



Alerte canadienne – Fiscalité et Services juridiques

La Cour de l'impôt donne raison au contribuable dans une affaire en matière de prix de transfert

Le 1^{er} décembre 2020

Le 27 août 2020, la Cour canadienne de l'impôt (CCI ou la Cour ou la Cour de l'impôt) a rendu une décision en faveur du contribuable et rejeté les arguments avancés par la Couronne ayant trait à un trompe-l'œil, à la requalification des opérations et aux prix de transfert dans l'affaire *AgraCity Ltd. c. La Reine*¹.

Le litige impliquait des sociétés membres du groupe de sociétés Farmers of North America (FNA ou le groupe FNA), qui sont ultimement contrôlées par James Mann et/ou son frère Jason Mann et exercent des activités au Canada, aux États-Unis et à la Barbade.

Personnes-ressources :

Leader nationale, prix de transfert

[Christine Ramsay](#)

Tél. : 416-601-6485

Québec et RCN

[Hernan Allik](#)

Tél. : 514-393-3643

Ontario

[Tony Anderson](#)

Tél. : 905-315-6731

¹ 2020 TCC 91 (27 août 2020).

L'arrangement sur l'établissement des prix de transfert en cause était l'entente de services intervenue entre AgraCity Ltd. (AgraCity Canada ou AgraCity) et NewAgco Inc., une société internationale de la Barbade (NewAgco Barbados), dans le cadre de la vente par NewAgco Barbados directement à des agriculteurs utilisateurs d'un herbicide à base de glyphosate (ClearOut), une version générique du produit RoundUp de Bayer-Monsanto.

L'Agence du revenu du Canada (ARC) a émis de nouvelles cotisations à AgraCity Canada, s'appuyant sur les règles en matière de prix de transfert prévues aux alinéas 247(2)a) et c) de la Loi de l'impôt sur le revenu (LIR), et a réattribué tous les bénéfices de NewAgco Barbados à AgraCity. L'ARC a également imposé des pénalités relatives aux redressements des prix de transfert à AgraCity Canada en vertu du paragraphe 247(3) de la LIR, puisqu'elle n'a pas respecté pas les exigences de documentation ponctuelle.

Au procès, la preuve de la Couronne était fondée sur les positions suivantes concernant l'établissement des cotisations :

- Premièrement, les opérations étaient un trompe-l'œil ou un artifice conçu pour duper l'ARC en lui faisant conclure que NewAgco Barbados, et non AgraCity, se livrait aux activités de vente et s'exposait à des risques réels.
- Deuxièmement, les arrangements n'étaient pas conformes à la logique commerciale et les opérations devraient être requalifiées. La Couronne a fait valoir que des parties sans lien de dépendance, contrairement à AgraCity Canada, n'auraient pas autorisé NewAgco Barbados à prendre part aux opérations ou réaliser des bénéfices quelconques.
- Troisièmement, l'arrangement devrait faire l'objet d'un redressement des prix étant donné que la valeur créée par les parties aux opérations ne correspondait pas à ce qui avait été porté au crédit d'AgraCity Canada et de NewAgco Barbados. Ainsi, la Couronne a allégué que les bénéfices réalisés sur les ventes de ClearOut par NewAgco Barbados devraient être réattribués à AgraCity puisqu'aucun bénéfice ne reviendrait à NewAgco Barbados si elles n'avaient aucun lien de dépendance entre elles.

La Cour a conclu que la preuve présentée n'établissait pas l'existence d'opérations de trompe-l'œil ni d'un artifice trompeur. Selon la Cour, l'entente de services entre AgraCity Canada et NewAgco Barbados semblait être une entente contractuelle valide établissant dans une très large mesure ce que les parties ont voulu, accepté et déclaré à l'ARC. La Cour n'a également rien trouvé dans les rapports d'expert ou les témoignages qui pourrait fournir un appui matériel à la position de l'ARC selon laquelle les opérations en question n'étaient pas des opérations que des parties sans lien de dépendance auraient conclues.

Contexte

Le jugement expose les faits suivants :

- James Mann a créé le groupe FNA en tant qu'organisation de services composée de membres pour les agriculteurs aux États-Unis et au Canada.
- Au Canada, le ClearOut était assujéti à la Loi sur les produits antiparasitaires et, pendant la période de vérification, n'a pas été proposé à la vente en tant que produit homologué au Canada. L'homologation de la *Food and Drug Administration* (FDA) des États-Unis a permis à FNA de

Prairies

Markus Navikenas

Tél. : 403-267-1859

Colombie-Britannique

Rob Stewart

Tél. : 604-640-3325

Liens connexes :

Prix de transfert

Services de fiscalité de

**Deloitte Services de fiscalité de
Deloitte**

présenter une demande à titre de promoteur de l'acceptation de ClearOut, et ce, conformément au programme d'importation pour approvisionnement personnel (*Own User Import Program*), afin de permettre aux agriculteurs canadiens de l'acheter des États-Unis.

- En 2005, James Mann a constitué une entité d'approvisionnement aux États-Unis (NewAgco US) dans le but de faciliter l'achat et la vente aux agriculteurs utilisateurs. NewAgco US a utilisé AgraCity pour s'occuper de la logistique et des activités connexes de vente et de livraison aux acheteurs canadiens.
- En décembre 2005, le tiers fabricant de ClearOut aux États-Unis a vendu ses droits et ses stocks à Albaugh (un fournisseur indépendant).
- Les frères Mann ont négocié et organisé avec Albaugh la vente de ClearOut à NewAgco Barbados dans le cadre d'un contrat d'approvisionnement exclusif avec un tiers, afin de pouvoir vendre aux agriculteurs canadiens. L'acquisition des actifs de NewAgco US par NewAgco Barbados comprenait les commandes du printemps 2006, les stocks de ClearOut et les droits.
- Au cours des années 2006 et 2007, Jason Mann a continué d'acheter du ClearOut pour le compte de NewAgco Barbados et d'en fixer le prix de vente.
- En vertu d'une entente de services intervenue entre AgraCity et NewAgco Barbados, AgraCity a organisé la logistique et les activités connexes concernant les ventes et les livraisons de NewAgco Barbados à ses clients canadiens. NewAgco Barbados a versé un montant par litre de ClearOut vendu à AgraCity en contrepartie de la prestation de ces services. AgraCity et NewAgco Barbados ont rajusté le montant par litre périodiquement pour garantir qu'AgraCity réalise un bénéfice raisonnable supérieur à ses coûts.

L'ARC a établi de nouvelles cotisations pour les années d'imposition 2007 et 2008 en s'appuyant sur les alinéas 247(2)a) et c) de la LIR et a réattribué tous les bénéfices de NewAgco Barbados à AgraCity Canada.

La position de l'ARC avait pour prémisse que NewAgco Barbados n'a exercé aucune fonction dans le cadre des opérations (et n'a donc fourni aucune valeur à laquelle les bénéfices devraient être attribués). Le témoin expert de l'ARC a réalisé une « analyse fonctionnelle » et fait valoir que « la valeur créée par les parties aux opérations ne correspondait pas à ce qui était crédité à AgraCity et NewAgco Barbados »².

Par conséquent, la Couronne a soutenu les arguments suivants devant la Cour de l'impôt à l'appui des nouvelles cotisations :

- a) l'argument principal quant aux cotisations – les opérations étaient un trompe-l'œil ou un artifice;
- b) un argument subsidiaire – la requalification des opérations en vertu des alinéas 247(2)b) et d) de la LIR; et
- c) un autre argument subsidiaire – le redressement des prix de transfert en vertu des alinéas 247a) et c) de la LIR.

² 2020 TCC 91, par. 87 [notre traduction].

L'argument principal de la Couronne quant aux cotisations – un trompe-l'œil

La Couronne a invoqué un trompe-l'œil et soutenu que la série d'opérations conclues par AgraCity Canada avait pour but de tromper et d'induire en erreur l'ARC et d'autres parties pour les amener à conclure que NewAgco Barbados, et non AgraCity, exerçait une activité commerciale et courait un risque réel.

Plus précisément, la Couronne a allégué qu'AgraCity Canada a conclu une entente de services pour créer l'illusion que NewAgco Barbados vendait du ClearOut aux agriculteurs canadiens « alors que la preuve démontre que les activités étaient celles d'AgraCity »³. Certains des arguments ou postulats clés avancés par la Couronne à l'appui de sa position étaient les suivants :

- NewAgco Barbados était une coquille vide et ne comptait aucun employé.
- NewAgco Barbados n'avait aucun actif, n'exerçait aucune activité économique et n'assurait aucune fonction à valeur ajoutée.
- AgraCity Canada exerçait toutes les fonctions et a donc assumé tous les risques.
- NewAgco Barbados n'a pas participé à la vente de ClearOut.
- Des fournisseurs ont vendu du ClearOut à AgraCity et non à NewAgco Barbados.
- Jason Mann a négocié les prix du ClearOut avec les fournisseurs, et non NewAgco Barbados.
- Le conseil d'administration de NewAgco Barbados était là pour les apparences et ne faisait qu'entériner sans discussion les décisions déjà prises au Canada par Jason Mann et son frère.

La décision de la Cour de l'impôt – un trompe-l'œil

La Cour a appliqué la doctrine du trompe-l'œil telle qu'elle a été décrite récemment par ce même tribunal dans les affaires *Cameco Corporation c. La Reine*⁴ (*Cameco*) et *Palletta c. La Reine*⁵, et a conclu que la preuve présentée n'établissait pas l'existence d'opérations de trompe-l'œil ni de quelque artifice trompeur que ce soit. Les opérations qui ont été réalisées et documentées étaient des opérations que les parties ont envisagées et acceptées, et que les parties ont déclarées à d'autres, y compris à l'ARC.

Certaines des principales raisons ayant mené à cette conclusion sont les suivantes :

- La structure de base impliquant une entreprise non canadienne pour l'approvisionnement et la vente de ClearOut a été mise sur pied de bonne foi pour des raisons non fiscales, et non dans le but ni l'intention de tromper qui que ce soit.
- En vertu de la réglementation de Santé Canada, il était entendu qu'une entreprise canadienne ne serait pas autorisée à être responsable de la

³ 2020 TCC 91, par. 73 [notre traduction].

⁴ 2018 CCI 195, conf. par 2020 CAF 112.

⁵ 2019 TCC 205.

vente ou de la distribution de ClearOut au Canada. Donc, cela soutenait la décision d'affaires d'utiliser NewAgco Barbados.

- Il n'y a eu aucune tentative d'induire en erreur ou de tromper autrui à propos de la structure mise en place, des participants impliqués ou de son but et ses objectifs.
- C'est NewAgco Barbados qui a acheté le ClearOut et le tiers fournisseur et d'autres personnes au sein d'AgraCity étaient pleinement conscients de cela et du fait que Jason Mann agissait au nom de NewAgco Barbados lors de la négociation des achats et du contrat d'approvisionnement exclusif.
- Les documents comptables reflétaient la structure des opérations de même que les entrées et sorties d'argent dans les comptes bancaires de NewAgco Barbados.
- NewAgco Barbados a reçu des commandes de clients à des prix fixés par Jason Mann, dûment autorisé par le conseil d'administration de NewAgco Barbados à le faire en son nom.
- NewAgco Barbados a payé le coût du ClearOut qui a été expédié à son entrepôt aux États-Unis, et a organisé et payé la livraison de ClearOut aux clients canadiens.
- AgraCity a perçu les montants des clients et les a remis à NewAgco Barbados; ces montants ont été comptabilisés à titre de revenus par NewAgco Barbados.
- NewAgco Barbados a supporté le risque matériel, y compris le risque de change qu'elle a encouru et inscrit dans ses registres comptables.
- NewAgco Barbados détenait des stocks, y compris les stocks originaux qu'elle a achetés lors de sa constitution.
- NewAgco Barbados a acquis un actif de valeur (soit le contrat d'approvisionnement exclusif).
- NewAgco Barbados s'est conformée au droit des sociétés et au droit commercial.
- L'entente de services intervenue entre AgraCity et NewAgco Barbados était une entente contractuelle valide énonçant les responsabilités d'AgraCity et ce qu'elle a réellement fait.

L'argument subsidiaire de la Couronne quant aux cotisations – la requalification

Même si la Couronne a présenté la requalification comme étant son argument subsidiaire quant aux cotisations, elle n'a soumis aucune hypothèse factuelle pour étayer sa position selon laquelle des parties sans lien de dépendance n'auraient pas conclu d'opérations autres que celles effectuées pour appuyer le trompe-l'œil ou les redressements des prix de transfert en vertu des alinéas 247(2)a) et c) de la LIR.

La décision de la Cour de l'impôt – la requalification

La Cour a cité l'arrêt *Cameco Corporation c. La Reine*⁶ et précisé qu'il doit être prouvé que les opérations mêmes qui ont été convenues et réalisées par les parties « n'auraient pas été conclues entre des personnes sans lien de dépendance »⁷.

En outre, le témoignage et le rapport du témoin expert de la Couronne ne comprenaient rien de précis pour soutenir ou prouver que les opérations n'auraient pas été conclues entre des parties sans lien de dépendance.

En l'absence d'éléments de preuve, la Cour a rejeté l'argument relatif à la requalification.

L'autre argument subsidiaire de la Couronne quant aux cotisations – le redressement des prix de transfert

Le témoin expert de la Couronne a reconnu que le ClearOut devait être vendu aux agriculteurs utilisateurs canadiens par une entité non canadienne et que NewAgco Barbados avait acheté et vendu du ClearOut en vertu d'un contrat et avait effectué des paiements pour le ClearOut et son transport. La Couronne a également reconnu que NewAgco Barbados était l'entité détenant le contrat exclusif d'achat-vente et qu'AgraCity avait conclu l'entente de services en 2006 avec NewAgco Barbados afin d'exercer des activités de nature essentiellement, mais pas exclusivement, logistique dans le but de vendre du ClearOut aux membres de FNA.

Le rapport d'expert de la Couronne a considéré NewAgco Barbados comme la partie visée aux fins de l'analyse des prix de transfert, a examiné la valeur des fonctions exécutées par NewAgco Barbados et ses contributions, et a conclu que NewAgco Barbados n'avait pas droit à un rendement à l'égard des fonctions exécutées parce qu'elle n'avait exécuté aucune fonction, utilisé aucun actif et encouru aucun risque. Par conséquent, 100 % des bénéfices réalisés par NewAgco Barbados auraient dû constituer des revenus d'AgraCity et aucun bénéfice ne reviendrait à NewAgco Barbados, si elles n'avaient aucun lien de dépendance entre elles.

Le témoin expert de la Couronne a déclaré qu'il n'attribuerait aucune valeur dans une analyse fonctionnelle des prix de transfert de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) à un risque de change réel, à la responsabilité du fait des produits ou à tout autre risque effectivement supporté par NewAgco Barbados en tant qu'acheteur, propriétaire ou vendeur de ClearOut, car NewAgco Barbados n'a exercé aucune fonction. Toutefois, il a reconnu au cours du procès qu'il comprenait pourquoi la Cour aurait de la difficulté à penser qu'une partie sans lien de dépendance accepterait de ne rien recevoir alors qu'elle a assumé légalement un risque réel.

La décision de la Cour de l'impôt – le redressement des prix de transfert

La Cour a suivi la jurisprudence de la Cour suprême du Canada dans *Hickman Motors Ltd. c. Canada*⁸ et de la Cour d'appel fédérale dans *House c. Canada*⁹ sur la question du fardeau de la preuve, et a statué que les constatations et l'ensemble de la preuve présentée établissaient nettement une preuve *prima*

⁶ 2018 CCI 195, conf. par 2020 CAF 112.

⁷ 2020 TCC 91, par. 79 [notre traduction].

⁸ [1997] 2 R.C.S. 336 (j. Hickman).

⁹ 2011 CAF 234.

facie que les nouvelles cotisations étaient erronées, et anéantissaient les hypothèses de fait de la Couronne à l'appui des redressements des prix de transfert.

La Cour a noté ce qui suit :

- Une entité non canadienne était nécessaire afin de vendre du ClearOut à des clients canadiens.
- NewAgco Barbados était l'acheteur et le propriétaire réel du ClearOut, agissant pour son propre compte à partir de son achat jusqu'à ce qu'il soit vendu aux agriculteurs canadiens.
- NewAgco Barbados a payé pour ses achats et reçu le produit des ventes pour son propre compte.
- NewAgco Barbados s'est approvisionnée en ClearOut par l'entremise de Jason Mann qui le faisait au nom de NewAgco Barbados tout en y étant dûment autorisé par NewAgco Barbados.
- NewAgco Barbados a demandé à Jason Mann de négocier un contrat d'approvisionnement exclusif.
- NewAgco Barbados a encouru un risque réel de change et a encouru un risque réel en tant que propriétaire de grands volumes d'un herbicide réglementé à base de produits chimiques.
- L'entente de services est l'opération appropriée dont les modalités, droits et obligations doivent être examinés aux fins des règles en matière de prix de transfert.

La Cour devait déterminer le montant des bénéfices nets réalisés sur les ventes de NewAgco Barbados qui aurait été payable par NewAgco Barbados à AgraCity Canada en vertu de l'entente de services si les parties n'avaient pas de lien de dépendance. La Couronne et son témoin expert n'ont fourni aucune preuve quant à la manière de déterminer un tel montant, car ils étaient d'avis que tous les bénéfices nets réalisés par NewAgco Barbados devraient revenir à AgraCity Canada.

Le témoin expert d'AgraCity a fourni des éléments de preuve et un témoignage indiquant que le montant payé à AgraCity a généré un rendement sur les coûts pour AgraCity qui était de l'ordre de ce que gagnent des prestataires de services en pleine concurrence sensiblement comparables. Étant la seule preuve présentée, elle était par définition la meilleure preuve en dépit des limites qu'elle comportait.

La Couronne n'a pas produit d'éléments de preuve satisfaisants pour établir selon la prépondérance des probabilités que ses hypothèses pertinentes, ou ses autres allégations ou positions, étaient correctes. En conséquence, la Cour a accueilli l'appel d'AgraCity.

Points importants à retenir

Les principes clés énoncés par la Cour dans l'affaire *AgraCity* sont similaires à ceux établis dans l'affaire *Cameco*¹⁰ et comprennent ce qui suit :

- Les principes traditionnels de ce qui constitue un trompe-l'œil continuent de s'appliquer. Si les arrangements contractuels reflètent les opérations sous-jacentes et l'intention des parties, sans aucune raison de tenter de tromper qui que ce soit, l'arrangement ne devrait pas être considéré comme un trompe-l'œil.
- Pour réussir à requalifier une opération, l'ARC devra présenter des éléments de preuve à l'appui de son affirmation selon laquelle l'opération n'aurait pas été conclue entre des parties sans lien de dépendance.
- Une opération ne devrait pas faire l'objet d'une requalification si elle est logique sur le plan commercial. Si l'opération est conforme à la logique commerciale, l'analyse des prix de transfert doit porter sur l'opération réelle et les modalités, droits et obligations concernant cette opération.
- Sur la base des opérations réelles qui ont eu lieu, la Cour a conclu que NewAgco Barbados possédait des actifs et supportait des risques, et qu'elle avait droit à un rendement sur les actifs et les risques, malgré le fait qu'elle n'avait pas ses propres employés. Bien que cela soit en contradiction avec les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017, il est clair que la Cour était d'avis que les parties sans lien de dépendance feraient des affaires de cette manière.
- Ce jugement réitère à quel point il peut être difficile pour l'ARC d'appliquer les dispositions relatives à la requalification de la LIR.

Compte tenu de l'importance accordée aux arrangements contractuels (ce qui pourrait ne pas concorder avec l'approche adoptée dans d'autres pays), les entreprises multinationales devraient revoir leurs positions en matière de prix de transfert et examiner si toutes les opérations intersociétés importantes sont couvertes par une documentation juridique appropriée et si les parties concernées par ces opérations agissent conformément aux arrangements juridiques.

Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l.
La Tour Deloitte
1190, avenue des Canadiens-de-Montréal, bureau 500
Montréal, Québec H3B 0M7
Canada

Ce document est publié par Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l. à l'intention des clients et amis du Cabinet et ne doit pas remplacer les conseils judiciaires d'un professionnel. Aucune mesure ne devrait être prise sans avoir consulté préalablement un spécialiste. Vous utilisez le présent document à vos propres risques.

Deloitte offre des services dans les domaines de l'audit et de la certification, de la consultation, des conseils financiers, des conseils en gestion des risques, de la fiscalité et d'autres services connexes à de nombreuses sociétés

¹⁰ 2018 CCI 195, conf. par 2020 CAF 112.

ouvertes et fermées dans de nombreux secteurs. Deloitte sert quatre entreprises sur cinq du palmarès Fortune Global 500^{MD} par l'intermédiaire de son réseau mondial de cabinets membres dans plus de 150 pays et territoires, qui offre les compétences de renommée mondiale, le savoir et les services dont les clients ont besoin pour surmonter les défis d'entreprise les plus complexes. Pour en apprendre davantage sur la façon dont les quelque 264 000 professionnels de Deloitte ont une influence marquante – y compris les 14 000 professionnels au Canada – veuillez nous suivre sur LinkedIn, Twitter ou Facebook.

Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l., société à responsabilité limitée constituée en vertu des lois de l'Ontario, est le cabinet membre canadien de Deloitte Touche Tohmatsu Limited. Deloitte désigne une ou plusieurs entités parmi Deloitte Touche Tohmatsu Limited, société fermée à responsabilité limitée par garanties du Royaume-Uni, ainsi que son réseau de cabinets membres dont chacun constitue une entité juridique distincte et indépendante. Pour une description détaillée de la structure juridique de Deloitte Touche Tohmatsu Limited et de ses sociétés membres, voir www.deloitte.com/ca/apropos.

Deloitte souhaite offrir sur demande ses publications dans des formats accessibles et des aides à la communication.

© Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l. et ses sociétés affiliées.

Pour vous désabonner de cette liste d'envoi, veuillez répondre à ce courriel avec la mention « Désabonner » en objet.