

Mémoire à l'intention du Comité permanent des finances

(Réf. : Priorités pour le Budget fédéral de 2015)

Longueuil, le 1^{er} août 2014

Parlement du Canada
Comité permanent des finances
Ottawa (Ontario)

Envoyé par courriel à : finapbc-cpb@parl.gc.ca

Madame, Monsieur,

Au communiqué, publié le 6 juin 2014, les Canadiens sont invités à faire connaître leurs priorités pour le budget fédéral de 2015. Six « thèmes prioritaires » sont identifiés incluant : « Améliorer les régimes canadiens de taxation et de réglementation ».

Vous trouverez dans ce mémoire divers éléments de réflexions relativement à ce thème, spécifiquement sur la fiscalité internationale canadienne.

Nous sommes disponibles pour comparaître devant le Comité si vous souhaitez obtenir davantage d'informations.

Nous autorisons l'affichage de cette présentation sur le site Web du comité dont le crédit revient à Robert Robillard, CPA, CGA, MBA, M.Sc. économie, Économiste en chef, prix de transfert chez RBRT Transfer Pricing (RBRT Inc.) et professeur à l'Université du Québec à Montréal.

Résumé

Les pays membres de l'OCDE procèdent actuellement à de multiples changements en fiscalité internationale. Parmi ces changements, les règles de documentation des prix de transfert des opérations contrôlées transfrontalières sont actuellement scrutées à travers le monde. Puisque le Canada n'échappera pas à cette tendance lourde, nous proposons des modifications législatives précises aux articles 233.1 et 247 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* afin de s'harmoniser à ces changements sans toutefois alourdir inutilement les obligations du contribuable canadien.

1. Le prix de transfert au Canada : contexte

1.1. En juillet 2013, les pays membres de l'OCDE ont dénoncé le phénomène présumé de l'érosion de la base d'imposition.¹ Cela a conduit à « l'initiative BEPS » toujours en cours.

1.2. Parmi les problèmes allégués à résoudre se retrouvent une volonté de « faire en sorte que les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur »² et l'élaboration de « règles applicables à la documentation des prix de transfert afin d'accroître la transparence pour l'administration fiscale, en tenant compte des coûts de discipline [de conformité] pour les entreprises. »³

1.3. Cela a débouché sur une première publication⁴, ensuite révisée en janvier 2014⁵ qui conduira finalement au futur chapitre 5 des Principes de l'OCDE⁶ à l'automne 2014.⁷

1.4. On retrouve, en annexe à la publication révisée de janvier 2014, les trois gabarits qui composent la « triple approche documentaire » proposée par l'OCDE. À l'image de la plupart des commentaires reçus⁸, nous estimons que cette approche ne viendra pas résoudre les problèmes avancés par l'initiative BEPS sur la documentation de prix de transfert.

¹ OCDE, *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, juillet 2013, en ligne : <http://www.oecd.org/fr/ctp/PlanActionBEPS.pdf>.

² *Ibid.*, p. 20.

³ *Ibid.*, p. 25.

⁴ OECD, *White Paper on Transfer Pricing Documentation*, July 30, 2014, en ligne : <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/white-paper-transfer-pricing-documentation.pdf>

⁵ OECD, *Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC Reporting*, January 30, 2014, en ligne : <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/discussion-draft-transfer-pricing-documentation.pdf>.

⁶ OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, juillet 2010.

⁷ OECD, *Live Webcast. Update on BEPS Project*, May 26, 2014, p. 23, en ligne : <http://www.oecd.org/ctp/OECD-BEPS-Webcast-26-May.pdf>.

⁸ OECD, *Comments received on Discussion Draft on transfer pricing documentation and country-by-country reporting published today*, March 3, 2014, en ligne : <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/comments-discussion-draft-transfer-pricing-documentation.htm>.

1.5. En tant que praticien, nous sommes plutôt d'avis que la triple approche documentaire sera une nouvelle source de cas de double taxation à travers le monde au cours des prochaines années.

1.6. En parallèle à ces travaux conduits par l'OCDE, lors du discours sur le budget fédéral du 11 février 2014, le gouvernement canadien annonçait la tenue d'une consultation sur la « planification fiscale internationale ».⁹

1.7. Il nous semble désormais évident que ces initiatives internationales pilotées par l'OCDE, auquel le Canada est partie prenante, en plus de la consultation menée à travers le pays, conduiront sous peu à des modifications de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (LIR).

1.8. Les obligations relatives à la documentation des prix de transfert sont principalement consignées aux articles 233.1 et 247 de la LIR. Nous proposons quelques changements à ces dispositions législatives afin de répondre aux préoccupations des pays membres de l'OCDE, sans venir ensevelir le contribuable canadien sous d'innombrables exigences de conformité.

2. La déclaration de renseignements

2.1. L'article 233.1 prévoit que les opérations contrôlées d'un contribuable canadien avec un non-résident doivent être déclarées lorsque les conditions prévues à cet article sont rencontrées.

2.2. Le paragraphe 233.1(4) prévoit une règle de minimis qui, lorsqu'applicable, permet au contribuable de se soustraire à l'obligation de déclaration. Le montant prévu à cette règle n'a pas été indexé depuis de nombreuses années.

2.3. Nous proposons que le montant de 1 000 000 \$, prévu au paragraphe 233.1(4), soit augmenté à 5 000 000 \$ afin de tenir compte de la croissance économique et de l'accélération du commerce international observée depuis une quinzaine d'années.¹⁰

2.4. Nous proposons de plus que la déclaration *T106 sommaire* et les *Feuillets T106* puissent être acheminés en annexe à la déclaration de revenu, contrairement à ce que suggèrent actuellement les instructions.

⁹ Canada, *Sur la voie de l'équilibre : créer des emplois et des opportunités. Plan budgétaire*, 11 février 2014, pp. 397-400. Nous avons eu l'opportunité de formuler diverses observations générales à ce sujet.

¹⁰ Avec les modifications conséquentes au feuillet *T106 Déclaration de renseignements sur des opérations avec lien de dépendance effectuées avec des non-résidents*, en ligne : <http://www.cra-arc.gc.ca/F/pbg/tf/t106/>.

3. La documentation de prix de transfert

3.1. L'article 247 de la LIR énonce les obligations fiscales canadiennes de prix de transfert.

3.2. Plus précisément, le paragraphe 247(2) prévoit le « redressement de prix de transfert » lorsque « les modalités conclues ou imposées, relativement à l'opération ou à la série, entre des participants à l'opération ou à la série diffèrent de celles qui auraient été conclues entre personnes sans lien de dépendance »; c'est-à-dire lorsqu'il y a transgression du « principe de pleine concurrence ».

3.3. En vertu du paragraphe 247(3), un tel redressement peut donner lieu à une « pénalité de prix de transfert » lorsque le contribuable n'a pas fait « d'efforts sérieux » relativement à l'établissement de ses prix de transfert.

3.4. Cette notion d'efforts sérieux n'est pas définie par la LIR.

3.5. Dans la pratique, est vraisemblablement réputé avoir fait des efforts sérieux le contribuable qui répond à l'ensemble des dispositions législatives consignées aux alinéas 247(4)a), b) et c) de la LIR, selon la position administrative de l'Agence du revenu du Canada (ARC), énoncée à la circulaire d'information *IC 87-2R*.¹¹

3.6. Cette position administrative accroît cependant le champ des applications potentielles du paragraphe 247(4) puisque : « [l]a liste des documents mentionnés au paragraphe 247(4) de la *Loi* n'est pas une liste exhaustive [...] ». ¹²

3.7. Cette position administrative de l'ARC est par ailleurs reformulée au *PTM 09*¹³ qui approfondit, cette fois, la notion connexe « d'efforts déployés » et donne quelques exemples « où les contribuables risquent de se voir imposer une pénalité relative aux prix de transfert ».

3.8. Il est ainsi à noter que ces positions administratives de l'ARC viennent élargir indûment et inutilement l'application du paragraphe 247(4) de la LIR qui établit clairement les situations où le contribuable serait réputé « ne pas avoir fait d'efforts sérieux pour déterminer et utiliser les prix de transfert de pleine concurrence ou les attributions de pleine concurrence relativement à une opération » grâce aux alinéas 247(4)a), b) et c).

¹¹ Canada, *IC 87-2R Prix de transfert international*, Agence du revenu du Canada, 27 septembre 1999, partie 7.

¹² *Ibid.*, par. 183.

¹³ Canada, *PTM 09 Efforts sérieux en vertu de l'article 247 de la Loi de l'impôt sur le revenu*, Agence du revenu du Canada, 18 septembre 2006.

3.9. Ces positions administratives de l'ARC alourdissent, de façon illégitime, le fardeau du contribuable en matière de conformité.

3.10. Dans une décision récente, la Cour canadienne de l'impôt a reconnu implicitement que ces positions administratives étaient d'ailleurs sans fondement pour établir la présence « d'efforts sérieux ». La cour s'est en effet prononcée sur ce qui constitue des « efforts sérieux » en se limitant spécifiquement aux libellés des paragraphes 247(3) et 247(4) de la LIR.¹⁴

3.11. Nous proposons donc que soient révisées les positions administratives de l'ARC, énoncées aux *IC 87-2R* et *PTM 09*, relativement aux efforts sérieux, afin qu'elles se conforment au libellé du paragraphe 247(4) de la LIR.

3.12. Par ailleurs, en regard du contexte international actuel décrit à la section #1 ci-haut, il est évidemment peu probable que le Canada ne s'aligne pas sur les propositions émanant de l'OCDE.

3.13. Étant donné cet état de fait, nous proposons que le législateur ajoute un nouvel alinéa à l'article 247 qui viendra exiger l'utilisation d'un nouveau « formulaire prescrit » harmonisé avec les renseignements contenus dans l'annexe III du futur chapitre 5 des Principes de l'OCDE.¹⁵

3.14. L'actuel alinéa 247(4)c) deviendrait ainsi l'alinéa 247(4)d) de la LIR, avec les modifications pertinentes, tandis que le nouvel alinéa 247(4)c) pourrait se lire comme suit :

« 247(4)c) établi ou obtenu, au plus tard une année suivant la date limite de production qui lui est applicable pour l'année d'imposition ou l'exercice, selon le cas, au cours duquel l'opération est conclue, les renseignements prescrits à présenter sur demande à l'aide du formulaire prescrit. »¹⁶

3.15. Cependant, nous sommes d'avis que les dispositions prévues à ce nouvel alinéa 247(4)c), ne devraient pas s'appliquer aux petites et moyennes entreprises dont le chiffre d'affaires brut n'excède pas 30 000 000 \$ dans l'année. Nous proposons ainsi que soit établi

¹⁴ Voir les paragraphes 222 à 231 inclusivement de la décision *Marzen Artistic Aluminum Ltd. v. The Queen*, 2014 T.C.C. 194 (CanLII), rendue le 10 juin 2014.

¹⁵ Précité, note 5.

¹⁶ Nous suggérons au libellé « une année suivant » afin de respecter l'intention exprimée au paragraphe 28 du futur chapitre 5 des Principes de l'OCDE (précité, note 5). Dans le cadre d'une demande de documentation ponctuelle, l'ARC exigerait donc les renseignements prescrits relatifs à l'année précédant l'année d'imposition visée par la demande.

un « régime de protection ». ¹⁷ Dans la continuité de nos propositions, il s'agirait du nouvel alinéa 247(4)e) de la LIR.

3.16. Dans le même souci d'harmonisation, nous proposons également que le législateur revoie les libellés actuels des alinéas 247(4)a) et 247(4)b) afin de les harmoniser avec les annexes I et II du futur chapitre 5 des Principes de l'OCDE. ¹⁸

3.17. Nous proposons que ces changements législatifs à l'article 247 de la LIR ne soient applicables que pour les années d'imposition débutant après le 31 décembre 2016 afin de permettre aux entreprises de se préparer adéquatement à ces changements.

Robert Robillard, CPA, CGA, MBA, M.Sc. économie
Économiste en chef, prix de transfert, RBRT Transfer Pricing (RBRT Inc.)
Professeur, Université du Québec à Montréal
514-742-8086
robert.robillard@rbrt.ca

Le 1^{er} août 2014

¹⁷ Voir plus spécifiquement les paragraphes 4.95, 4.98 et 4.99 des Principes de l'OCDE (précité, note 6). Cette proposition est également conforme au paragraphe 30 du futur chapitre 5 des Principes de l'OCDE (précité, note 5).

¹⁸ Précité, note 5. Il va de soi que ces changements devraient aussi s'accompagner d'une révision des éléments pertinents des positions administratives de l'ARC.