Commission royale d'enquête sur la fiscalité en 1966. La Commission proposa en effet « la négociation d'autres traités avec d'autres pays qui ont des relations commerciales et financières étroites et grandissantes avec le Canada »[11].

La recommandation de la Commission quant à l'utilité et au développement du réseau des conventions fiscales canadiennes fut

---

8. Sur ce point, voir A.A. KNECHTLE, *Basic Problems in International Fiscal Law*, H.F.L. (Publishers) Ltd., Londres, 1979, pp. 189-190.

9. *Id.*, p. 94.

10. En 1975, on dénombrait 908 conventions fiscales conclues entre quelque 200 pays : DIAMOND (W.H.) et DIAMOND (D.B.), International Tax Treaties of All Nations, Vol. 1, Oceana Publications, New York, 1975, p. 1. À cet égard, l'ouvrage en dix volumes de Diamond et Diamond, constitue une compilation imposante des conventions fiscales conclues entre les pays. De même, le Bureau international de documentation fiscale compile, en onze volumes, avec mise à jour, toutes les conventions fiscales conclues par les États européens : International Bureau of Fiscal Documentation, *Tax Treaties concluded by European Countries*, IBFD, Amsterdam.

11. COMMISSION ROYALE D'ENQUÊTE SUR LA FISCALITÉ, Rapport, Tome 4, *L'imposition du revenu*, Imprimeur de la Reine, Ottawa, 1966, pp. 656 et 666.

approuvée par le gouvernement de l'époque. Avec la réforme fiscale de 1971, le réseau des conventions fiscales canadiennes se voyait attribuer une fonction importante, soit de compléter les « aspects » internationaux du régime fiscal canadien. Comme le précise G. Coulombe :

> At the time of the 1971 tax reform, Canada followed the example set by most developed countries and opted for two international tax systems : a tax treaty system and a statutory system. Basically, the statutory system is designed to ensure that the domestic operations of both a company resident in Canada and a non-resident company bear their appropriate share of Canadian tax burden and to ensure that the foreign operations of a Canadian resident bear an appropriate tax burden. On the other hand, the tax treaty system has emerged in response to the need for a flexible mechanism by which different tax systems can be reconciled. This can best be achieved by means of reciprocal concessions on the part of the two countries involved ; the bilateral nature of tax treaties must be emphasized since it ensures that the concessions can better be adapted to particular circumstances and confined to those persons they are intended to benefit [12].

Le recours aux conventions fiscales a connu un développement considérable au cours des dix dernières années. L'importance que revêtent le commerce et les investissements internationaux pour l'économie canadienne explique dans une large mesure ce développement.

Ces considérations nous amènent à traiter de quelques caractéristiques des conventions fiscales canadiennes, et plus particulièrement de leur négociation, conclusion et mise en œuvre, de leur administration et interprétation, et enfin de leur contenu.

III. NÉGOCIATION, CONCLUSION ET MISE EN ŒUVRE DES CONVENTIONS FISCALES CANADIENNES

Une convention fiscale, rappelons-le, est un accord international conclu entre deux sujets de droit international et dont l'effet est d'assujettir les relations fiscales de ceux-ci à ce droit [13]. Les accords internationaux, on le sait, peuvent se distinguer par leur forme. Les conventions fiscales canadiennes entrent assurément dans la catégorie des accords en forme solennelle, c'est-à-dire « qui sont conclus au nom du chef de l'État et suivant une procédure complexe (négociation, signature, ratification) qui permet d'associer à leur conclusion avec des délais de réflexion

12. G. COULOMBE, « Certain Policy Aspects of Canadian Treaties » dans *Twenty-Eight Tax Conference 1976*, p. 291.

13. Cette définition est inspirée de la définition du professeur Paul REUTER : « Les accords internationaux sont des actes juridiques plurilatéraux conclus entre sujets de droit international et soumis par eux à ce droit » : P. REUTER, *Droit international public*, 6e éd., Thémis, Presses Universitaires de France, Paris, 1983, p. 120.

suffisants les instances supérieures de l'État, notamment parlementaires » [14]. Le fait que les conventions fiscales ne soient pas signées par le Premier ministre lui-même n'entache évidemment pas le caractère formel de ces actes juridiques internationaux.

La dénomination des conventions fiscales canadiennes, que celles-ci soient intitulées « accord », « arrangement » ou « convention », n'est d'aucune importance au Canada. Les conventions fiscales canadiennes sont en effet de même nature, ont un contenu relativement semblable, exigent une loi de mise en œuvre et ont les mêmes effets juridiques pour les contribuables canadiens [15].

A. NÉGOCIATION

Au Canada, le gouvernement fédéral a le pouvoir exclusif de négocier et de signer des traités internationaux [16]. Seul le Canada, et non les provinces, possède la personnalité juridique en droit international. L'exercice de ce pouvoir est évidemment assujetti au partage des compétences législatives établi par la constitution canadienne [17]. La signature d'un traité dans un domaine de compétence provinciale entraînerait évidemment la responsabilité internationale du Canada, puisque ce dernier serait forcément incapable de légiférer pour mettre en œuvre le traité.

En ce qui concerne la négociation, la conclusion et la mise en œuvre des conventions fiscales, la compétence du gouvernement fédéral n'a jamais été contestée. La raison en est fort simple, puisque les impôts auxquels s'applique une convention fiscale sont les impôts sur le revenu qui sont perçus par le gouvernement canadien [18]. Précisons que dans le cas des accords de perception fiscale entre le gouvernement fédéral et les provinces, les modifications apportées à l'assiette de l'impôt fédéral en vertu d'une convention fiscale s'appliquent aux impôts provinciaux sur

14. *Id.*, p. 120.

15. En cela, toute distinction fondée sur l'intitulé des accords internationaux pour en déterminer leur nature et leurs effets juridiques n'est donc pas applicable aux conventions fiscales canadiennes. Pour une telle distinction, voir J.G. CASTEL, *International Law*, 3e éd., Butterworth, Toronto, 1976, pp. 914-915.

16. Sur ce point : G.-A. BEAUDOIN, *Le partage des pouvoirs*, 2e éd., Éditions de l'Université d'Ottawa, Ottawa, 1982, p. 318.

17. *Id.*, p. 318.

18. Sont également considérés comme impôt sur le revenu, les impôts perçus sur le revenu total ou sur des éléments du revenu, y compris les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers. Voir l'article 2.2 du Modèle de Convention de 1977.

le revenu. De même, les provinces non signataires d'accord de perception, que cela soit pour la totalité (Québec) ou une partie (Alberta et Ontario en ce qui a trait à l'impôt sur les sociétés) de leurs impôts, ont toujours suivi les dispositions d'une convention fiscale [19].

Est-ce à dire que les provinces n'auraient pas le pouvoir de négocier et de conclure une convention ou une entente fiscale couvrant des impôts relevant de leur compétence législative? Il est bien connu que les provinces n'ont pas le pouvoir de conclure des traités à force obligatoire en droit international puisqu'elles ne possèdent pas la personnalité juridique nécessaire [20]. Les provinces peuvent néanmoins « conclure certaines ententes qui peuvent avoir une portée internationale » [21]. Au cours des années, la participation des provinces, et surtout du Québec, a été ainsi favorisée par l'inclusion d'une « clause fédérale » dans les traités internationaux afin de permettre au Canada de participer à des ententes internationales dont la substance relève parfois des compétences provinciales [22]. De même, le gouvernement du Canada permet aux provinces de participer directement, c'est-à-dire par la conclusion « d'ententes » entre la province et l'autre pays contractant, à la mise en œuvre de traités conclus par le Canada. Enfin, et généralement avec l'accord du gouvernement canadien, les provinces ont été autorisées à conclure des ententes dans les domaines de leur compétence avec d'autres États ou avec des subdivisions politiques de ces États.

Par conséquent, même si les conventions fiscales canadiennes n'autorisent, pas plus qu'elles ne nécessitent, la participation des provinces, rien n'interdit la conclusion d'ententes fiscales par les provinces. Qui plus est, une modification récente à la convention fiscale entre le Canada et la France [23] autorise maintenant les provinces canadiennes à conclure des ententes fiscales avec la France, mais en autant que ces ententes ne soient pas contraires aux dispositions de la convention fiscale entre le Canada et la France [24]. Notons que le Québec a d'ailleurs été la première province du Canada à se prévaloir de cette disposition en signant, le

19. Le gouvernement du Canada compte évidemment sur la bonne foi des provinces. « In Canada, however, the federal government basically relies upon the goodwill of the provinces to keep their tax systems in parallel with that of the federal authorities, and to give de facto recognition to tax treaties » : R.D. BROWN, « Canada's Expanding Tax Treaty Network and the Channelling of International Investments », (1977) 25 *Canadian Tax Journal* 642.

20. Sur ce point : G.-A. BEAUDOIN, *op. cit., supra*, note 16, p. 318.

21. *Id.*, p. 318.

22. *Ibid.*

23. *Recueil des Traités du Canada*, 1976, n° 30.

24. Voir le paragraphe 5 de l'article 9 de l'Avenant à la convention fiscale entre le Canada et la France qui fut signé le 16 janvier 1987. Pour le texte de l'Avenant, voir Ministère des Finances (Canada), Communiqué 87-13, Ottawa, le 22 janvier 1987.

1er septembre 1987, une entente fiscale avec la France [25]. Il importe cependant de préciser que ces ententes, quoique n'ayant aucune force obligatoire en droit international public, auraient néanmoins une portée juridique certaine, les parties contractantes s'engageant à respecter, sur une base volontaire, les termes de celles-ci. En revanche, la responsabilité du Canada pourrait être invoquée en cas de contravention à une entente si ce dernier autorise, explicitement ou non, la conclusion d'une telle entente.

La négociation des conventions fiscales canadiennes est donc du seul ressort du gouvernement fédéral, celle-ci étant menée par le ministère des Finances. Généralement, des fonctionnaires du ministère du Revenu national et du ministère des Affaires extérieures prennent part à ces négociations. De même, le ministre des Finances peut également solliciter les commentaires de personnes dont les intérêts sont en cause, afin que les problèmes particuliers de double imposition soient pris en considération lors de la préparation des négociations [26].

Précisons que le Canada n'est pas tenu de négocier des conventions fiscales avec tous les pays. Il n'existe aucun critère clairement défini qui préside au choix des pays avec lesquels le Canada négociera une convention fiscale. Néanmoins, divers facteurs, d'ordre économique ou politique, peuvent entrer en ligne de compte dans la décision d'ouvrir une négociation ou d'accéder à une demande d'un autre État. D'une part, l'importance des relations économiques entre deux pays sera une donnée importante quoique non essentielle [27]. De même, une certaine importance pourra être accordée au développement économique, à la structure fiscale ou à la politique économique et financière du partenaire éventuel [28]. Ainsi, le partage des revenus fiscaux provenant des investissements étrangers, que suppose nécessairement la négociation d'une convention

25. Le texte de l'entente fiscale est reproduit à Gouvernement du Québec (Cabinet du Premier ministre), Communiqué, Québec, 1er septembre 1987.

26. Ce fut ainsi le cas lors de la négociation entre le Canada et la République populaire de Chine qui débuta en novembre 1983 : Cabinet du ministre des Finances (Canada), Communiqué 83-147, Ottawa, le 7 octobre 1983.

27. La Commission royale d'enquête sur la fiscalité (1966) confirmait l'importance de ce critère lorsqu'elle proposait que le Canada poursuive la négociation de conventions fiscales avec les pays avec lesquels il a des « relations commerciales étroites et grandissantes » : *op. cit., supra*, note 11, p. 656.

28. Comme le précisait un commentateur français des conventions fiscales, « [p]lus le déséquilibre est grand entre eux, plus l'utilité de la convention devient ambiguë et donc incertaine » : J.P. LE GALL, « Les conventions fiscales internationales en 1985 : à quoi servent-elles? » (1985) 1 *Journal de Droit des Affaires internationales* 5.

fiscale, sera d'autant plus facile si les investissements et l'imposition sont, *a priori*, également distribués entre les deux pays [29].

D'autre part, la négociation d'une convention fiscale peut également répondre à des objectifs beaucoup plus politiques, tels que ceux reliés à la politique étrangère d'un État [30]. À l'inverse, l'état des relations diplomatiques entre deux pays peut ne pas influer leurs relations fiscales internationales. C'est ainsi que malgré la condamnation par le Canada de la politique d'apartheid menée par le gouvernement de l'Afrique du Sud, la convention fiscale conclue avec ce pays le 25 septembre 1956 demeura en vigueur jusqu'à tout récemment [31]. En effet, le gouvernement du Canada annonçait le 6 juillet 1985, par la voix de son Secrétaire d'État aux Affaires extérieures, un certain nombre de sanctions économiques contre ce pays, dont l'abrogation de la convention fiscale [32]. Conformément à l'article XIII de la convention fiscale avec l'Afrique du Sud, le Canada faisait parvenir l'avis de dénonciation le 23 septembre 1985 [33].

B. CONCLUSION ET MISE EN ŒUVRE

La négociation complétée, le projet de convention sera d'abord parafé par le négociateur en chef de chaque pays, puis ultérieurement signé par les autorités canadiennes habilitées pour ce faire, généralement le ministre des Finances ou le ministre des Affaires extérieures. Par la suite, la convention fiscale devra être ratifiée par chacune des parties contractantes. Au Canada, une convention fiscale est ratifiée et a force de loi par l'adoption par le Parlement canadien d'une loi de mise en œuvre [34]. La convention entrera en vigueur au Canada dès l'échange des

---

29. Sur les effets économiques d'une convention fiscale, voir D.J.S. BREAN, *International Issues in Taxation : The Canadian Perspective*, Canadian Tax Foundation, Toronto, 1984, p. 10-15.

30. Ainsi, les tensions Est-Ouest n'empêchent pas le Canada de négocier avec plusieurs pays de l'Est. À cet égard, une convention fiscale entre le Canada et la Roumanie est actuellement en vigueur : *Recueil des Traités du Canada*, 1980, n° 34. De même, le Canada a récemment signé, le 13 juin 1985, une convention fiscale avec l'Union soviétique : Ministère des Finances (Canada), Communiqué 85-112, Ottawa, le 19 juin 1985.

31. La Convention fiscale entra en vigueur le 1er janvier 1958. Pour le texte de la convention, voir : *Recueil des Traités du Canada*, 1957, n° 23.

32. Ministère des Affaires extérieures, Déclaration du Secrétariat d'État aux Affaires extérieures, le Très Honorable Joe Clark, le 6 juillet 1985, p. 3.

33. Cette convention cessa d'être applicable pour toute année d'imposition se terminant à partir de l'année civile 1986.

34. La loi de mise en œuvre comporte généralement deux parties, soit celle de la mise en œuvre proprement dite et le texte de la convention.

instruments de ratification ou sur réception du dernier avis de ratification [35]. Précisons que les projets de loi de mise en œuvre d'une convention fiscale ont de plus en plus tendance à être d'abord présentés au Sénat plutôt qu'à la Chambre des communes.

De temps en temps, il peut s'avérer important de modifier une convention fiscale afin de tenir compte de changements majeurs aux législations fiscales des États, ou encore afin de corriger certaines imprécisions ou carences rencontrées dans l'application de la convention. À l'instar du Modèle de Convention de 1977, les conventions fiscales canadiennes ne prévoient pas de procédure d'amendement. Cependant, une convention fiscale pourra être modifiée par accord entre les parties [36]. La mise en œuvre des modifications, généralement sous la forme d'un protocole à la convention ou d'un nouvel accord, sera évidemment du ressort de chaque État.

Auparavant, toutes les lois de mise en œuvre des conventions fiscales canadiennes incluaient une procédure de modification, d'abrogation ou de remplacement. Selon cette procédure, toute modification à une convention fiscale devait faire l'objet d'un décret du gouverneur en conseil déclarant que le Canada approuvait la modification. Le décret entrait généralement en vigueur le trentième jour suivant le dépôt, sauf si une motion, signée par au moins 50 députés ou 20 sénateurs, était adressée à l'une ou l'autre chambre en vue de son annulation. Si la motion était adoptée ou agréée, le décret de mise en œuvre était alors annulé.

Lors du dépôt, au Sénat, du projet S-24 de *Loi sur l'Accord Canada-Allemagne*, la procédure de modification de la convention prévue à son article 5 fut vivement critiquée. À cette occasion, quelques sénateurs engagèrent un débat sur le rôle du Sénat en cette matière et évoquèrent plus particulièrement l'inconstitutionnalité de la procédure de modification par décret. L'argument des sénateurs peut se résumer ainsi : si une modification à une convention fiscale existante a pour objet de supprimer certaines exemptions ou exonérations, augmentant de ce fait les impôts payables, le gouvernement ne peut procéder par voie réglementaire, mais doit plutôt recourir à la procédure régulière en matière de législation fiscale [37].

---

35. Les conventions fiscales canadiennes prévoient cependant des dates précises d'applicabilité de ses dispositions.

36. L'article 39 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités* prévoit que les règles relatives à la conclusion et à l'entrée en vigueur des traités s'appliquent « sauf dans la mesure où le traité en dispose autrement ».

37. En vertu de l'article 53 de la *Loi constitutionnelle de 1867* (30-31, Victoria c. 3, R.-U.), les lois ayant pour but la création de taxes ou d'impôts doivent prendre naissance à la Chambre des communes.

Lors du débat de deuxième lecture au Sénat, le ministre d'État aux Finances rejeta l'interprétation des sénateurs. Le ministre précisa que l'article 5 avait pour objectif de permettre au gouvernement de signer des accords complémentaires en vue de modifier, d'abroger les accords existants ou d'y ajouter de nouvelles dispositions et « ne visait en aucune façon à lever un nouvel impôt par décret » [38]. Le ministre justifia ainsi sa position :

> Théoriquement, un amendement futur peut modifier *de facto* la situation d'un contribuable en particulier, en lui retirant par exemple certains privilèges fiscaux. Cela n'affecte pas le fardeau général de taxation imposé par la Loi de l'impôt sur le revenu pour tous les citoyens canadiens. La négociation de tout accord supplémentaire doit être faite en suivant les dispositions ou la structure de la Loi de l'impôt sur le revenu et en respectant surtout l'application des taxes qui sont autorisées par cette loi. Un amendement futur de l'accord ne modifiera jamais la Loi de l'impôt sur le revenu, bien qu'il puisse avoir des conséquences pour un individu. Par conséquent, si un amendement futur retire certains privilèges, cela ne constitue pas une mesure équivalente à une nouvelle taxe, puisque les nouveaux revenus non privilégiés et non exonérés, seront maintenant imposés non pas en fonction d'un nouvel impôt, mais d'un impôt déjà prévu par la législation domestique. S'il n'y a pas d'impôt prévu par la législation domestique, ces nouveaux revenus ne seront pas imposables [39].

L'intervention du ministre ne put convaincre les sénateurs du bien-fondé de la procédure de modification. Le Sénat adopta, avec plusieurs amendements, le projet de loi S-24 et le référa à la Chambre des communes [40]. Heureusement pour le gouvernement, le projet de loi S-24 mourut au feuilleton. Le projet de loi fut néanmoins redéposé à la Chambre des communes et adopté dans sa version quasi originale (c.-à-d., sauf quelques changements mineurs, tels le nombre de députés ou de sénateurs prévus pour le dépôt de la motion d'annulation) [41].

Même si l'ensemble des suggestions ou amendements proposés par les sénateurs n'ont pas été retenus, leur intervention n'a pas été

---

38. Procès-verbal du Comité sénatorial permanent des banques et du commerce, le mardi 2 mars, 1982, p. 79:9.

39. *Ibid.*

40. Ainsi, le paragraphe 5(1) fut modifié afin de prévoir que l'accord complémentaire sera approuvé par le Canada « dans la mesure où cet accord n'impose aucune obligation fiscale supérieure à celle déjà prévue dans les dispositions de la présente loi et des modifications dont elles pourront faire l'objet occasionnellement » : Projet de Loi S-24, adopté par le Sénat le 7 juillet 1982, première session, trente-deuxième législature, 29-30-31 Elizabeth II, 1980-81-82.

41. Le projet de loi reçut la sanction royale le 28 juin 1983 : S.C. 1980-81-82-83, c. 156. La convention fiscale fut ratifiée à Bonn le 23 septembre 1983. L'avis de la date d'entrée en vigueur fut donné par proclamation le 24 décembre 1983 : *Gazette du Canada*, Partie I, 24 décembre 1983, p. 11359.

inutile. En effet, la *Loi sur l'Accord Canada-Allemagne* fut la dernière à inclure une procédure de modification par décret. En effet, toute modification à une convention fiscale conclue par le Canada depuis 1984 ne peut être mise en œuvre que par voie législative [42].

Un mot enfin sur l'état des conventions fiscales au Canada. Au 1er août 1987, il y avait 45 conventions fiscales en vigueur au Canada et sept autres avaient été signées mais n'étaient pas encore en vigueur, sans compter un nombre tout aussi important (une vingtaine) de négociations ou de renégociations en cours. Le profil des conventions fiscales canadiennes actuellement en vigueur dénote un certain équilibre « continental ». Des 45 conventions en vigueur, dix-huit ont été conclues avec des pays « européens » (Allemagne de l'Ouest, Autriche, Belgique, Chypre, Danemark, Espagne, Finlande, France, Grande-Bretagne, Irlande, Italie, Malte, Norvège, Pays-Bas, Roumanie, Suède, Suisse et Union soviétique), douze avec des pays « asiatiques » (Inde, Bangladesh, République de Corée, Indonésie, Japon, Malaisie, Pakistan, Philippines, République populaire de Chine, Singapour, Sri Lanka et Thaïlande), sept avec des pays « américains » (États-Unis, Barbade, Brésil, Guyane, Jamaïque, République Dominicaine et Trinité et Tobago), six avec des pays africains ou du Moyen-Orient (Côte d'Ivoire, Égypte, Israël, Kenya, Maroc et Tunisie) et deux avec des pays de l'Océanie (Australie et Nouvelle-Zélande).

De plus, précisons que le Canada, contrairement à d'autres pays industrialisés, a eu un certain succès dans sa négociation de conventions fiscales avec les pays en voie de développement [43].

---

42. Voir la *Loi de mise en œuvre de la Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis*, S.C. 1984, c. 20.

43. L'une des explications invoquées pour justifier ce succès est que le Canada est « normally prepared to concede that where a tax treaty is negotiated, active business income earned by foreign affiliates of Canadian corporations in that country will not be subject to further tax at the corporate level when brought back to Canada. This provides an assurance to the developing nation that its tax incentives will not be offset by increased Canadian taxes [...] » : R.D. BROWN, *loc. cit., supra*, note 19, p. 643. Il a par ailleurs été allégué que les modèles de convention sur lesquels sont « modelées » les conventions des pays développés sont défavorables aux pays en voie de développement en ce que le droit d'imposition principalement dévolu au pays de résidence provoquait un transfert de ressources fiscales au profit de ces derniers : L. CARBALLO BALVANERA et J.R. ROBLES DIAZ, « Le Mexique et les conventions fiscales », (1985) 1 *Journal de Droit des Affaires internationales* 29. Notons qu'au 1er janvier 1986, la France venait au premier rang des pays ayant conclu des conventions fiscales, environ une quarantaine, avec les pays en voie de développement : G. TIXIER, *op. cit., supra*, note 2, p. 82.

IV. APPLICATION ET INTERPRÉTATION DES CONVENTIONS FISCALES CANADIENNES

L'application et l'interprétation « administrative » d'une convention fiscale relèvent des « autorités compétentes » désignées par les parties contractantes. Au Canada, cette tâche est réservée au ministre du Revenu national ou à son représentant désigné [44]. Les conventions fiscales canadiennes prévoient également un certain nombre de dispositions visant à favoriser la coopération administrative mutuelle entre les autorités compétentes de chaque pays. C'est ainsi que les autorités compétentes peuvent échanger, à certaines conditions et sous certaines limites, des renseignements visant principalement à prévenir l'évasion fiscale. De plus, il reviendra à l'autorité compétente d'un État contractant de traiter des demandes de révision d'une imposition alléguée non conforme par l'un de ses résidents. C'est par la voie de la « procédure amiable » que les autorités compétentes des deux États s'efforceront de résoudre le différend.

Tout comme dans le cas de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, Revenu Canada a la compétence exclusive de donner une interprétation administrative des dispositions d'une convention fiscale. Ces opinions, on le sait, ne lient pas les tribunaux canadiens. À cet égard, il est difficile de déterminer avec certitude si les tribunaux canadiens interpréteront libéralement ou restrictivement les dispositions d'une convention fiscale [45]. Le choix des règles d'interprétation peut varier selon la qualification que l'on donnera à une convention fiscale : traité ou loi? En effet, une fois qu'une convention fiscale a été « transformée » en loi canadienne, il s'agit donc de savoir si les tribunaux obéiront aux principes d'interprétation reconnus en droit international public ou en droit fiscal interne. Sur la base des grands principes d'interprétation de droit international public, tels que « codifiés » par la *Convention de Vienne sur le droit des traités* [46], un traité « fiscal » devrait être « interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objectif et de son but » [47]. À tout le moins, une convention

---

44. Les lois canadiennes de mise en œuvre précisent également que le ministre du Revenu peut prendre les règlements nécessaires à l'exécution d'une convention fiscale.

45. Sur ce point : N. BOIDMAN, « Interpretation of Tax Treaties in Canada », (1980) *Bulletin of the International Bureau of Fiscal Documentation* 395.

46. La Convention fut signée à Vienne le 23 mai 1969 et est entrée en vigueur le 27 juin 1980. Le Canada a déposé son instrument d'adhésion le 14 octobre 1970.

47. Paragraphe 31(1) de la Convention. Précisons qu'en matière de conventions fiscales, les tribunaux peuvent recourir aux « Commentaires » qui accompagnent le Modèle de Convention de 1977. Même si le Modèle de Convention de 1977 et ses Commentaires sont dépourvus de force exécutoire, ceux-ci ont parfois été invoqués dans les décisions des tribunaux. Pour une excellente revue de ces décisions, voir J.F.A. JONES et autres, « The Interpretation of Tax Treaties with particular reference to Article 3(2) of

fiscale ne devrait pas, selon un courant majoritaire, être interprétée de façon aussi restrictive qu'une législation fiscale [48].

Au Canada, le principe de base en matière d'interprétation des conventions fiscales a été énoncé, il y a plus de vingt ans, dans la décision *Saunders* c. *M.R.N.* :

> The accepted principle appears to be that a taxing Act must be construed against either the Crown or the person sought to be charged, with perfect strictness — so far as the intention of Parliament is discoverable. Where a tax convention is involved, however, the situation is different and a liberal interpretation is usual, in the interests of the comity of nations. Tax conventions are negotiated primarily to remedy a subject's tax position by the avoidance of double taxation rather than to make it more burdensome. This fact is indicated in the preamble to the Convention. Accordingly, it is undesirable to look beyond the four corners of the Convention and Protocol when seeking to ascertain the exact meaning of a particular phrase or word therein [49].

Cependant, l'approche « libérale » ne signifie pas que la convention fiscale doit être interprétée comme favorisant l'évasion fiscale [50]. Précisons que même si cette préférence manifeste en faveur d'une interprétation libérale prévaut toujours [51], un commentateur attentif des conventions fiscales canadiennes a néanmoins considéré que la pratique canadienne semblait plutôt confirmer la coexistence des deux courants d'interprétation [52].

---

the OECD Model I », (1984) *British Tax Review* 14-54. La seconde partie de cette recherche a été publiée dans (1984) 2 *British Tax Review* 90-108. De même, pour une revue et mise à jour des problèmes reliés à l'application et à l'interprétation des conventions fiscales dans différents pays, voir M. EDWARDES-KER, *The International Tax Treaties Service*, In-Depth Publishing Limited, Dublin.

48. Pour une brève revue de la doctrine à ce sujet : D.A. WARD, « Principles to be Applied in Interpreting Tax Treaties », (1977) 25 *Canadian Tax Journal* 263-270. L'auteur conclut ainsi sa revue doctrinale : « In summary, therefore, there seems to be clear authority that the well-developed (now codified in the Vienna Convention) principles of international law relating to treaty interpretation will be applied by the courts in interpreting Canada's new tax treaties » (p. 270).

49. [1954] DTC p. 526 (Commission d'appel de l'impôt).

50. L'un des objectifs d'une convention fiscale, rappelons-le, est également de combattre l'évasion fiscale : *Stickel* c. *M.R.N.*, [1972] DTC 6183.

51. Voir la décision rendue par le juge Tremblay du Tribunal canadien de l'impôt dans *Canada - Israel Development Ltd.* c. *M.R.N.*, [1985] D.T.C. 727.

52. N. BOIDMAN, *loc. cit., supra*, note 45, p. 3958 : « Often the result is that Canadian judges, conditioned by such an ambiguous and ambivalent approach to domestic tax cases, bring a mixed bat of strict versus liberal interpretation to treaty cases. » De même, le juge Cattenach de la Cour fédérale (division d'appel) contesta la prétention qu'un traité devait être interprété de façon libérale précisant que « the duty of the Court is to construe a treaty as it would construe any other instrument public or private, that is to ascertain the true intent and meaning of the contracting states collected from the nature of the subject matter and from the words employed by them in their context : *Stickel* c. *M.R.N., supra*, note 50, p. 6183.

Certains problèmes pourront également résulter de l'interaction entre les dispositions d'une convention fiscale et celles de la législation fiscale interne. Ces difficultés émanent principalement de l'incompatibilité des termes de la convention fiscale et de la loi fiscale interne ainsi que de la signification des termes non définis par la convention. Dans le premier cas, toute loi de mise en œuvre d'une convention fiscale prévoit que ses dispositions, ainsi que celles de la convention fiscale, l'emportent sur les dispositions incompatibles de toute loi ou règle de droit [53]. Que cela soit, par exemple, en matière d'assiette de l'impôt ou de taux d'imposition, les dispositions d'une convention fiscale l'emporteront sur celles de la *Loi de l'impôt sur le revenu.*

D'autre part, le problème des termes non définis par une convention fiscale, quoique trouvant également sa solution dans la convention elle-même, a causé jusqu'à très récemment des problèmes sérieux au Canada. Précisons d'abord qu'une convention fiscale canadienne prévoit que toute expression qui n'est pas définie dans la convention a le sens que lui attribue la législation de l'État régissant les impôts qui font l'objet de la Convention, « à moins que le contexte n'exige une interprétation différente » [54].

Dans *Melford Developments Inc.* c. *Ministre du Revenu national* [55], la Cour suprême du Canada a eu à décider si la référence à la législation interne dans une convention fiscale visait la législation en vigueur à la date de la signature de la convention ou celle en vigueur lors de l'imposition. Les faits peuvent se résumer ainsi. Melford Developments, corporation canadienne spécialisée dans le domaine des transactions immobilières, contracte un emprunt auprès d'une banque canadienne. Moyennant le paiement de « frais de garantie » (1 % du principal par année), une banque ouest-allemande non résidante et sans établissement stable au Canada accepte de cautionner le prêt. Assimilant les frais de garantie à des bénéfices industriels et commerciaux exonérés de l'impôt canadien en vertu du paragraphe 3(1) de la Convention Canada-Allemagne de 1956, Melford Developments n'a donc pas prélevé à la source l'impôt de 25 % (réduit à 15 % par la Convention) sur les intérêts payés à une personne non résidente, conformément à l'alinéa 212(1)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu.*

Le ministre du Revenu national justifia l'imposition sur la base du paragraphe 3(5) de la Convention puisque de tels frais de

53. Voir à titre d'exemple le paragraphe 3(1) de la *Loi de mise en œuvre de la convention fiscale entre le Canada et la République fédérale allemande, supra*, note 40.

54. L'article pertinent des conventions fiscales canadiennes suit en cela le libellé du paragraphe 3(2) du Modèle de Convention de 1977.

55. [1982] DTC 6218 (CSC).

garantie avaient été présumés être des paiements d'intérêts suite à une modification en 1974 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*[56]. En revanche, Melford Developments soutenait que la modification de 1974 constituerait, si elle était acceptée par la Cour suprême du Canada, un changement unilatéral des dispositions de la Convention.

Donnant raison à Melford Developments, la Cour suprême du Canada statua qu'en vertu du paragraphe 2(2) de la Convention, les termes ou les expressions qui ne sont pas définis dans la Convention ont le sens qu'ils avaient au moment de l'adoption de la Convention. Par conséquent, la modification en 1974 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne pouvait pas modifier la définition d'« intérêts » contenue dans une convention fiscale en vigueur à la date de la modification.

La décision de la Cour suprême du Canada, on s'en doutera, allait à l'encontre non seulement de la pratique canadienne, mais aussi de celle de la plupart des pays de l'OCDE, qui consiste à interpréter les termes non définis d'après la législation fiscale en vigueur au moment de l'assujettissement à l'impôt. Afin de corriger cette situation, le Parlement du Canada adopta la *Loi sur l'interprétation des conventions en matière d'impôts sur le revenu*[57], comme le lui « suggérait » la Cour suprême du Canada. Ainsi, l'article 3 de cette loi prévoit-elle ce qui suit :

> Par dérogation à toute convention ou à la loi lui donnant effet au Canada, le droit au Canada est et a toujours été tel que les expressions appartenant aux catégories ci-dessous s'entendent au sens qu'elles ont pour l'application de la Loi de l'impôt sur le revenu compte tenu de ses modifications, et non au sens qu'elles avaient pour cette application à la date de la conclusion de la convention ou de sa prise d'effet au Canada si, depuis lors, leur sens pour la même application a changé. Les catégories en question sont :
>
> a) les expressions non définies dans la convention;
> b) les expressions non définies exhaustivement dans la convention;
> c) les expressions à définir d'après les lois du Canada.

V. CONTENU DES CONVENTIONS FISCALES CANADIENNES

Les conventions fiscales conclues par le Canada ne sont pas identiques. En effet, toute négociation est en fait assujettie à deux types de contraintes. D'une part, la négociation d'une convention fiscale internationale est en quelque sorte conditionnée par la législation fiscale domestique de chaque État. Au Canada, c'est évidemment la *Loi de*

56. Paragraphe 214(5) de la *Loi de l'impôt sur le revenu.*

57. S.C., 1984, c. 48. La loi précise également le sens à donner à certains mots ou expressions : « bénéfices imputables à un établissement stable », « Canada », « biens immobiliers » et « intérêts ».

l'impôt sur le revenu qui sert de paramètre aux négociateurs canadiens [58]. D'autre part, tout pays, y compris le Canada, élabore généralement ses propres objectifs et règles quant à la négociation de ses conventions fiscales. Ces objectifs prendront souvent la forme d'une convention fiscale « modèle » élaborée par ce pays et devant servir de base à leurs négociations.

Il n'en demeure pas moins que les conventions fiscales canadiennes, même si elles ne sont pas identiques, suivent la même orientation générale. Le réseau canadien des conventions fiscales témoigne en cela d'une grande cohérence.

Les conventions fiscales canadiennes contiennent en général cinq grandes catégories de dispositions :

A. Assujettissement à l'impôt
B. Imposition
C. Non-discrimination
D. Allégement de la double imposition
E. Procédures d'assistance administrative mutuelle

Nous examinerons brièvement chacune de celles-ci. Précisons que cet examen ne prétend pas résumer et encore moins comparer [59] les dispositions relatives à chaque catégorie, mais vise plutôt à tracer les grands jalons des conventions fiscales canadiennes, en recourant au besoin à des exemples pris au hasard. L'utilisateur des conventions fiscales doit donc se reporter aux dispositions particulières de chaque convention fiscale conclue par le Canada.

A. ASSUJETTISSEMENT À L'IMPÔT

Les règles d'assujettissement à l'impôt prévues par la *Loi de l'impôt sur le revenu* sont subordonnées aux dispositions d'une convention

58. De même, on a prétendu que le partage des compétences législatives en matière de fiscalité au Canada est un élément additionnel de difficulté pour les négociateurs canadiens : R.D. BROWN, *loc. cit., supra*, note 19, pp. 641-642. Cette affirmation est fortement contestable puisqu'aucun État n'a jusqu'à présent refusé de négocier avec le Canada parce qu'il est un État fédéral. L'engagement des provinces de respecter les conventions fiscales et le fonctionnement des accords de perception réduisent passablement ce présumé « handicap ».

59. Comme la conclusion d'une convention fiscale est le résultat d'une série de concessions entre deux États ayant des intérêts divergents, les mérites d'une convention fiscale doivent être évalués sur la base de l'ensemble de la convention plutôt qu'à partir d'une comparaison « article par article » avec des conventions conclues avec d'autres États : J.D.R. ADAMS et J. WHALLEY, *The International Taxation of Multilateral Enterprises in Developed Countries*, Greenwood Press, Westport (Connecticut), 1977, p. 172.

fiscale quant à la détermination de la résidence d'un contribuable [60]. Les dispositions d'une convention fiscale peuvent s'appliquer tout aussi bien au revenu d'emploi, au revenu d'entreprise ou au gain en capital. Aux fins d'une convention fiscale, un résident d'un État contractant sera généralement considéré comme « une personne, qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt de cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction, de son lieu de constitution ou de tout autre critère analogue [...] » [61]. La détermination de la résidence d'un contribuable est donc du ressort de l'État de résidence.

La situation fiscale d'une personne physique qui est résidente des deux États contractants ou qui réside dans un autre État pendant une partie de l'année seulement est également prévue dans une convention fiscale. Dans le premier cas, le problème est généralement réglé par un article semblable à celui que l'on retrouve, par exemple, au paragraphe 2 de l'article IV de la *Convention fiscale entre le Canada et la Tunisie* [62] :

> Lorsque, selon la disposition du paragraphe 1, une personne physique est considérée comme résident de chacun des États contractants, le cas est résolu d'après les règles suivantes :
>
> a) cette personne est considérée comme résident de l'État contractant où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent. Lorsqu'elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des États contractants, elle est considérée comme résident de l'État contractant avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (ci-après dénommé « centre des intérêts vitaux »);
> b) si l'État contractant où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou qu'elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États contractants, elle est considérée comme résident de l'État contractant où elle séjourne de façon habituelle;
> c) si cette personne séjourne de façon habituelle dans chacun des États contractants ou qu'elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme résident de l'État contractant dont elle possède la nationalité;

---

60. Ces règles sont prévues au paragraphe 2(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* en ce qui a trait à l'assujettissement des résidents, et au paragraphe 2(3) et à l'article 212 (impôt spécial) en ce qui concerne les non-résidents. Pour une discussion plus générale des règles d'assujettissement à l'impôt en droit fiscal international, voir A.A. KNECHTLE, *op. cit., supra*, note 8, pp. 65-66.

61. Article IV.1 de la *Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis d'Amérique, supra*, note 42.

62. Le texte de la convention fiscale est reproduit à : Cabinet de l'honorable Allan J. MACEACHEN, vice-premier ministre et ministre des Finances, Communiqué n° 82-37, Ottawa, le 29 mars 1982.

d) si cette personne possède la nationalité de chacun des États contractants ou qu'elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord [63].

Dans le second cas, les règles énoncées à l'article 114 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, applicables aux particuliers qui résident au Canada pendant une partie de l'année seulement, peuvent être modifiées par une convention fiscale. C'est ainsi que les revenus tirés d'une profession libérale ou d'autres activités indépendantes seront généralement imposables dans l'État de résidence. Cependant, ces revenus sont également imposables dans l'État de la source si certaines conditions sont remplies. À titre d'exemple, la convention fiscale avec la Tunisie prévoit trois conditions : l'utilisation d'une base fixe, un séjour égal ou supérieur à 183 jours pendant l'année fiscale et une rémunération supérieure à trois mille dollars canadiens (ou l'équivalent en dinars tunisiens) [64].

De même, les conventions fiscales prévoient un certain nombre de dispositions quant à l'imposition des revenus d'entreprise gagnés par un non-résident. C'est ainsi que les bénéfices d'un résident d'un État contractant ne sont généralement imposables que dans l'État de résidence « à moins que le résident n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé » [65]. En pareil cas, les revenus ne sont imposables que dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable.

Une convention fiscale peut également affecter les règles sur l'imposition des gains en capital [66]. Règle générale, les gains en capital résultant de la vente de bien immobiliers sont imposables à la fois dans le pays de la source et dans le pays de résidence du contribuable [67]. Il en est de même pour les biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable [68]. Cependant, une convention fiscale peut également prévoir que

---

63. Quant aux personnes autres que physiques, leur résidence sera déterminée par commun accord des autorités compétentes : article IV.3 de la *Convention fiscale entre le Canada et la Tunisie*, *supra*, note 62. Précisons également qu'une société qui est un résident des deux États contractants sera « considérée comme un résident de l'État contractant où elle a été créée en vertu de la législation en vigueur dans cet État » : article IV.3 de la *Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis d'Amérique, supra*, note 42.

64. Article XIV de la *Convention fiscale entre le Canada et la Tunisie, supra*, note 62.

65. Article VII.1 de la *Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis d'Amérique, supra*, note 42.

66. Une convention fiscale affecte principalement la portée de l'alinéa 2(3)c) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et la définition de « bien canadien imposable ».

67. Article XIII.1 de la *Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis d'Amérique, supra*, note 42.

68. *Id.*, article XIII.2.

les gains tirés de l'aliénation des biens « non mentionnés » [69] ou les gains tirés de l'aliénation de navires ou d'aéronefs exploités en trafic international ne sont imposables que dans l'État de résidence du cédant [70].

Enfin, une convention fiscale établit des règles quant à l'imposition de certaines catégories de contribuables. C'est principalement le cas des pensionnés ou rentiers, dont l'imposition relève de l'État de résidence [71]. Cependant, la position canadienne ne reflète pas cette règle puisque le Canada se réserve généralement le droit d'imposer les paiements périodiques de pensions et de rentes qui sont versés à des non-résidents [72]. Précisons cependant qu'une récente modification apportée à la convention fiscale avec la Grande Bretagne prévoit que les pensions ne seront dorénavant imposables que dans le pays de résidence [73]. C'est la première fois depuis la réforme fiscale de 1971 que le Canada accepte l'imposition exclusive des pensions dans le pays de résidence. Cette modification visait à corriger un certain nombre de problèmes particuliers rencontrés par les retraités du Royaume-Uni au Canada [74] et ne doit pas être interprétée comme un changement de politique.

Les revenus d'autres catégories de professions ou de contribuables peuvent également faire l'objet de dispositions spécifiques. Ainsi, les sommes versées directement à des artistes et des sportifs ou attribuées à une société (*star company*) sont généralement imposables

69. *Id.*, article XIII.4.

70. Article 13.3 de la *Convention fiscale entre le Canada et le Bangladesh*. Le texte de la convention est reproduit à : Ministère des Finances (Canada), Communiqué n° 82-36, Ottawa, le 29 mars 1982.

71. Voir l'article 18 du Modèle de Convention de 1977, *op. cit., supra*, note 6.

72. Lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, de même que dans celui de 1963, le Canada a fait une réserve sur l'article 18 (Pensions). Le Canada a ainsi expliqué sa position : « Lors des négociations en vue de la conclusion de conventions bilatérales, les autorités canadiennes proposeront de reconnaître à l'État d'où proviennent les pensions, un droit limité d'imposition. Le Canada souhaitera également appliquer cette règle aux pensions visées à l'article 19 [soit, rémunérations de fonctions publiques] de manière à accomplir l'unicité de traitement » : *id.*, p. 140.

73. Le texte du second Protocole avec le Royaume-Uni est reproduit à : Ministère des Finances (Canada), Communiqué 85-176, Ottawa, le 16 octobre 1985.

74. Depuis plusieurs années, les retraités du Royaume-Uni se plaignaient du fait que leurs pensions versées à même les fonds publics du Royaume-Uni étaient pleinement imposables à la source, et ce, à des taux variant entre 30 et 60 %. Le nouvel article sur les pensions permettra donc à ces retraités de jouir conséquemment du taux d'impôt canadien plus bas mais aussi d'éliminer certains problèmes reliés à l'acquiescement à l'impôt, tels le calcul du crédit d'impôt étranger, le fait de traiter avec deux administrations fiscales ou de réconcilier deux années fiscales différentes pour le calcul de leur impôt.

dans le pays de la source [75]. De même, les rémunérations versées à un citoyen dans l'exercice de fonctions à caractère public ne sont généralement imposables que dans l'État de résidence [76]. Enfin, les sommes versées à un étudiant, un apprenti ou un stagiaire résident dans un État et qui séjourne dans un autre État pour y poursuivre ses études ou sa formation ne seront pas imposables dans cet autre État à la condition que ces sommes proviennent de l'extérieur de cet autre État [77].

La section sur l'assujettissement à l'impôt serait incomplète sans souligner au passage le problème du *treaty shopping*. Le *treaty shopping* est une pratique en vertu de laquelle les résidents d'un État tiers, y compris les personnes morales créées par ceux-ci dans un État contractant, vont tenter d'obtenir une réduction d'impôt prévue par une convention fiscale. Le *treaty shopping* a été principalement utilisé dans le cadre de la *Convention fiscale entre les États-Unis et les Pays-Bas* [78]. Cette pratique s'est révélée passablement lucrative pour les Antilles Néerlandaises qui, par l'intermédiaire de sociétés de placement, ont pu rapatrier quelque trente deux milliards de dollars américains de 1974 à 1984 [79].

Afin de lutter contre ce problème, le Département américain du Trésor a adopté une position particulièrement dure afin d'empêcher les résidents d'un État tiers de bénéficier des avantages d'une convention fiscale [80]. De plus, les États-Unis tiennent à l'insertion dans leurs conventions fiscales d'une disposition *anti-shopping*. Cette disposition peut prendre deux formes. D'une part, une référence à la propriété de la personne morale résidente de l'autre État contractant pourra permettre de refuser les avantages d'une convention fiscale à un résident d'un État tiers qui possède plus de 50 % des actions de cette personne morale [81]. D'autre

---

75. Voir, par exemple, l'article XVII de la *Convention fiscale entre le Canada et la République populaire de Chine* : Ministère des Finances, Communiqué nº 86-94, Ottawa, le 13 mai 1986. Précisons cependant que l'article XVI de la *Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis* prévoit que les revenus d'artistes ou de sportifs ne seront pas imposables dans le pays de la source si les recettes brutes n'excèdent pas 15 000 $ en monnaie du pays de la source. Sur l'imposition des artistes ou sportifs non-résidents au Canada, voir l'excellent article de D.G. WRAY et S.R. BARNARD, « Taxation of Nonresident Athletes and Entertainers Performing in Canada », (1986) 34 *Canadian Tax Journal*, p. 1150-1186.

76. Article XIX de la *Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis d'Amérique, supra*, note 42. En revanche, cette règle ne s'appliquera pas aux rémunérations payées à titre de services rendus dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale d'un État ou de l'une de ses subdivisions politiques.

77. *Id.*, article XX.

78. Sur ce point, voir A.W. GRANWELL, « Treaty Shopping : Recent United States Developments », (1985) 1 *Journal de Droit des Affaires internationales* 106-110.

79. Estimations fournies par V. MORGAN, « The Pending Canada-Netherlands Tax Treaty : the Dutch Treat is over », (1984) 32 *Canadian Tax Journal* 765.

80. *Id.*, p. 765.

81. A.W. GRANWELL, *loc. cit., supra*, note 78, p. 103.

part, les avantages d'une convention fiscale peuvent également être interdits à un résident d'un État tiers qui, sans être le propriétaire effectif de la société, se voit verser des revenus substantiels provenant de ses investissements dans l'un des États contractants [82].

B. IMPOSITION

L'un des grands avantages des conventions fiscales est évidemment de réduire le taux général de la retenue d'impôt des non-résidents. En vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le taux généralement applicable sur les dividendes, bénéfices de succursales, intérêts, redevances et autres paiements imposables est de 25 %.

Précisons que l'objectif des négociateurs canadiens n'est pas de chercher une réduction absolue mais plutôt raisonnable des taux d'imposition. Ce qui signifie que l'État de la source des revenus pourra prélever un montant d'impôt approprié, et qui n'est pas à un niveau tel que les investissements entre les deux pays seraient découragés ou, à l'inverse, indûment encouragés vers un pays plutôt que vers l'autre [83].

Dans ses négociations fiscales, le Canada a tenté d'obtenir un taux général de 15 % sur les dividendes, les intérêts et les bénéfices de succursales et de 10 % sur les redevances. Ces taux sont d'ailleurs prévus dans la plupart de nos conventions fiscales. Cependant, le Canada pourra accepter de réduire son taux général d'impôt. Ainsi, l'article X.2 de la *Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis* prévoit que les dividendes sont imposables dans l'État de résidence à un taux maximum de « 10 p. 100 du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société qui possède au moins 10 p. 100 des droits de vote de la société qui paie les dividendes ». Fort limité jusqu'à la nouvelle Convention fiscale avec les États-Unis [84], l'octroi d'un taux général de 10 % est devenu pratique plus courante [85].

---

82. *Id.*, p. 103.

83. L'un des effets « économiques » recherchés dans la négociation d'une convention fiscale est d'atteindre la « neutralité fiscale ». Optimalement, le traité ne devrait donc créer des distorsions additionnelles (ex. : sous la forme d'un fardeau fiscal excessif) pouvant influencer le choix des investisseurs. Sur ce point, voir D.J.S. BREAN, *op. cit., supra*, note 29, p. 10 et J.L. LIÉNARD, *loc. cit., supra*, note 3, p. 93.

84. Le taux général de 15 % a été motivé par le désir du Canada de décourager le rapatriement des revenus réalisés au Canada et conséquemment de favoriser leurs réinvestissements au pays. À l'inverse, cette « politique » a été considérée par certaines sociétés canadiennes comme une désincitation à leurs propres investissements étrangers, celles-ci ne pouvant s'attendre à bénéficier de taux inférieurs à 15 % : R.D. BROWN, *loc. cit., supra*, note 19, p. 640.

85. C'est ainsi que des taux maximum d'impôt de 10 % sur certains intérêts et dividendes ont été récemment négociés avec la France, la Grande Bretagne et la République populaire de Chine.

C. NON-DISCRIMINATION

Les conventions fiscales canadiennes comprennent généralement des dispositions interdisant la discrimination « fiscale » fondée sur la nationalité des contribuables [86]. Cette disposition vise à s'assurer que les nationaux d'un État contractant ne sont pas traités moins favorablement dans l'autre État contractant que les propres nationaux de ce dernier État « qui se trouvent dans la même situation » [87].

Il importe ici de distinguer la discrimination fondée sur la nationalité du contribuable de l'octroi de privilèges ou de concessions fondées sur la résidence du contribuable. Serait ainsi considérée comme discriminatoire et non conforme à une convention fiscale, l'attribution d'un crédit d'impôt à un résident canadien pour des dépenses de recherche dont le montant admissible serait réduit dans le cas où ce résident n'est pas de nationalité canadienne. En revanche, le Canada peut accorder des avantages fiscaux sur la base d'autres critères que la nationalité d'un contribuable. C'est le cas de la distinction établie par un État à l'endroit de ses nationaux pour l'attribution d'avantages reliés à leur charge ou situation de famille. Il en est de même pour les encouragements fiscaux aux investissements canadiens au Canada, puisque ceux-ci sont basés sur la résidence et tout citoyen d'un État étranger peut s'en prévaloir à condition qu'il réside au Canada.

D. ALLÉGEMENT DE LA DOUBLE IMPOSITION

Il va de soi que toutes les conventions fiscales contiennent des dispositions relatives à l'élimination de la double imposition. L'article d'une convention fiscale portant sur l'allégement de la double imposition est d'importance puisqu'il peut contenir à la fois des dispositions concernant le crédit pour impôts étrangers, les dividendes versés par les filiales de sociétés canadiennes à partir de leur surplus exonéré, la méthode d'allégement de l'impôt et enfin les dispositions relatives au crédit pour impôts fictifs ou à l'aménagement du système de crédit d'impôt étranger.

L'objectif principal des dispositions concernant l'allégement de la double imposition est sans contredit l'ajustement des règles de crédit pour impôts étrangers afin de régler les problèmes spécifiques des contribuables canadiens tirant des revenus de l'étranger. Précisons qu'en

---

86. Ce n'est pas toujours le cas. Ainsi, la *Convention fiscale entre le Canada et la Côte d'Ivoire* ne prévoit pas un tel article. Le texte de la Convention est reproduit à : Ministère des Finances (Canada), Communiqué nº 83-85, Ottawa, le 16 juin 1983.

87. Voir l'article XXV de la *Convention entre le Canada et les États-Unis d'Amérique, supra*, note 42.

l'absence de convention fiscale, un crédit pour impôts étrangers peut évidemment être accordé en vertu de l'article 126 de la *Loi de l'impôt sur le revenu.*

Depuis l'année d'imposition 1976, les sociétés canadiennes bénéficient, en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [88], d'une exonération sur certains dividendes payés sur le « surplus exonéré » de leurs filiales dans un pays étranger. Une société canadienne ne peut se prévaloir d'une telle exonération que si sa corporation affiliée tire des « gains exonérés » dans l'un des pays énumérés sur une liste établie à cette fin au paragraphe 5907 du *Règlement de l'impôt sur le revenu.* La pratique canadienne en ce domaine était d'inscrire [89] le nom d'un pays sur la liste dès l'amorce de la négociation d'une convention fiscale avec le pays. Or, comme en fait foi cette liste, les pays inscrits n'ont pas tous conclu de convention fiscale avec le Canada [90]. C'est pourquoi le Canada a modifié sa politique il y a quelques années et n'inscrit le nom d'un pays sur la liste qu'après ratification de la convention fiscale.

De plus, nos conventions fiscales préciseront la méthode utilisée par l'État étranger pour alléger la double imposition. Dans le cas de la Côte d'Ivoire, par exemple, la méthode utilisée est celle de l'exonération des revenus qui sont imposables au Canada en vertu de la convention fiscale.

Enfin, nos conventions fiscales avec des pays en voie de développement (P.V.D.) prévoient généralement certaines dispositions relatives au crédit pour impôts fictifs (*tax sparing*) ou à l'aménagement du système de crédit d'impôt étranger (*matching credit*). Le crédit pour impôts fictifs est un moyen technique visant à s'assurer que les encouragements fiscaux accordés par un P.V.D. en vue de l'implantation de sociétés étrangères, apporteront des bénéfices à la société et ne seront pas transférés au Trésor canadien [91]. Le recours au crédit pour impôts fictifs est cependant assujetti à certaines conditions. D'une part, la société bénéficiaire doit avoir un établissement stable dans le pays qui accorde l'encouragement fiscal. D'autre part, le crédit pour impôts fictifs ne pourra être utilisé que pour les types d'encouragements fiscaux spécifiques

88. Article 113 et partie LIX du *Règlement de l'impôt sur le revenu*, C.R.C. 1978, c. 945, tel que modifié.

89. Par le biais d'un amendement au *Règlement de l'impôt sur le revenu*, généralement déposé lors du budget qui suit immédiatement le début de cette négociation.

90. C'est ainsi le cas, notamment, d'Antigua, de Montserrat et du Portugal.

91. L'octroi de ce crédit a été justifié ainsi : « The rationale is that if the Canadian fisc is not the beneficiary of the foreign country's tax incentive, Canadians will be encouraged to invest in the other country » : A.B. MCKIE, R. ROBERTSON et J.R. WILSON, *Foreign Tax Credits and Foreign Affiliates*, Butterworths, Toronto, 1984, p. 60.

de la convention. Les dispositions relatives au crédit pour impôts fictifs contenues dans les conventions fiscales canadiennes sont plus généreuses que celles prévues dans le *Règlement de l'impôt sur le revenu* [92]. Comme le Canada n'est pas le seul pays industrialisé à accorder un tel crédit, cette pratique lui permet donc de maintenir sa compétitivité internationale [93].

Comme l'illustre l'exemple suivant, le fonctionnement du crédit pour impôts fictifs est assez simple. Une banque canadienne prête 1 million, au taux de 10 %, à une filiale d'une société canadienne établie en Côte d'Ivoire, pays avec lequel le Canada a conclu une convention fiscale. La filiale, qui bénéficie des encouragements fiscaux (c.-à-d. sur les prêts) prévus par une loi sur le développement économique de la Côte d'Ivoire, investit alors ce prêt en Côte d'Ivoire au taux de 11 %. Le tableau suivant démontre bien l'incidence fiscale du crédit pour impôts fictifs.

TABLEAU

Fonctionnement du crédit pour impôts fictifs (C.I.F.)

	Avec C.I.F.	Sans C.I.F.
Intérêts du prêt (11 %)	110 000 $	110 000 $
Coûts du prêt (10 %)	100 000	100 000
Revenu net	10 000	10 000
Impôt canadien (50 %) :	5 000	5 000
moins : crédit pour impôt étranger	5 000	5 000
	0	0
	10 000 $	10 000 $
Impôt payé en Côte d'Ivoire (10 % des intérêts)	11 000	NIL
(Perte)/Gain	(1 000)	10 000

Le crédit pour impôts fictifs s'est donc avéré d'une très grande utilité pour les corporations canadiennes désirant investir dans les P.V.D. et n'a guère suscité de problèmes majeurs. Précisons cependant que dans *Canada-Israël Development Ltd.* c. *M.R.N.* [94], le juge Tremblay de la Cour canadienne de l'impôt a indirectement refusé les bénéfices du

92. Paragraphe 5907(10) du *Règlement de l'impôt sur le revenu.*
93. A.B. McKie et autres, *op. cit., supra*, note 91, p. 38.
94. [1985] D.T.C. 718-728.

crédit pour impôts fictifs prévu à l'article XXIII de la *Convention fiscale entre le Canada et Israël*[95]. Les faits sont assez simples. Suite au versement d'un dividende par une corporation d'Israël à une corporation canadienne affiliée résidente à Israël, la corporation canadienne inclua ce montant dans son revenu imposable de l'année, à titre de « revenu étranger accumulé tiré de biens » conformément au paragraphe 91(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Du même coup, la corporation canadienne déduisit de ce revenu l'impôt « fictif » payable, en vertu du paragraphe 91(14) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, déduction qui fut refusée par le ministre du Revenu national. Donnant raison au ministre, le juge Tremblay statua que comme le paragraphe 2 du Protocole à la Convention fiscale précise qu' « aucune disposition de la présente convention ne peut être interprétée comme empêchant le Canada de prélever un impôt sur les montants inclus en vertu de l'article 91 de la Loi canadienne de l'impôt sur le revenu [...] », la déduction prévue au paragraphe 91(4) ne pouvait s'appliquer.

Notons enfin que, outre le crédit pour impôts fictifs, une convention fiscale pourra également contenir une disposition relative à l'aménagement du système de crédit d'impôt étranger (*matching credit*). Ce crédit est en fait similaire au crédit pour impôts fictifs, de par son objectif et son fonctionnement, mais se distingue par le fait que son taux est supérieur au taux maximum d'impôt que le P.V.D. peut prélever en vertu d'une convention fiscale. Ainsi, le droit du Brésil d'imposer les redevances sur un brevet est limité à 15 % en vertu de sa Convention fiscale avec le Canada mais le crédit pour impôts étrangers que la compagnie canadienne qui reçoit ces redevances peut réclamer est fixé à 20 %[96].

E. PROCÉDURES D'ASSISTANCE ADMINISTRATIVE MUTUELLE

Bien qu'elles soient de nature administrative, il importe de souligner la présence des dispositions relatives à l'échange de renseignements et à la procédure amiable.

1. L'échange de renseignements

Toutes les conventions fiscales canadiennes contiennent un article concernant l'échange de renseignements. Ces dispositions visent à

95. *Recueil des Traités du Canada*, 1976, n° 31.

96. Paragraphe 3 de l'article 22 de la *Convention fiscale entre le Canada et le Brésil*. Le texte de la Convention fiscale est reproduit à : Ministère des Finances (Canada), Communiqué 84-97, Ottawa, le 6 juin 1984.

faciliter l'application de la convention et sont particulièrement utiles pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale.

Le pouvoir d'échanger des informations est exercé par l'autorité compétente désignée, dans la convention fiscale, par chaque État contractant [97]. L'autorité compétente peut recourir à plusieurs méthodes d'échange. Règle générale, ces méthodes ne sont pas expressément prévues par la convention fiscale.

Néanmoins, le paragraphe 9 des Commentaires sur l'article 26 du Modèle de Convention de 1977 prévoit trois méthodes : l'échange sur demande, l'échange automatique et l'échange spontané. Il revient naturellement aux États de déterminer, sur une base bilatérale, la ou les méthodes qui conviennent ainsi que leurs conditions d'application [98]. Les autorités compétentes échangeront les renseignements qui sont nécessaires à l'application des dispositions d'une convention ou à celles de la législation interne relatives aux impôts visés par la convention. Une convention fiscale peut donc permettre l'échange d'une très grande variété d'informations. Ainsi, la rédaction très « libérale » des dispositions des conventions fiscales canadiennes ne restreint par l'échange aux seuls cas de fraude [99]. De plus, les informations échangées par les autorités compétentes peuvent concerner tous les résidents d'un État particulier, et

---

97. Selon certains experts, le pouvoir d'échanger des renseignements, en droit international, doit être expressément prévu et présuppose « a prior hearing by the taxpayer and if necessary a due legal process » : B. BRACEWELL-MILNES, « Collaboration between Governments », dans Rotterdam Institute for Fiscal Studies, *International Tax Avoidance*, Erasmus University, Kluwer, 1979, p. 158.

98. De même, les États peuvent décider de procéder à des échanges par d'autres méthodes que celles prévues dans les Commentaires sur l'article 26 du Modèle de Convention de 1977. C'est ainsi que des informations concernant l'ensemble d'une industrie (*industry-wide exchanges*) sont échangées par le Canada avec les États-Unis, la Nouvelle-Zélande, la Grande Bretagne et l'Australie. Sur ce point, voir J.A. CALDERWOOD, « A Revenue Canada Perspective on the Role and Method of Operation of the Competent Authority », (1984) 36 *Conference Report* 326. De même, la coopération entre le Canada et les États-Unis a été améliorée depuis 1977 par la conclusion d'un accord visant à permettre l'examen simultané (*simultaneous examination*) de la situation fiscale de certains contribuables qu'on suspecte de fraude. On a ainsi estimé que sur les quelque 19 millions de dollars (U.S.) de réajustement du revenu net d'un contribuable donné, 6.5 millions l'avaient été grâce à la technique de l'examen simultané : R.L.P. EGGER, « Offshore Tax Havens and Treaty Countries », (1983) 37 *Bulletin for International Fiscal Documentation* 558.

99. Sur la libéralité de l'article 26 du Modèle de Convention de 1977, voir E.B. SWITZER, « Exchange of Information Articles », (1978) 26 *Canadian Tax Journal* 312. Contrairement à la *Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis d'Amérique*, l'auteur estime que les dispositions passablement restrictives contenues dans la *Convention fiscale entre le Canada et la Suisse* permettent plus difficilement d'échanger des renseignements en cas de fraude : *id.*, p. 316.

ne sont donc pas limitées aux personnes qui ont la nationalité de l'un ou des deux États contractants.

La procédure d'échange est assujettie à un certain nombre de limites concernant l'obligation de l'État requis de fournir des renseignements et l'utilisation subséquente de ces renseignements par l'État requérant.

Premièrement, l'obligation de l'État requis n'est pas absolue, puisqu'elle est limitée par sa capacité administrative et légale de fournir des renseignements. Les conventions fiscales canadiennes prévoient ainsi qu'un État ne peut être forcé de prendre des mesures dérogeant à sa loi ou à sa pratique administrative ou à celle de l'autre État, ou de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus en vertu de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre État. Cette limite, fondée sur le principe de la réciprocité, est donc un échappatoire important à l'obligation de l'État requis [100]. De même, l'État requis n'aura pas à fournir des renseignements qui pourraient révéler un secret commercial, industriel ou professionnel ou dont la « communication serait contraire à l'ordre public » [101].

À l'inverse, il ne semble guère exister de limites quant au droit de l'État requérant de demander les renseignements qu'il est habilité à recevoir en vertu d'une convention fiscale [102]. Précisons que les demandes de renseignements sont traitées assez promptement par les autorités canadiennes, soit dans un délai variant entre trois à six mois [103].

Une seconde catégorie de limites a trait à l'utilisation des renseignements reçus par l'État requérant. Règle générale, ces renseignements sont tenus secrets. Les renseignements reçus en vertu d'une convention fiscale font l'objet du même traitement que ceux reçus en vertu de la législation fiscale interne, en ce qu'ils ne pourront être communiqués qu'aux personnes ou autorités concernées (y compris les tribunaux et organes administratifs) par l'établissement, le recouvrement, l'administration, la mise à exécution ou par les décisions sur les recours

---

100. À la limite, un État peut donc refuser de fournir des renseignements à l'autre État, si cette démarche requiert l'utilisation de pouvoirs de collecte plus étendus que n'en possède l'État requérant. Le principe de réciprocité a été vivement critiqué et considéré comme injustifiable : E.B. SWITZER, *loc. cit., supra*, note 99, p. 310.

101. Voir l'alinéa XXVII.3c) de la *Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis d'Amérique, supra*, note 42.

102. On a cependant affirmé que le Canada a toujours insisté pour que l'État requérant démontre un certain intérêt (afin d'éviter les « parties de pêche ») et présente une demande précise et spécifique : J.L. MARTIN, « Exchange of Information. Types, Legal and Administrative Limitations. Procedures to Request and Provide Information. Concept of Reciprocity » dans International Bureau of Fiscal Documentation, *The Exchange of Information under Tax Treaties*, IBFD, Amsterdam, 1978, p. 120.

103. J.A. CALDERWOOD, *loc. cit., supra*, note 98, p. 325.

relatifs à ces impôts [104]. Les renseignements pourront également être dévoilés au cours des audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements [105]. Cependant, les renseignements peuvent être difficilement utilisables, aussi bien sur le plan administratif [106] que judiciaire [107], s'ils ne rencontrent pas certaines conditions de fond ou de forme.

2. La procédure amiable

L'application d'une convention fiscale ne se fait pas sans problème. C'est pourquoi chaque convention fiscale canadienne contient des dispositions concernant la « procédure amiable ».

Le règlement des problèmes ou différends résultant de l'application des conventions fiscales repose sur l'intervention des autorités compétentes. Les conventions fiscales canadiennes prévoient généralement deux situations où l'intervention des autorités compétentes sera nécessaire.

La première intervention possible d'une autorité compétente porte sur les difficultés relatives à l'interprétation des dispositions d'une convention. La marge de manœuvre des autorités compétentes est passablement grande en ce domaine, puisqu'elle ne requiert pas au préalable la requête d'un contribuable. On peut donc comprendre que ce type d'intervention est passablement utile aux autorités compétentes dans l'administration quotidienne d'une convention fiscale.

La seconde intervention concerne les différends pouvant survenir entre un contribuable et l'un ou l'autre État contractant. Si une personne estime qu'une mesure prise par l'un ou l'autre État contractant entraîne ou entraînera à son égard une « imposition non conforme » aux dispositions

---

104. Article XXVII.1 de la *Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis d'Amérique, supra*, note 42.

105. *Ibid.*

106. On a ainsi estimé que sur le million de documents reçus en vertu des conventions fiscales américaines, la plupart de ceux-ci étaient inutilisables aux fins du « Foreign Information Reporting Program » à cause de certaines déficiences dans les informations transmises : R.L.P. EGGER, *loc. cit., supra*, note 98, p. 57.

107. Le document échangé peut ne pas être dans la forme requise pour son dépôt au cours d'instances judiciaires se déroulant dans l'État requérant. Ainsi, suite à la demande de documents officiels par les autorités américaines aux fins de dépôt devant une cour américaine, la Cour suprême de Suisse a déjà statué que la Convention États-Unis-Suisse ne prévoyait pas de mesures d'assistance légale : *X and Y. Bank* c. *The Swiss Federal Tax Administration*, 76-1 U.S.C.T. 9452, 1975 (Swiss Supreme Court). Un tel problème peut néanmoins être résolu par voie conventionnelle, soit par l'inclusion d'une disposition semblable à celle que l'on retrouve dans la *Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis* (article XXVII.2) où l'État requis doit s'efforcer de fournir des renseignements dans la forme exigée.

d'une convention fiscale, qui résulte principalement en une double imposition, cette personne pourra soumettre son cas devant l'autorité compétente de l'État de résidence [108].

Le ministère du Revenu national identifie deux cas où le contribuable canadien peut présenter une demande d'examen à l'autorité compétente canadienne, soit :

> a) s'il a présenté une demande écrite de rajustement par suite d'une mesure prise ou envisagée par un gouvernement étranger et que le rajustement a été refusé, ou
> b) si Revenu Canada, Impôt rajuste le revenu du contribuable ou propose officiellement de le rajuster et que cette mesure entraîne ou entraînera une double imposition pour le contribuable [109].

Règle générale, les conventions fiscales canadiennes prévoient que la demande du contribuable doit être soumise dans les deux ans qui suivent la première notification de la mesure alléguée non conforme [110]. Le contribuable canadien doit également se conformer à la procédure prévue à cette fin par le ministère du Revenu national et fournir un certain nombre de renseignements spécifiques dans sa demande d'examen [111].

Après avoir été saisie de la requête du contribuable, l'autorité compétente analyse le bien-fondé de celle-ci. Si la demande est fondée, l'autorité compétente tente de régler elle-même le problème. Si elle en est incapable, elle s'efforcera de régler la question par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre État contractant. Le contribuable canadien est par la suite avisé de l'acceptation de sa demande par l'autorité compétente canadienne.

Dans certains cas, l'autorité compétente pourra refuser d'accepter la demande d'examen présentée par un contribuable canadien. Le ministère du Revenu national identifie six cas bien précis, qu'il importe de citer au long :

> a) s'il n'existe pas de convention fiscale entre le Canada et le pays étranger en cause;

---

108. Voir l'article XXIII de la *Convention fiscale entre le Canada et la Côte d'Ivoire, supra*, note 86.

109. Voir Ministère du Revenu national, Circulaire d'information 71-17R2 « Demandes d'examen par une autorité compétente — Cas de double imposition », 9 juillet 1984.

110. Le M.R.N. précise que la demande d'examen « doit être présentée aussitôt que le gouvernement étranger propose officiellement un rajustement et que la demande de rajustement correspondante au Canada est refusée ». Il n'est pas nécessaire qu'une cotisation ait été établie : *id.*, paragraphe 7.

111. *Id.*, paragraphe 8. Précisons que des procédures particulières pourront être élaborées entre deux pays. C'est ainsi que le Canada et les États-Unis ont établi des règles procédurales en vertu de l'article XXVI de la Convention fiscale entre ces deux pays. Sur ce point, voir J.A. CALDERWOOD, *loc. cit., supra*, note 98, p. 321-323.

b) si elle n'a pas été reçue dans les délais prescrits dans la convention en cause ou si les rajustements concernent des années qui sont frappées de prescription aux termes du paragraphe 152(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*;
c) s'il s'agit d'un problème que les autorités compétentes de chaque administration ont convenu de ne pas accepter (par exemple, les cas de « capital-actions restreint » avec les États-Unis en vertu du paragraphe 18(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*);
d) si le contribuable n'a pas collaboré avec les employés de Revenu Canada pendant la vérification du problème de double imposition et s'il a omis de fournir des renseignements demandés par l'autorité compétente canadienne pour aider à régler le problème;
e) si le contribuable a omis de fournir les renseignements mentionnés au numéro 3a); on lui demandera alors de fournir les renseignements manquants; ou
f) si le gouvernement étranger refuse d'examiner le cas [112].

Dans le cas où des négociations s'engagent entre les autorités compétentes des deux États, il est passablement difficile de prévoir leur durée ou leur résultat. Il importe donc au contribuable canadien de s'assurer que les années d'imposition ne deviennent pas frappées de prescription au Canada ou dans le pays étranger. À cette fin, le contribuable pourra présenter la renonciation prévue au sous-alinéa 152(4)a)(ii) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [113].

Règle générale, les autorités compétentes réussissent à s'entendre et à éviter la double imposition d'un contribuable [114]. Toutefois, il est possible que les négociations ne génèrent pas les résultats escomptés pour le contribuable canadien. Deux situations sont alors possibles.

D'une part, les États contractants peuvent ne pas s'entendre sur la solution à apporter au problème soulevé par le contribuable. Aucune procédure n'est prévue dans les conventions fiscales canadiennes pour obliger les autorités compétentes à en arriver à un accord. À cet égard, rappelons que la demande d'examen est un recours de nature internationale qui peut être invoquée en sus des recours prévus par le droit interne d'un État contractant. Il est donc de première importance

112. *Id.*, paragraphe 10.

113. *Id.* Les paragraphes 11 à 13 traitent des problèmes causés par la prescription survenant dans l'un ou l'autre des États contractants.

114. Sur la pratique canadienne en ce domaine voir : C.W. MAVOR, « Competent Authority. A Canadian View », (1976) 24 *Canadian Tax Journal* 484-486 et J.A. CALDERWOOD, *loc. cit., supra*, note 98, p. 315-324. Le taux d'échec des négociations est également fort bas aux États-Unis, soit environ 5 % de tous les cas reliés à la répartition du revenu d'un contribuable entre deux États contractants : J.G. MCGOWAN, « Competent Authority. An American View », (1976) 24 *Canadian Tax Journal* 488.

pour le contribuable canadien de protéger son droit d'appel devant les tribunaux canadiens en cas d'échec des négociations [115].

D'autre part, les autorités compétentes peuvent en arriver à un accord mutuellement acceptable, mais qui sera considéré inacceptable ou insatisfaisant par le contribuable canadien. Comme ce règlement à l'amiable n'a aucun effet juridique, le contribuable est tout à fait libre de le refuser [116]. En cas de refus du contribuable, les autorités compétentes considéreront la question comme réglée. Le contribuable canadien doit donc s'assurer, dans un tel cas, d'avoir produit un avis d'opposition dans les délais requis afin de pouvoir recourir à son droit d'appel auprès du tribunal canadien à l'égard de l'aspect technique du rajustement. Précisons qu'au cours des dernières années, les cas soumis à l'autorité compétente canadienne ont progressé considérablement, passant de 28 au cours de l'année fiscale 1975-1976 à 70 en 1983-1984 [117]. Point n'est besoin de dire que la majeure partie des cas impliquent le Canada et les États-Unis [118].

CONCLUSION

Au cours des vingt dernières années, le recours aux conventions fiscales comme remède à la double imposition des revenus a connu un développement considérable. Les activités internationales en ce domaine sont appelées à se poursuivre que cela soit pour la négociation de nouvelles conventions ou pour la mise à jour des conventions existantes.

Le Canada s'est pleinement inscrit dans ce courant. Ayant déjà conclu près d'une cinquantaine de conventions fiscales, le Canada cherche continuellement à étendre ce réseau, tout en révisant les conventions fiscales déjà en vigueur afin de tenir compte des développements survenant dans les législations internes.

---

115. Le M.R.N. a comme politique d'interrompre les négociations avec l'autorité compétente de l'autre État si le contribuable canadien choisit d'interjeter appel devant une cour canadienne au cours des négociations : MINISTÈRE DU REVENU NATIONAL, *supra*, note 109, paragraphe 15.

116. À cet égard, il est intéressant de noter que la Commission royale d'enquête sur la fiscalité, après avoir constaté l'insuffisance des pouvoirs attribués aux autorités compétentes, proposa que « c'est à un tribunal formé d'un représentant de chaque pays et d'un troisième membre choisi par les deux pays qu'on devrait confier la tâche de déterminer l'existence et le degré de la double imposition; ce tribunal devrait avoir le pouvoir, s'il constatait une double imposition, de répartir le revenu entre les deux pays ou même de permettre un remboursement selon des principes équitables » : COMMISSION ROYALE D'ENQUÊTE SUR LA FISCALITÉ, *op. cit., supra*, note 11, p. 656.

117. J.A. CALDERWOOD, *loc. cit., supra*, note 98, p. 323. L'année record a été 1981-1982, avec 75 cas.

118. C'est ainsi qu'en 1983-84, le Canada et les États-Unis étaient impliqués dans 84 % des 70 cas soumis : *id.*, p. 324.

Bien que les conventions fiscales canadiennes ne soient pas identiques, elles s'inspirent néanmoins d'une politique générale et font preuve d'une très grande cohérence. Dans sa relation avec le régime fiscal interne, le réseau des conventions fiscales canadiennes est à la fois supplétif et autonome. D'une part, il vient compléter le « volet » international de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. D'autre part, il jouit d'une certaine autonomie de par l'existence de ses propres règles d'imposition et de ses mécanismes de coopération administrative.