

Prix de transfert et conventions fiscales : actualités en matière de droit fiscal transfrontalier canadien

18 DÉCEMBRE 2018 10 MIN DE LECTURE

Expertises Connexes

- [Fiscalité](#)
- [Fiscalité internationale](#)

Auteurs(trice): [Patrick Marley](#), Monica Biringer

Les deux plus importantes affaires dans le domaine de la fiscalité transfrontalière au Canada en 2018 portent sur les prix de transfert et les conventions fiscales. Concernant les prix de transfert, la Cour canadienne de l'impôt a tranché une toute première affaire portant sur la règle canadienne de « requalification » des prix de transfert, et Osler y a représenté avec succès le contribuable en cause, Cameco Corporation. Concernant les conventions fiscales, le Canada a présenté en 2018 le projet de loi C-82 visant à introduire les dispositions de 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 bénéfices* de l'OCDE (appelée aussi l'« Instrument multilatéral » ou « IM ») dans le droit canadien. Il s'agissait de l'étape suivante du processus engagé par le Canada pour [ratifier l'IM](#), processus qui entraînera des modifications majeures à bon nombre des conventions fiscales auxquelles est partie le Canada.

Le contribuable l'emporte dans un différend historique portant sur les prix de transfert

Le 26 septembre, la Cour canadienne de l'impôt a rendu sa décision dans l'affaire *Cameco Corporation v Majesty the Queen*, [2018 TCC 195](#) (en anglais seulement).

Le ministre du Revenu national avait établi une nouvelle cotisation à l'endroit de Cameco Corporation (Cameco Canada) afin d'inclure dans le revenu imposable de celle-ci tous les bénéfices d'exploitation tirés de la production d'uranium déclarés par sa filiale étrangère (Cameco Europe). Après la restructuration de son entreprise, à la fin des années 90, Cameco Europe a dégagé des bénéfices de la vente commerciale d'uranium acheté aux termes de contrats conclus avec Cameco Canada (contrats interentreprises) ainsi qu'aux termes de contrats conclus avec des non-résidents canadiens sans lien de dépendance (contrats avec des tiers), suivant une montée en flèche du prix de l'uranium. Cameco Canada fournissait à Cameco Europe un certain nombre de services (liés notamment à la gestion de contrats, à la planification commerciale et aux services de post-marché) aux termes d'une entente de services interentreprises.

Au procès, la Couronne a tenté de justifier le bien-fondé de la nouvelle cotisation au moyen de trois arguments distincts. La Couronne a d'abord fait valoir que Cameco Europe et ses activités constituaient une « supercherie », dans la mesure où tous les bénéfices réalisés par elle revenaient en réalité à Cameco Canada. La Couronne a ensuite affirmé que la règle de « requalification » du prix de transfert énoncée aux alinéas 247(2)b) et d) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la Loi de l'impôt) s'appliquait, de sorte que tous les bénéfices commerciaux enregistrés par Cameco Europe étaient requalifiés en tant que bénéfices réalisés par Cameco

Canada. Enfin, la Couronne a soutenu que la règle d'établissement des prix énoncée aux alinéas 247(2)a) et c) de la Loi de l'impôt s'appliquait, de sorte que le revenu de Cameco Europe était imputé à Cameco Canada.

Dans sa décision de 297 pages, le juge Owen de la Cour canadienne de l'impôt a tranché en faveur du contribuable et a rejeté les trois arguments de la Couronne.

Il n'y a pas eu de supercherie Le juge Owen a déclaré que l'argument de supercherie apporté par la Couronne constituait « [traduction] une incompréhension flagrante du concept de supercherie » et qu'il n'y avait « [traduction] aucune preuve selon laquelle les modalités écrites des nombreux contrats conclus (par les entités concernées durant cette période) ne reflétaient pas l'intention véritable des parties aux contrats, ou selon laquelle les contrats présentaient les opérations réalisées d'une façon différente de la réalité ». Il a en fait reconnu que les parties avaient conclu divers contrats justement dans le but d'établir les rapports juridiques qui y sont décrits. Les décisions rendues dans cette affaire et dans une autre cause entendue récemment par la Cour canadienne de l'impôt, *Van Lee v her Majesty the Queen*, 2018 TCC 230 (en anglais seulement) (Osler ayant également représenté l'appelant) confirment que les tribunaux canadiens continueront d'appliquer avec parcimonie le principe de la supercherie dans les litiges fiscaux, réservant son application aux situations où la Couronne établit l'existence de faussetés.

La règle de requalification ne s'appliquait pas Le juge Owen a également déclaré que la règle énoncée aux alinéas 247(2)b) et d) de la Loi de l'impôt ne s'appliquait pas. Contrairement à la règle traditionnelle « d'établissement des prix » décrite aux alinéas 247(2)a) et c) de la Loi de l'impôt, qui permet de redresser les modalités d'une opération conclue entre des parties ayant un lien de dépendance afin qu'elles correspondent à celles d'une opération qui aurait été conclue sans lien de dépendance, la règle des alinéas 247(2)b) et d) permet qu'une opération ou une série d'opérations soit « requalifiée » aux fins de l'impôt lorsqu'une telle opération ou série d'opérations, qui visait principalement à produire un avantage fiscal, n'aurait pas été conclue par des parties sans lien de dépendance. Il s'agit de la toute première affaire où un tribunal canadien se penche sur la portée et l'interprétation de ces dispositions.

Selon le juge Owen, la règle s'applique lorsque des parties sans lien de dépendance n'auraient pas conclu une telle opération ou une telle série d'opérations, alors qu'en l'instance l'opération aurait pu être conclue par de telles parties, car ses modalités sont celles d'une opération sans lien de dépendance. Le juge Owen a déclaré que ni la série d'opérations ayant mené à la conclusion des contrats, par Cameco Europe (et non par Cameco Canada) des contrats avec des tiers, ni la livraison d'uranium aux termes des contrats interentreprises n'étaient irrationnelles sur le plan commercial. Ce critère n'a donc pas été satisfait. Par conséquent, la seule question à trancher était de savoir si les modalités des opérations et de la série d'opérations étaient conformes à la règle « traditionnelle » en matière de prix de transfert énoncée aux alinéas 247(2)a) et c).

Aucun élément ne justifiait un redressement du prix de transfert Le juge Owen a affirmé que les alinéas 247(2)a) et c) ne permettent pas de redresser les modalités d'une opération ou d'une série d'opérations. Après avoir examiné la preuve, y compris celle présentée par l'expert, le juge a conclu qu'elle ne justifiait pas le redressement du revenu de Cameco Canada pour tenir compte du revenu tiré par Cameco Europe (et non Cameco Canada) à la suite d'une série d'opérations ayant mené à la conclusion des contrats avec des tiers ou pour tenir compte de toute livraison effectuée aux termes des opérations interentreprises. À cet égard, le juge Owen a accepté la preuve présentée par l'expert du contribuable, qui reposait sur la méthode du prix comparable sur le marché libre. Il a en revanche rejeté la preuve de l'expert de la Couronne soutenant la position de la Couronne en ce qui concerne la « requalification » du revenu, car cette preuve a démontré qu'il considérait Cameco Europe comme un distributeur normal et qu'il avait ignoré la valeur économique du risque associé

au prix de l'uranium.

La Couronne a interjeté appel La Couronne a interjeté appel de la décision de la Cour canadienne de l'impôt devant la Cour d'appel fédérale. L'appel ne vise pas à contester la décision de la Cour canadienne de l'impôt sur la question de supercherie, mais à faire valoir que la Cour a erré dans son analyse de la règle de « requalification » des prix de transfert énoncée aux alinéas 247(2)b) et d) et de la règle traditionnelle en matière de prix de transfert énoncée aux alinéas 247(2)a) et c).

Conventions fiscales internationales — Instrument multilatéral

Le Canada a adopté le projet de loi C-82 afin d'introduire les dispositions de l'Instrument multilatéral de l'OCDE ou l'IM dans le droit canadien. Il s'agissait de l'étape suivante du processus de ratification de l'IM par le Canada, qu'il a signé en juin 2017. (Le Canada avait mentionné dans le Budget fédéral 2018 son intention de ratifier l'IM en 2018).

Une fois en vigueur, l'IM modifiera un grand nombre de conventions fiscales bilatérales existantes, y compris jusqu'à 75 conventions fiscales bilatérales signées par le Canada (appelées « conventions fiscales couvertes » – voir la liste complète [la version française débutant à la page 28]). Les modifications les plus importantes mises en œuvre par l'IM seront l'adoption des normes minimales reconnues par l'OCDE concernant l'utilisation abusive des conventions fiscales et le règlement des différends.

La norme minimale visant à éviter l'utilisation abusive des conventions fiscales comporte deux volets : i) un préambule modifié, proposant que les conventions fiscales couvertes entendent éliminer la double imposition, sans pour autant permettre la non-imposition ou l'imposition réduite en ayant recours à des pratiques d'évasion fiscale, à la fraude ou à l'évitement fiscal et ii) une règle anti-évitement étendue, appelée « critère des objets principaux » ou « COP ». Selon le COP, un avantage au titre d'une convention fiscale pourrait être refusé s'il est raisonnable de conclure que l'un des principaux objectifs d'un montage ou d'une opération est d'obtenir l'avantage fiscal, à moins qu'il soit établi que l'octroi de cet avantage serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de cette convention.

Malheureusement, le Canada s'est prévalu provisoirement d'un droit de réserve à l'égard du paragraphe 7(4) de l'IM, qui autoriserait expressément l'octroi, en partie ou en totalité, d'avantages au titre des conventions (avantages qui seraient autrement refusés en vertu du COP) par les autorités compétentes dans les circonstances appropriées. Ce qui est particulièrement important, par exemple, pour les regroupements d'investisseurs en capital-investissement et autres organismes de placement collectif qui sont résidents de plusieurs pays. De plus, le Canada n'a pas donné davantage d'indications sur le moment auquel le COP entrera en vigueur ou la façon dont il s'appliquera aux fonds de capital-investissement et aux autres instruments de placement collectif, malgré de nombreuses déclarations sur la nécessité de telles indications (sur une base unilatérale ou bilatérale). Plus particulièrement, le COP est libellé en termes très généraux, et les indications actuelles de l'OCDE sont ambiguës et peuvent donner lieu à des interprétations différentes.

Le Canada a également convenu, aux termes de l'IM, de mettre en œuvre la norme minimale à l'égard des dispositions sur le règlement des différends contenues dans ses conventions fiscales, et d'imposer l'arbitrage obligatoire et contraignant afin de faciliter le règlement, en temps opportun, des différends fondés sur des conventions fiscales.