

Le 28 juillet 2023

Direction de la politique de l'impôt  
Ministère des Finances Canada  
90, rue Elgin  
Ottawa (Ontario) K1A 0G5

Par courriel : [prixdetransfert-transferpricing@fin.gc.ca](mailto:prixdetransfert-transferpricing@fin.gc.ca)

## Objet : Consultation sur les prix de transfert – commentaires de Deloitte

Madame, Monsieur,

Nous vous écrivons pour vous faire part de nos commentaires sur le document de consultation intitulé « Consultation sur la réforme et la modernisation des règles canadiennes sur les prix de transfert », publié par le ministère des Finances le 6 juin 2023 (le « document de consultation sur les prix de transfert »). Nous sommes reconnaissants que le ministère des Finances ait publié un document de consultation afin de recueillir des commentaires sur ce sujet important, et croyons que cette démarche permet aux intervenants de donner leur avis en fonction de leurs expériences et observations. Selon nous, cette approche favorisera une meilleure compréhension des enjeux et mènera à l'élaboration d'une politique fiscale qui contribuera à une économie canadienne concurrentielle.

Deloitte et ses sociétés affiliées constituent l'un des plus grands cabinets de services professionnels au Canada. Nous travaillons avec de nombreux contribuables, qu'il s'agisse de particuliers, d'entreprises privées ou de multinationales canadiennes et mondiales, afin de les conseiller et de les soutenir pour leur permettre de s'acquitter de leurs obligations de conformité en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*<sup>1</sup> (la « Loi »).

### Le ministère des Finances a atteint son objectif principal

Nous comprenons qu'en publiant le document de consultation sur les prix de transfert, le ministère des Finances avait pour objectif principal de fournir plus de détails sur l'application du principe de pleine concurrence dans la législation canadienne en matière de prix de transfert et d'aligner cette législation sur le consensus international, comme il est décrit dans les directives fournies par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) dans la dernière édition de son rapport intitulé *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* (les « Principes applicables en matière de prix de transfert »).

La législation actuelle en matière de prix de transfert du Canada a été adoptée en 1997. À l'époque, le ministère des Finances avait déclaré que la législation avait pour but d'aligner les prix de transfert du Canada

---

<sup>1</sup> LRC 1985, c. 1 (5<sup>e</sup> suppl.); tous les renvois législatifs dans les présentes sont à la Loi.

sur l'édition de 1995 des Principes applicables en matière de prix de transfert. Si ces principes ont depuis fait l'objet d'importantes révisions, la législation en matière de prix de transfert au Canada est essentiellement demeurée la même.

À notre avis, les modifications proposées par le ministère des Finances à la législation canadienne en matière de prix de transfert placent le Canada en bonne posture pour s'aligner sur le consensus international. Cependant, la réussite de cet alignement dépendra largement de l'interprétation et de l'administration des règles proposées par l'Agence du revenu du Canada (ARC) pour fournir une plus grande certitude aux contribuables.

Cela dit, nous croyons que la nature intrinsèquement subjective et la complexité de la législation proposée et des concepts s'y rattachant entraîneront une hausse des différends fiscaux au Canada en matière de prix de transfert au cours de la période suivant son adoption.

À la lumière de ces facteurs déterminants, le reste de ce mémoire présente, à l'intention du ministère des Finances, nos commentaires sur le document de consultation sur les prix de transfert, la législation proposée et les mesures administratives envisagées.

### **Règle de cohérence**

La législation présentée dans le document de consultation sur les prix de transfert propose l'adoption d'une règle de cohérence, laquelle nécessite que la législation en matière de prix de transfert au Canada soit appliquée de manière à assurer au mieux la cohérence avec les Principes applicables en matière de prix de transfert, sauf indication contraire du contexte.

Nous croyons que l'inclusion des Principes applicables en matière de prix de transfert par l'adoption d'une règle de cohérence est une solution appropriée et pratique. À notre avis, les Principes applicables en matière de prix de transfert n'ont pas été rédigés d'une façon qui se prête à une inclusion directe à la législation; ils ont plutôt été rédigés de façon explicative à des fins d'obtention d'un consensus. Par contre, nous recommandons que la législation soit plus explicite en ce qui a trait aux situations où elle est appliquée d'une manière qui n'est pas conforme aux Principes applicables en matière de prix de transfert. Par exemple, s'il est prévu qu'une exception s'applique alors que l'application des Principes applicables en matière de prix de transfert ne serait pas conforme à un principe juridique au Canada, nous suggérons d'utiliser une formulation en conséquence. Nous estimons que la formulation actuelle (« sauf indication contraire du contexte ») est trop vague et subjective pour assurer aux contribuables un degré de certitude approprié. Au minimum, des explications (au moyen de principes ou d'exemples) de situations où le contexte exige autrement devraient être incluses dans les notes explicatives.

### **Nécessité de préciser certains termes ou expressions dans la législation proposée**

L'expression « commercialement rationnel » figure à plusieurs reprises dans la législation proposée. Comme cette expression n'y est pas définie, nous estimons qu'elle pourrait avoir, et qu'elle est susceptible d'avoir, un sens différent (et potentiellement radicalement différent) pour différents contribuables et l'ARC. Même si cette expression est également utilisée dans les Principes applicables en matière de prix de transfert et dans l'arrêt *Camco Corporation c. La Reine*<sup>2</sup>, son utilisation ne fait pas l'objet d'une explication ou de directives substantielles. Nous croyons que l'ajout de directives serait souhaitable pour l'administration et l'interprétation de cette expression comme elle est utilisée dans la législation proposée.

---

<sup>2</sup> 2018 CCI 195.

### **Applicabilité de pénalités relatives aux prix de transfert pour les petits contribuables**

Le document de consultation sur les prix de transfert laisse entendre que le cadre législatif actuel pour les pénalités relatives aux prix de transfert, énoncé aux paragraphes 247(3) et 247(4) de la Loi, pourrait nécessiter des révisions. Les deux points à considérer sont les suivants : le seuil de pénalité *de minimis* et la notion d'« efforts sérieux ».

Le seuil de pénalité *de minimis* en deux volets est demeuré inchangé depuis son adoption en 1997. La proposition du ministère des Finances visant à hausser le seuil de pénalité absolu du redressement de capital ou de revenu imposé de 5 millions à 10 millions de dollars est appropriée et est conforme aux normes internationales. Il est proposé de ne pas modifier le deuxième volet du seuil de pénalité de « 10 % du revenu du contribuable ». Comme la détermination du seuil de pénalité correspond au moindre des montants, c'est le seuil de revenu relatif qui est fréquemment inéquitable pour les plus petits contribuables.

Par conséquent, nous recommandons que le ministère des Finances envisage d'établir un seuil en fonction de la taille de l'entreprise, pour lequel les pénalités relatives aux prix de transfert ne s'appliqueraient pas aux petits contribuables sauf dans des situations flagrantes. D'autres pays membres de l'OCDE ont mis en place des régimes de prix de transfert qui établissent, en quelque sorte, des protections pour les plus petits contribuables, où le seuil pour les « petits contribuables » est fixé en fonction du personnel, du revenu (chiffre d'affaires) ou des actifs. Par exemple, le Royaume-Uni a mis en place une exemption à la législation en matière de prix de transfert pour les petites ou moyennes entreprises. La définition des « petites » et « moyennes » entreprises dans la législation du Royaume-Uni correspond à celle qui figure dans l'annexe de la recommandation 2003/361/CE de la Commission de l'UE du 6 mai 2003<sup>3</sup>. Dans ce document, les « moyennes » entreprises sont définies comme étant celles qui emploient moins de 250 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 50 millions d'euros, ou dont le total du bilan annuel ne dépasse pas 43 millions d'euros, alors que l'appellation de « petites entreprises » s'applique à celles qui emploient un maximum de 50 personnes et dont le chiffre d'affaires ou le bilan annuel est de moins de 10 millions d'euros. Citons également l'exemple du Danemark, où les entreprises (mesurées au niveau du groupe) qui emploient moins de 250 employés et dont le revenu est inférieur à 250 millions de couronnes danoises, ou le bilan est inférieur à 125 millions de couronnes danoises, sont soumises à des exigences de documentation plus restreintes.

L'interaction entre le seuil de pénalité et la proposition du ministère des Finances concernant les « exigences simplifiées en matière de documentation pour les transactions de moindre valeur et les petits contribuables » doit être méticuleusement alignée. Les contribuables admissibles qui choisissent de se prévaloir des « exigences simplifiées en matière de documentation » et des « méthodes simplifiées de fixation des prix » ne devraient pas être soumis aux dispositions relatives aux pénalités pour les transactions concernées.

### **Applicabilité des pénalités relatives aux prix de transfert et de la notion d'efforts sérieux**

Au Canada, des pénalités sont imposées lorsque le redressement des prix de transfert dépasse le seuil de pénalité et que le contribuable est réputé ne pas avoir fait d'« efforts sérieux » pour déterminer et utiliser les conditions et les prix de pleine concurrence. La notion d'« efforts sérieux » est expliquée plus en détail dans le PTM-09<sup>4</sup>. Nous prévoyons que la jonction entre les méthodes simplifiées de documentation et l'accent proposé sur la délimitation des transactions pourrait créer une certaine confusion quant à ce qui constitue

---

<sup>3</sup> OCDE, *Recommandation de la Commission du 6 mai 2003 concernant la définition des micro, petites et moyennes entreprises*, 2003/361/CE (Bruxelles : OCDE, 2003).

<sup>4</sup> PTM-09, *Efforts sérieux en vertu de l'article 247 de la Loi de l'impôt sur le revenu*, 18 septembre 2006.

des « efforts sérieux », du moins jusqu'à la formation d'un ensemble de pratiques ou d'une jurisprudence à cet égard. Nous recommandons que les attentes à l'égard des efforts sérieux en vertu des règles et des mesures administratives proposées soient précisées au moyen de la publication de directives supplémentaires par l'ARC.

### **Attribution des bénéfices aux établissements stables**

La législation canadienne en matière de prix de transfert figurant à l'article 247 de la Loi ne régit pas l'attribution des bénéfices aux établissements stables; celle-ci est régie en vertu de l'article 4 de la Loi. Outre les prix de transfert, nous croyons qu'il s'agit d'un domaine qui nécessite une cohérence avec le consensus international tel qu'il est articulé dans l'approche autorisée de l'OCDE pour l'attribution des bénéfices aux établissements stables. À l'instar de l'approche présentée dans le document de consultation sur les prix de transfert, nous recommandons que le ministère des Finances envisage la mise en œuvre d'une règle de cohérence concernant les établissements stables et les règles d'attribution des bénéfices, en prenant en compte les approches envisagées ou adoptées à cette fin par des pays à travers le monde<sup>5</sup>. Grâce à une harmonisation plus étroite de la législation canadienne avec le consensus international, les contribuables disposeront de directives plus explicites sur l'attribution des bénéfices à leurs établissements stables; mais une règle de cohérence pourrait aussi permettre l'intégration plus rapide de modifications ultérieures au droit canadien.

### **Acceptation d'analyses pluriannuelles**

Comme il est indiqué ci-dessus, nous reconnaissons qu'il est approprié pour le ministère des Finances d'aligner la législation canadienne en matière de prix de transfert sur les Principes applicables en matière de prix de transfert. Nous tenons cependant à souligner que, de manière générale, les Principes applicables en matière de prix de transfert reflètent des principes, et non des règles précises qui dictent la façon dont ces principes sont appliqués. L'un des domaines où l'application au Canada des principes généraux en matière de prix de transfert diverge de celle de bon nombre de ses partenaires commerciaux concerne la prise en compte et l'utilisation d'analyses pluriannuelles.

L'ARC a publié des directives administratives sur le rôle des données pluriannuelles dans les analyses du prix de transfert dans le PTM-16<sup>6</sup>. Cette note de service indique ce qui suit :

Selon la politique de l'ARC, la détermination des prix de pleine concurrence utilisée dans le cadre d'opérations entre personnes apparentées en ce qui concerne les contribuables canadiens doit être établie pour chaque année d'imposition individuelle en utilisant les résultats obtenus à la suite d'opérations comparables au cours de l'année d'imposition pertinente. L'année d'imposition pertinente pour la comparaison est, en général, l'année au cours de laquelle les opérations contrôlées ont eu lieu. Par conséquent, le revenu imposable et les redressements s'y rapportant découlant d'une analyse du prix de transfert devraient être calculés d'une année à l'autre conformément au principe de pleine concurrence. Par conséquent, les contribuables ne devraient pas établir la moyenne des résultats sur de multiples années dans le but de justifier leur prix de transfert.<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> Par exemple, les autorités fiscales britanniques (*HM Revenue & Customs*) ont publié un [document de consultation](#) le 19 juin 2023 portant sur ce sujet.

<sup>6</sup> PTM-16, *Rôle des données pluriannuelles dans les analyses du prix de transfert*, 29 janvier 2015.

<sup>7</sup> *Ibid.*, par. 9.

Nous comprenons que le raisonnement qui sous-tend la politique de l'ARC mentionnée ci-dessus tient au fait que la détermination du revenu et du revenu imposable est un processus qui doit s'effectuer pour chaque année d'imposition précise en vertu des dispositions de la Loi.

Il est à noter que la plupart des principaux partenaires commerciaux du Canada permettent (ou exigent) l'évaluation de la cohérence entre les prix de transfert et le principe de pleine concurrence en tenant compte des données sur plusieurs années. Aussi, nous estimons qu'il serait souhaitable d'aligner la législation canadienne en matière de prix de transfert en ajoutant une disposition à l'article 247 de la Loi indiquant qu'il est possible d'effectuer une évaluation afin de déterminer si les prix sont conformes au principe de pleine concurrence en prenant en compte des données portant sur plusieurs années.

### **Division des services de l'autorité compétente et programmes de procédures amiables (PA) et d'arrangements préalables en matière de prix de transfert (APP)**

Les propositions législatives proposent d'abroger les dispositions actuelles aux sous-alinéas 247(2)b) et d) de la Loi et énoncent au lieu une règle de non-reconnaissance et de remplacement proposée qui est conforme aux Principes applicables en matière de prix de transfert. Cependant, comme le reconnaît le document de consultation sur les prix de transfert, les Principes applicables en matière de prix de transfert ne prévoient pas un ensemble de règles qui est toujours clair et non ambigu. Plus précisément, il n'y a pas de critère de démarcation quant à ce qui peut être considéré ou non comme étant « commercialement rationnel » aux fins de l'application de la règle de non-reconnaissance et de remplacement. Cela donnerait lieu à un large spectre de subjectivité en ce qui a trait à la détermination des options réalistes qui sont offertes à chacun des participants au moment de conclure l'opération ou la série délimitée, et des conditions, notamment au-delà des conditions contractuelles, qui pourraient être appropriées dans les circonstances. Considérant cette ambiguïté et cette subjectivité, on peut s'attendre à ce que les contribuables canadiens soient confrontés à une hausse des différends liés aux prix de transfert. Reconnaisant que les objectifs du ministère des Finances sont de faire en sorte que la législation canadienne en matière de prix de transfert soit alignée sur le consensus international, comme il est décrit dans les Principes applicables en matière de prix de transfert, les contribuables devraient pouvoir gérer tous les différends en matière de prix de transfert, qu'ils soient soulevés par l'ARC ou toute autre autorité fiscale, au moyen du programme de procédures amiables (PA).

À l'heure actuelle, en vertu de la circulaire d'information 71-17R6<sup>8</sup>, la Division des services de l'autorité compétente du Canada (DSAC) « ne négociera pas de cas pour lesquels la (nouvelle) cotisation repose sur toute disposition anti-évitement de la Loi », y compris l'alinéa 247(2)b). En outre, en ce qui a trait aux dispositions d'arbitrage (qu'elles soient négociées en vertu d'un traité bilatéral ou en vigueur conformément à la *Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires*), le Canada ne permettra pas que les cas où une nouvelle cotisation canadienne est fondée sur une disposition anti-évitement soient admissibles à l'arbitrage.

Après l'adoption de la nouvelle législation canadienne en matière de prix de transfert alignée sur le consensus international tel qu'énoncé dans les Principes applicables en matière de prix de transfert, il est recommandé que tous les redressements de prix de transfert (y compris les redressements découlant de l'application des dispositions de non-reconnaissance et de remplacement) soient considérés comme étant « négociables » et admissibles à l'arbitrage en vertu des dispositions d'un traité.

---

<sup>8</sup> *Circulaire d'information 71-17R6*, « Aide donnée par l'autorité compétente en vertu des conventions fiscales du Canada », 1<sup>er</sup> juin 2021, par. 43.

De plus, afin d'assurer l'administration des besoins anticipés en termes d'assistance supplémentaire de la part de l'autorité compétente, l'augmentation de l'effectif au sein de la DSAC devrait constituer une priorité en prévision de la demande accrue de résolution de différends au moyen du programme de PA.

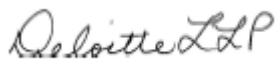
Le document de consultation sur les prix de transfert examine également des mesures administratives susceptibles d'être mises en œuvre en vue d'accroître la certitude fiscale et d'alléger le fardeau administratif et de conformité associé au respect du principe de pleine concurrence. Certaines des mesures administratives proposées présentent des approches simplifiées de fixation des prix qui pourraient avoir l'avantage de diminuer le nombre de différends fiscaux potentiels et, ainsi, d'accroître la certitude fiscale pour les activités et les opérations plus courantes.

Il convient de noter que le but du programme d'arrangement préalable en matière de prix de transfert (APP) administré par la DSAC est de fournir un processus axé sur la coopération pour régler les questions de prix de transfert de façon prospective et éviter les différends en matière de prix de transfert, en plus d'offrir une certitude fiscale à l'ARC et aux contribuables. Cela dit, selon notre expérience, la politique du DSAC a limité l'acceptation des demandes d'APP dans le cadre du programme d'APP à des activités et à des opérations plus courantes. Si certaines mesures administratives prévoient des régimes de protection ou si des approches simplifiées sont adoptées, l'application du programme d'APP pourrait être moins bénéfique compte tenu de ces limites. Il est recommandé que l'ARC envisage une approche semblable à celle qui a été adoptée par les autorités fiscales au Royaume-Uni afin de restreindre les APP aux cas où les facteurs suivants sont réunis : les questions relatives aux prix de transfert sont complexes, c'est-à-dire où « complexe » signifie la présence d'un « doute réel » quant à la façon dont le principe de pleine concurrence devrait être appliqué; sans le recours à un APP, il y a une forte probabilité de double imposition; et l'autorité fiscale considère qu'il s'agit d'une bonne utilisation des ressources des contribuables et gouvernementales<sup>9</sup>.

\* \* \* \* \*

Nous espérons que nos commentaires vous seront utiles dans le cadre de votre examen de l'évolution des règles sur les prix de transfert. Nous serions heureux de vous rencontrer, vous ou d'autres représentants, afin de discuter de notre mémoire, car Deloitte s'engage à apporter une contribution importante pour aider à façonner la politique fiscale du Canada et son application à l'avenir de notre pays.

Veuillez agréer, Madame, Monsieur, nos sincères salutations.



Christine Ramsay  
Leader nationale, Prix de transfert  
Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l.

---

<sup>9</sup> Voir l'article 16 de la publication *Statement of Practice 2 (2010)* des autorités fiscales britanniques (*HM Revenue & Customs*), dont la dernière mise à jour remonte au 12 juillet 2019, par. 16.