
Les prix de transfert

Robert Turner, C.A.
Ernst & Young, Toronto

Décembre 1996

DOCUMENT DE TRAVAIL 96-10

Rédigé pour le
Comité technique de la fiscalité des entreprises

Les documents de travail sont diffusés afin de faire connaître les analyses préparées pour le Comité technique de la fiscalité des entreprises. Ils n'ont été évalués que sommairement; les points de vue qui y sont exprimés n'engagent donc que leurs auteurs et ne reflètent pas nécessairement l'opinion des membres du Comité technique.

Les prix de transfert

Robert Turner, C.A.
Ernst & Young, Toronto

Décembre 1996

DOCUMENT DE TRAVAIL 96-10

Rédigé pour le
Comité technique de la fiscalité des entreprises

Nous vous invitons à envoyer vos observations au sujet des documents de travail à :

John Sargent, Directeur exécutif
Comité technique de la fiscalité des entreprises
Ministère des Finances
Ottawa (Ontario) K1A 0G5
Télécopie : (613) 952-9569
Courrier électronique : Sargent. John@fin.gc.ca

Robert Turner
Ernst & Young
19th Floor, Ernst & Young Tower
222 Bay Street
Toronto (Ontario)
M4V 3C2
Télécopie : (416) 864-1174

Pour obtenir d'autres exemplaires de ce document,
veuillez vous adresser au :

Centre de distribution
Ministère des Finances
300, avenue Laurier ouest
Ottawa K1A 0G5

Téléphone : (613) 995-2855
Télécopie : (613) 996-0518

Également disponible sur Internet à l'adresse
<http://www.fin.gc.ca/>

This publication is also available in English.



Résumé

L'évolution des procédés de fabrication, les progrès de la communication des données et du réseautage, le rôle croissant des services et des biens incorporels dans l'économie ainsi que la création de zones commerciales (comme la Communauté européenne) facilitent l'activité des entreprises par-delà les frontières nationales. Aussi observe-t-on une augmentation, tant en volume qu'en étendue, des échanges commerciaux entre sociétés apparentées. Or, les prix de transfert pratiqués à l'intérieur d'un groupe de sociétés peuvent avoir des répercussions non négligeables sur les recettes publiques dans la mesure où ils ont un effet sur les droits de douane, les taxes d'accise et de vente ainsi que les impôts sur les bénéfices dans les pays en cause.

L'étude fournit un aperçu des méthodes d'établissement des prix de transfert, des politiques publiques applicables à ce chapitre et du contexte international en la matière. Deux enquêtes récentes auprès des sociétés permettent de connaître le point de vue des contribuables sur les questions de prix de transfert. L'étude résume les principes publiés récemment en matière de prix de transfert par l'Organisation de coopération et de développement économiques et fait le tour des règles fiscales applicables dans divers pays aux opérations entre apparentés, pour ensuite les comparer au régime en vigueur au Canada. L'étude propose enfin les changements qu'il serait possible d'apporter au régime fiscal canadien, ou encore des solutions de rechange, eu égard aux objectifs déclarés du Comité, soit :

- favoriser la création d'emplois et la croissance économique;
- protéger l'assiette fiscale canadienne;
- simplifier le régime fiscal; et
- privilégier l'équité en faisant en sorte que toutes les entreprises partagent le coût de la prestation des services gouvernementaux.

Table des matières

Introduction	1
Sommaire	3
Contexte	6
Qu'est-ce que les prix de transfert?.....	6
Existe-t-il des méthodes acceptées de fixation des prix de transfert?.....	6
Étude mondiale d'Ernst & Young sur les entreprises multinationales – 1995.....	7
Étude d'Ernst & Young sur les documents à fournir à l'égard des prix de transfert – 1996.....	10
Principes de l'OCDE en matière de prix de transfert	12
Évolution de la situation aux États-Unis	13
Évolution dans d'autres pays	15
Évolution au Canada	16
Accords de fixation préalable de prix de transfert	18
Résumé et discussion des mesures proposées	18
Base de fixation des prix de transfert entre apparentés	19
Politiques et principes administratifs	20
Pratiques de vérification	22
Charge de la preuve.....	23
Pénalités et exigences d'observation	24
Accords de fixation préalable de prix de transfert.....	26
Autorité compétente.....	26

Introduction

Le Canada, pays membre du G-7 (le groupe des sept plus importantes économies industrialisées du monde), est souvent décrit comme le principal partenaire commercial des États-Unis, tant à l'exportation qu'à l'importation. Toutefois, on oublie fréquemment de dire que la plus grande partie de ces activités commerciales se font entre apparentés¹. Selon une analyse récemment obtenue de Revenu Canada, en 1993, on a déclaré à ce Ministère des transactions entre apparentés d'une valeur totalisant 248 milliards de dollars, dont 166 milliards entre le Canada et les États-Unis (soit environ cinq fois le volume correspondant entre le Canada et le pays qui occupe le deuxième rang à cet égard, le Royaume-Uni²). L'impact fiscal de ces transactions entre apparentés est important, pour un pays qui perçoit moins de 20 milliards de dollars d'impôts auprès des sociétés.

Comme l'Organisation pour la coopération et le développement économiques (OCDE) l'a souligné, le « rôle des entreprises multinationales dans le commerce mondial a connu ces 20 dernières années un développement spectaculaire »³. Les changements des procédés de fabrication, l'intensification de la communication des données et du réseautage, de même que le rôle croissant des services et des biens incorporels de valeur dans l'économie ainsi que la création de zones commerciales (comme l'Union européenne) permettent aux entreprises de fonctionner plus efficacement par delà les frontières. Aussi le commerce entre apparentés croît-il en volume et en envergure⁴.

L'OCDE a d'ailleurs souligné que, dans ce contexte, « l'une des questions les plus difficiles qui se soient posées concerne la fixation de justes prix de transfert. Les prix de transfert sont les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées. [...] Si les prix de transfert sont importants aussi bien pour les contribuables que pour les administrations fiscales, c'est parce qu'ils déterminent, dans une large mesure, la répartition des revenus et des dépenses et, par conséquent, des bénéfices imposables entre les entreprises associées relevant d'autorités fiscales différentes »⁵.

¹ Ce phénomène est observé aussi entre d'autres pays. Voir par exemple *Global Warming*, Journal of Accountancy – International Edition, Dodsworth et Hobster, avril 1996, où l'on peut lire que plus de la moitié du commerce mondial se fait entre apparentés.

² *Analyse – Données des T-106, 1991-1993*, obtenue de Revenu Canada en vertu de la *Loi sur l'accès à l'information*. Le formulaire T-106 est utilisé pour les déclarations de transactions entre sociétés apparentées. Dans une analyse analogue portant sur l'exercice 1990-1991, Revenu Canada a estimé que 20 p. 100 des déclarations T-106 qu'il aurait dû recevoir étaient manquantes.

³ *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, OCDE, Paris, 1995, p. P-1.

⁴ Par exemple, l'ouverture du Bloc de l'Est ainsi que celle de certaines parties de l'Extrême-Orient ont créé de nouvelles possibilités commerciales pour les entreprises multinationales et modifié la structure des échanges.

⁵ OCDE, *supra.*, p. P-3 et P-4.

« Lorsque les prix de transfert ne reflètent pas les mécanismes du marché et le principe de pleine concurrence, cela peut avoir pour effet de fausser aussi bien le montant de l'impôt dû par des entreprises associées que les recettes fiscales du pays d'accueil »⁶.

Il n'est donc pas étonnant, compte tenu de la mondialisation croissante du commerce et des changements de nature des fonctions commerciales qui s'imposent pour que les entreprises restent concurrentielles, que les administrations fiscales s'inquiètent de plus en plus de l'impact des prix de transfert sur les recettes fiscales. Parallèlement, ces prix – et l'attention croissante que leur accordent les autorités fiscales de différents pays – deviennent un important sujet de préoccupation pour les entreprises multinationales. D'ailleurs, les prix de transfert n'intéressent pas que les multinationales dont le chiffre d'affaires se calcule en milliards, puisqu'ils ont une incidence sur toutes les entités qui font des affaires dans plus d'un pays, ce qui comprend de nombreuses petites sociétés (souvent privées) ayant des activités au Canada et aux États-Unis. En fait, il est important pour toutes les entreprises – et surtout pour les petites – que la législation sur les prix de transfert et les pratiques administratives en la matière soient clairement comprises et aussi faciles à respecter que possible.

Le « fer de lance » en matière de prix de transfert est l'administration fiscale des États-Unis, l'*Internal Revenue Service* (IRS), qui bénéficie à cet égard de l'appui du Congrès et d'autres dirigeants politiques américains. En général, les autres pays – y compris les membres de l'OCDE – ont réagi défensivement aux initiatives américaines dans ce domaine. La plupart d'entre eux, dont le Canada, ont opté pour des mesures administratives, mais quelques-uns, comme la France, l'Australie et le Mexique, ont adopté ou envisagent d'adopter une législation plus dure en ce qui concerne les prix de transfert.

Aux États-Unis, les risques de manipulation des prix de transfert ont entraîné l'adoption de règles détaillées, assorties de dispositions qu'on peut considérer comme lourdes en matière d'observation et de production de documents, et de pénalités fiscales passablement sévères. Les entreprises actives aux États-Unis sont très conscientes de ces mesures (et surtout des pénalités)⁷.

Les autorités fiscales internationales ont elles aussi réagi aux initiatives américaines, essentiellement en examinant de plus près les transactions entre apparentés des entreprises multinationales. Ainsi, l'OCDE a publié en 1995 une refonte de ses lignes directrices de 1979 intitulées *Prix de transfert et entreprises multinationales* et a procédé à de nouvelles mises à jour en 1996. L'Australie a annoncé de nouvelles exigences d'observation de ses règlements; enfin, la France et le Japon ont tous deux annoncé de nouvelles initiatives en matière de prix de transfert.

⁶ OCDE, *supra.*, p. I-2, par. 1.3.

⁷ Dans un sondage Ernst & Young mené en 1996 auprès de plus de 200 entreprises multinationales ayant des activités aux États-Unis, 89 p. 100 des répondants ont déclaré avoir produit de la documentation sur leurs politiques en matière de prix de transfert sous une forme compatible avec les règlements de l'IRS, pour éviter de se voir imposer des pénalités par les autorités américaines.

Le présent document résume les règles fiscales applicables dans différents pays aux transactions entre apparentés et les compare aux règles en vigueur au Canada. Il expose aussi les changements ou les approches envisageables au Canada en vue de la réalisation des objectifs suivants :

- favoriser la création d'emplois et la croissance économique;
- protéger l'assiette fiscale canadienne;
- simplifier le système; et
- privilégier l'équité, en faisant en sorte que toutes les entreprises partagent le coût de la prestation des services gouvernementaux.

Sommaire

Effet des problèmes relatifs aux prix de transfert

- Les politiques d'administration et d'exécution en matière de prix de transfert peuvent accroître le risque de double imposition et faire obstacle à la libre circulation des biens, des services ou des capitaux, et, partant, freiner la croissance économique et la création d'emplois⁸.
- L'imposition par les autorités étrangères de pénalités ou d'obligations de fournir toutes sortes de documents, combinée à des procédures rigoureuses de vérification des prix de transfert, constitue une menace pour l'assiette fiscale canadienne, étant donné que les entreprises peuvent tenter de pécher par excès de respect des règles fiscales qui leur sont imposées par ces autorités.
- Pour assurer la souplesse et la simplicité de son régime fiscal, le Canada ne saurait actuellement être mieux servi que par des dispositions fiscales générales, plutôt qu'excessivement détaillées, sur les méthodes et les pratiques en matière de prix de transfert.

Base de fixation des prix de transfert entre apparentés

- Le Canada devrait continuer à appliquer les méthodes transactionnelles reconnues par l'OCDE pour évaluer les prix de transfert entre apparentés.
- Il n'est pas nécessaire de modifier le critère général et souple du caractère « raisonnable dans les circonstances » prévu par l'article 67 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

⁸ Quand le « risque » de double imposition se concrétise, les contribuables peuvent se prévaloir des mécanismes de règlement des différends qui leur sont offerts, dont l'engagement de l'autorité compétente prévu dans les dispositions sur la procédure amiable des traités fiscaux.

Politiques et principes administratifs

- La *Circulaire d'information IC 87-2* devrait être mise à jour le plus tôt possible⁹, avec un contenu plus exhaustif et des exemples plus complets. En outre, elle devrait préciser davantage les méthodes administratives auxquelles Revenu Canada a recours pour évaluer les méthodes de fixation des prix de transfert utilisées par les contribuables.
- Les principes de perception des droits de douane et de la Taxe sur les produits et services (TPS) devraient être plus compatibles avec ceux de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour le règlement des différends sur les prix de transfert¹⁰.
- Un programme d'échange de cadres entre Revenu Canada et le secteur privé devrait être mis sur pied, dans toute la mesure du possible, pour favoriser les échanges de compétences.
- Revenu Canada devrait donner une idée de la façon dont il entend se servir des renseignements tirés des T-106 et des déclarations de revenu dans ses activités d'exécution et de vérification en matière de prix de transfert.

Pratiques de vérification

- Revenu Canada devrait poursuivre la formation et maintenir le statut spécialisé du personnel chargé des vérifications des prix de transfert. La participation de ces spécialistes à toutes les vérifications de ce genre devrait être obligatoire.
- Le personnel spécialisé en prix de transfert des bureaux de services fiscaux (BSF) devrait comprendre des employés de soutien juridique et économique.
- Jusqu'à ce que le personnel des BSF ait acquis plus d'expérience, les propositions de nouvelles cotisations relatives aux prix de transfert devraient être renvoyées à la Direction des programmes fiscaux internationaux d'Ottawa, pour qu'elles puissent être traitées de façon uniforme dans tout le pays. Les contribuables devraient être autorisés à participer au processus de renvoi.

Charge de la preuve

- Les contribuables devraient être en mesure de prouver que leurs prix de transfert entre apparentés sont raisonnables, en fournissant des documents établis au moment de l'exécution de la transaction. La portée des documents à produire variera selon le cas, mais on n'exigera vraisemblablement pas une documentation aussi complète que celle qu'il faut fournir aux autorités fiscales américaines.

⁹ L'IC 87-2 a été publiée en 1987. On la révisé actuellement pour qu'elle reflète la position actuelle de Revenu Canada sur la fixation des prix de transfert, compte tenu des recommandations récentes de l'OCDE.

¹⁰ La *Loi de l'impôt sur le revenu*, la *Loi sur les douanes* et la *Loi sur la taxe d'accise* du Canada sont des textes bien distincts, qui ont été promulgués pour répondre à des besoins à la fois précis et différents. De plus, divers accords et mécanismes internationaux peuvent s'appliquer à ces taxes et impôts et limiter la capacité de Revenu Canada de parvenir à cette compatibilité.

Administration, pénalités et exigences d'observation

- Comme il faut concilier à la fois l'équité et la simplicité avec les contraintes imposées par l'information détaillée à fournir et les pénalités prévues par d'autres administrations fiscales, tout en maintenant l'équilibre entre la souplesse et le flou des règles, d'une part, ainsi que leur rigidité et leur caractère très détaillé, d'autre part, le Canada est bien servi par des règles moins précises que celles qu'on applique aux États-Unis.
- Les initiatives de Revenu Canada pour intensifier ses activités de vérification des transactions entre apparentés sont justifiées. Qui plus est, son approche constamment favorable à un recours accru aux contrôles simultanés est louable¹¹. Il faudrait envisager des vérifications en temps réel des transactions pour lesquelles des prix de transfert ont été fixés.
- Le Canada devrait instituer des pénalités précises en cas de minoration du revenu résultant d'une manipulation des prix de transfert. Dans ce contexte, il faudrait distinguer les contribuables qui ont agi de bonne foi (comme le prouvent de façon raisonnable des documents établis lors de l'exécution de la transaction).

Accords de fixation préalable de prix de transfert

- Le programme des accords de fixation préalable de prix de transfert (appelés « ententes anticipées en matière de prix de transfert » à Revenu Canada) est d'une importance vitale pour assurer l'application équitable et transparente du régime fiscal canadien et en maintenir la compétitivité.
- Le programme des accords de fixation préalable de prix de transfert a besoin de ressources supplémentaires; il faudrait offrir aux petites entreprises une procédure « accélérée » ou allégée à cet égard¹².

Autorité compétente

- Les contribuables canadiens devraient être tenus parfaitement au courant des progrès des procédures intentées par des autorités compétentes qui les touchent¹³.

¹¹ D'après nos renseignements, Revenu Canada recommande vivement le programme de vérification simultanée aux partenaires avec lesquels le Canada a signé des traités.

¹² Revenu Canada accepte actuellement de mettre à l'essai deux formules limitées et accélérées d'accords de ce genre, pour déterminer comment son programme pourrait être adapté afin de répondre aux besoins des petites entreprises dans le contexte des prix de transfert.

¹³ En mai 1995, la Direction des programmes fiscaux internationaux de Revenu Canada a publié une mise à jour de sa *Circulaire d'information IC 71-17R4*, sur l'engagement de l'autorité compétente du Canada. Les révisions reflétaient la nécessité d'une collaboration et d'une participation accrues des contribuables touchés.

Contexte

Cette partie du rapport est un exposé général au sujet de l'utilisation et des implications des politiques de fixation des prix de transfert ainsi que de leur effet sur les bénéfices déclarés des entreprises ayant des activités internationales. Elle décrit les procédures communes en matière de prix de transfert et donne un aperçu des régimes applicables dans divers pays, le Canada, les États-Unis, l'Australie et le Japon¹⁴. Enfin, elle fait état des constatations d'études menées par Ernst & Young en 1995 et en 1996 sur diverses questions liées aux prix de transfert.

Qu'est-ce que les prix de transfert?

Les entreprises multinationales sont actives dans plus d'un pays soit directement, grâce à leurs succursales, soit indirectement, par l'intermédiaire de filiales. Quelle que soit leur forme, les activités des différentes unités d'exploitation d'une multinationale sont rarement autarciques ou indépendantes, de sorte qu'il y a des transactions entre elles. Le prix auquel des biens, des services ou des capitaux sont échangés entre ces unités apparentées est appelé prix de transfert; il peut être fixé selon diverses méthodes.

Le prix de transfert facturé pour des biens, des services ou des capitaux est compris dans le revenu du fournisseur et déduit par l'entité qui bénéficie de la prestation¹⁵. Il s'agit souvent d'un des postes les plus importants de produits ou de charges pour les sociétés apparentées en cause.

Du point de vue de l'entreprise, bien des facteurs influent sur la détermination du montant à facturer pour l'échange de biens ou de services au sein d'un groupe de sociétés. Les facteurs liés à la rémunération et à la mesure du rendement peuvent militer en faveur d'une méthode, le souci de la simplicité en faveur d'une autre et les considérations fiscales en faveur d'une troisième. D'autres facteurs encore peuvent intervenir. Les gouvernements ont intérêt, du point de vue de leurs recettes fiscales, à ce que les entreprises déclarent correctement les bénéfices réalisés dans leur territoire, et cela, d'autant plus quand l'impôt applicable à une des parties à une transaction entre apparentés est beaucoup moins élevé dans le pays de l'autre partie. En outre, d'autres contraintes gouvernementales peuvent intervenir dans la détermination des prix de transfert, par exemple de lourdes pénalités ou des mesures restrictives applicables aux transactions entre apparentés.

Existe-t-il des méthodes acceptées de fixation des prix de transfert?

Les gouvernements souscrivent généralement – souvent dans des traités fiscaux bilatéraux – à la norme de pleine concurrence pour la fixation des prix de transfert, ce qui signifie que les entreprises apparentées devraient traiter entre elles comme si elles n'avaient aucun lien de

¹⁴ Les administrations fiscales de ces pays ont formé la *Pacific Association of Tax Administrators* (PATA) pour favoriser la coopération et l'uniformité administrative entre elles. En 1995, les membres de la PATA ont publié des lignes directrices communes sur les accords bilatéraux (et multilatéraux) de fixation préalable de prix de transfert.

¹⁵ Le droit fiscal applicable dans les pays respectifs des parties à la transaction peut influencer sur le moment ou sur le montant de l'inclusion ou de la déduction du prix de transfert.

dépendance¹⁶. Par l'intermédiaire de l'OCDE, 25 des plus grands pays industrialisés du monde, dont le Canada, ont déclaré reconnaître la norme de pleine concurrence pour la fixation des prix de transfert et adopté des principes applicables aux méthodes à utiliser pour respecter cette norme¹⁷.

Même si les pays s'entendent en général pour reconnaître la norme de pleine concurrence, certains ont des façons différentes de l'interpréter et d'appliquer les méthodes généralement acceptées¹⁸. Ce sont ces différences qui causent de l'incertitude et introduisent un risque fiscal dans l'équation. Par conséquent, l'entreprise multinationale doit concilier des interprétations contradictoires de façon à minimiser ses risques financiers. La source géographique de son plus gros volume de transactions influe naturellement sur cette démarche (p. ex., l'entreprise multinationale basée aux États-Unis tend à devoir déclarer plus de transactions entre apparentés aux États-Unis que dans n'importe quel autre pays, de sorte que son risque fiscal tend aussi à être plus élevé aux États-Unis qu'ailleurs). L'existence de pénalités fiscales et autres pénalités financières entre elle aussi en ligne de compte, comme on le verra plus loin.

L'attitude des multinationales à l'égard des politiques et des procédures administratives élaborées par divers gouvernements en matière de prix de transfert a fait l'objet de deux études d'Ernst & Young au cours des douze derniers mois¹⁹.

Étude mondiale d'Ernst & Young sur les entreprises multinationales – 1995²⁰

En 1995, Ernst & Young International a fait réaliser une étude indépendante auprès d'entreprises multinationales ayant des activités dans huit pays, dont le Canada, les États-Unis, le Royaume-Uni et le Japon²¹. Dans le cadre de cette étude, les autorités fiscales des pays visés se sont vu

¹⁶ Voir par exemple l'article IX de la *Convention des impôts sur le revenu 1980* (dans sa version modifiée) conclue entre le Canada et les États-Unis d'Amérique, qui prévoit l'application du principe de pleine concurrence dans les transactions entre apparentés.

¹⁷ OCDE, *supra*, chapitre 1. Les normes acceptées sont fondées sur des méthodes transactionnelles, celles du prix comparable sur le marché libre (CUP), de la transaction comparable sur le marché libre (CUT), du prix de revente moins le prix de revient et du prix de revient majoré, celle de la méthode transactionnelle de la marge nette et celle du partage des bénéfices.

¹⁸ On peut par exemple comparer l'obligation imposée par l'*Internal Revenue Code* des États-Unis, qui exige des résultats compatibles avec le régime de pleine concurrence, et la norme de la *Loi de l'impôt sur le revenu* du Canada, qui prévoit un montant raisonnable dans les circonstances entre parties sans lien de dépendance. La norme américaine a mené à une approche fondée sur les résultats globaux qui peut nécessiter des redressements postérieurs aux transactions, tandis que le Canada a opté pour une approche au cas par cas.

¹⁹ Il y a eu d'autres études menées par diverses parties, dont celle de Charles River & Associates, aux États-Unis. Leurs résultats sont dans l'ensemble compatibles avec ceux des études d'Ernst & Young qui sont décrites dans le présent document.

²⁰ *Id.*

²¹ Cette étude réalisée en 1995 portait sur 25 entreprises dans chacun des six pays suivants : Australie, Canada, France, Allemagne, Pays-Bas et Royaume-Uni, ainsi que sur 50 entreprises américaines et 10 entreprises japonaises.

demander leurs commentaires sur divers aspects de l'évolution des méthodes de fixation des prix de transfert et sur l'utilisation des accords de fixation préalable de prix de transfert²².

Les résultats de l'étude ont clairement démontré que :

- la question des prix de transfert est d'une importance vitale pour les multinationales de tous les pays étudiés;
- plus les multinationales sont susceptibles d'être soumises à une vérification fiscale de leur méthode de fixation des prix de transfert, plus elles tiennent compte des réactions éventuelles des autorités fiscales lorsqu'elles établissent ou révisent ces méthodes;
- la plupart des multinationales connaissent bien le principe des accords de fixation préalable de prix de transfert et s'attendent à ce qu'on y ait de plus en plus recours dans l'avenir.

Selon 80 p. 100 des multinationales qui ont participé à l'étude, la fixation des prix de transfert serait leur problème fiscal international le plus important à l'heure actuelle. Environ la moitié ont déclaré que c'est leur problème fiscal le plus urgent, toutes catégories confondues. Cela dit, et même si les répondants canadiens ont donné à cet égard des réponses compatibles avec celles de leurs homologues du reste du monde, ce sont eux qui étaient les plus susceptibles de devoir répondre au Canada à des questions sur leurs méthodes de fixation des prix de transfert²³. Globalement, 83 p. 100 des répondants ont déclaré que leurs méthodes de fixation des prix de transfert avaient fait l'objet d'une vérification fiscale.

En réponse à une question sur les vérifications portant sur leurs filiales à l'étranger, les multinationales ont été unanimes : les autorités fiscales des États-Unis sont les plus actives en matière de vérification de la fixation des prix de transfert; chose étonnante, Revenu Canada venait bien plus loin dans la liste²⁴.

On a aussi demandé aux entreprises jusqu'à quel point elles étaient susceptibles de tenir compte de la possibilité d'une vérification fiscale dans leur choix d'une méthode de fixation des prix de transfert. Faut-il s'étonner de constater que plus de 90 p. 100 des multinationales américaines ont déclaré qu'elles le feraient dans une certaine, voire dans une grande mesure, quand on connaît la réglementation et les pénalités imposées aux États-Unis? À cet égard, il est plutôt étonnant que les multinationales canadiennes et britanniques suivent de près celles des États-Unis²⁵. Même en Allemagne et en France, où les autorités fiscales scrutent les méthodes de fixation des prix de

²² Les autorités canadiennes, allemandes, néerlandaises et britanniques ont fait des commentaires sur les résultats de l'enquête ou sur le processus des accords de fixation préalable de prix de transfert.

²³ Plus de 90 p. 100 des multinationales canadiennes répondantes ont dû satisfaire à des demandes de renseignements de Revenu Canada, et 48 p. 100 d'entre elles faisaient l'objet d'une vérification de Revenu Canada en matière de prix de transfert au moment de l'enquête.

²⁴ La proportion des entreprises canadiennes répondantes qui ont déclaré faire l'objet d'une vérification fiscale à l'étranger s'élevait à 36 p. 100. En outre, de toutes les multinationales qui ont fait l'objet d'une vérification fiscale dans un pays étranger où elles ont une filiale, 34 p. 100 ont déclaré faire actuellement l'objet d'une vérification de l'IRS et 34 p. 100 aussi ont déclaré en avoir fait l'objet d'une dans le passé. Pour le Canada, les proportions correspondantes sont de 12 p. 100 et de 11 p. 100 respectivement.

²⁵ Respectivement 88 p. 100 et 84 p. 100.

transfert d'un oeil moins critique, un peu plus de 70 p. 100 des répondants ont déclaré considérer la possibilité d'une vérification comme suffisamment importante pour en tenir compte dans le choix de leurs méthodes de fixation des prix de transfert.

Ce risque est plus sérieux aux yeux des grandes multinationales que du point de vue des petites entreprises, et les entreprises qui avaient déjà subi des vérifications fiscales étaient plus enclines que les autres à en tenir compte²⁶.

Environ un tiers des répondants ont déclaré avoir adopté une politique défendable, étayée par une documentation suffisante. Près du tiers adaptent leurs méthodes de fixation des prix de transfert aux pratiques des autorités fiscales locales. Un quart seulement ont déclaré avoir opté pour une approche commerciale fondée sur le principe de pleine concurrence. Un certain nombre ont aussi dit adapter leurs méthodes de fixation des prix de transfert à l'approche particulièrement rigide de certains pays (surtout des États-Unis)²⁷. La mention particulière des règles américaines semble confirmer le bien-fondé de la crainte de certains autres pays, dont le Canada, qui estiment que ces règles et les pénalités correspondantes ont incité les multinationales à opter pour des méthodes de fixation des prix de transfert par trop respectueuses du régime américain²⁸.

Quand on leur a demandé de préciser les types de transactions qui font l'objet d'une vérification, les multinationales ont répondu, dans l'ordre suivant :

- les frais facturés pour les services d'administration ou de gestion;
- les redevances et les autres frais facturés pour des biens incorporels;
- les prix de transfert des produits destinés à la revente;
- les opérations de financement;
- les frais facturés pour des services techniques.

Les frais facturés pour les services d'administration et de gestion sont évidemment les plus faciles à retracer et à vérifier pour les autorités fiscales. En pareil cas, la détermination par une vérification à trois volets de l'existence, de l'avantage et de la non-duplication, associée à

²⁶ Parmi les grandes entreprises multinationales, 46 p. 100 ont dit tenir largement compte de la possibilité de faire l'objet d'une vérification fiscale dans leur choix d'une méthode de fixation des prix de transfert, comparativement à 26 p. 100 seulement des petites entreprises. Seulement 17 p. 100 des entreprises qui n'avaient pas fait l'objet d'une vérification en la matière ont déclaré tenir compte de la possibilité d'une vérification dans leur choix d'une méthode.

²⁷ La proportion des répondants qui ont dit adapter leurs méthodes de fixation des prix de transfert aux règles américaines est de 7 p. 100. D'autres répondants ont dit adapter leurs méthodes aux règles allemandes, canadiennes ou japonaises.

²⁸ Cette tendance est d'ailleurs encore confirmée par l'étude de 1996 sur les pratiques relatives aux documents à fournir, *infra*. D'un autre côté, un certain nombre d'entreprises qui craignent de subir des pénalités ont demandé des accords bilatéraux de fixation préalable de prix de transfert.

l'absence de majoration, fait qu'il est facile pour le vérificateur d'établir si les frais facturés sont raisonnables²⁹.

Les prix de transfert des biens corporels ou incorporels sont un peu plus difficiles à évaluer et leur détermination est souvent plus subjective. Néanmoins, d'après diverses études canadiennes inédites, il semble que les vérificateurs de Revenu Canada soient de plus en plus disposés à analyser les échanges de marchandises et les redevances lorsqu'ils enquêtent sur des transactions internationales. Aux États-Unis, ce sont les transactions portant sur des intérêts et des redevances qui donnent lieu au plus grand nombre de redressements, mais ce sont les transferts de biens qui entraînent les redressements les plus importants en valeur³⁰.

L'étude de 1995 portait aussi sur les procédures des autorités compétentes. En général, les répondants étaient insatisfaits de la procédure de l'autorité compétente (dans 52 p. 100 des cas au Canada), globalement en raison des délais (qui se comptent en années) et de l'incertitude des résultats. Dans une certaine mesure, cette insatisfaction se reflète dans les commentaires sur le processus des accords de fixation préalable de prix de transfert. Même si les multinationales basées au Canada ne tendent guère à se prévaloir de ce genre d'accords pour le moment, elles connaissent presque toutes très bien la notion, et environ 80 p. 100 d'entre elles s'attendaient à ce qu'on y ait recours davantage dans l'avenir³¹.

Étude d'Ernst & Young sur les documents à fournir à l'égard des prix de transfert – 1996³²

En raison de l'importance de la fixation des prix de transfert et de la charge de travail croissante que représente la production de documents sur les politiques en la matière, particulièrement pour les autorités fiscales américaines, Ernst & Young a voulu demander aux multinationales des renseignements sur les questions liées à la production de ces documents. Plus de 200 multinationales, dont 90 p. 100 basées aux États-Unis, ont répondu aux chercheurs; elles ont déclaré que la fixation des prix de transfert était une de leurs principales préoccupations fiscales, comme les répondants à l'enquête de 1995 l'avaient dit.

Près de 90 p. 100 des répondants ont déclaré qu'ils produisaient des documents sur leurs politiques de fixation des prix de transfert, notamment pour minimiser les risques de se voir imposer des pénalités par les autorités américaines. Près des deux tiers d'entre eux ont dit conserver des documents sur cette activité en prévision d'une vérification de l'IRS, et la moitié cherchaient à obtenir une évaluation des risques que leurs méthodes de fixation de prix de transfert leur faisaient courir. Un peu plus de 40 p. 100 ont déclaré qu'ils tentaient d'étayer leur approche à cet égard pour d'autres fins que celles de satisfaire aux exigences de l'administration fiscale des États-Unis. Enfin, près des trois quarts ont précisé que les documents qu'ils

²⁹ De nombreux vérificateurs de Revenu Canada disent d'ailleurs que ce sont des « cibles faciles » pour certains types de redressements, car les entreprises, souvent, ne se donnent pas la peine de justifier ce genre de frais.

³⁰ Cette constatation est basée sur des renseignements obtenus de l'IRS.

³¹ Toutefois, un peu moins de la moitié des répondants canadiens ont déclaré que leur entreprise allait se prévaloir d'un tel accord.

³² *1995 Transfer Pricing Documentation Survey, The Year in Review*, Ernst & Young, 1996.

produisaient englobaient tous ou presque tous ceux qu'ils doivent fournir en application de la réglementation américaine sur les prix de transfert³³.

Les répondants ont bien précisé que les exigences documentaires des autorités fiscales autres que celles des États-Unis les inquiétaient moins : le tiers d'entre eux ont même dit qu'ils ne préparaient pas de documents pour les administrations fiscales étrangères. Environ la moitié ont déclaré qu'ils se servaient des documents préparés pour les autorités fiscales américaines dans les autres pays, essentiellement sans les modifier. Seul un répondant sur quatre a dit qu'il préparait d'autres documents à l'intention des administrations fiscales étrangères. Cette réaction s'explique peut-être par l'absence d'exigences quant aux documents à fournir, ou de lourdes pénalités, dans la plupart des autres pays.

Bien que, dans l'ensemble, les autres pays³⁴ s'opposent à l'utilisation de la méthode des bénéfices comparables³⁵, qui est basée sur les résultats, il reste que 49 p. 100 des répondants s'en servent soit exclusivement, soit en combinaison avec une autre méthode pour fixer les prix de transfert des biens corporels, et que 37 p. 100 s'en servent dans le cas des biens incorporels. Environ la moitié des répondants ont dit utiliser plus d'une méthode pour fixer les prix de transfert des biens corporels, et le quart d'entre eux faisaient de même dans le cas des biens incorporels. Comme l'utilisation de la méthode des bénéfices comparables n'est pas acceptée par l'OCDE³⁶, la mesure dans laquelle les répondants l'utilisent est révélatrice de l'influence exercée sur la fixation des prix de transfert par la réglementation détaillée et les pénalités appliquées aux États-Unis. Ce phénomène est d'ailleurs reconnu par de nombreux répondants, puisque 25 p. 100 de ceux qui se servent de la méthode des bénéfices comparables ont dit s'attendre à la présenter aux autorités étrangères comme une autre méthode, et que 10 p. 100 ont précisé qu'elle serait probablement contestée par les administrations fiscales des pays étrangers. Enfin, quelque 40 p. 100 n'étaient pas sûrs des conséquences de leur utilisation de cette méthode, alors que 25 p. 100 ne prévoyaient aucune difficulté vis-à-vis des administrations fiscales étrangères.

Les politiques de fixation des prix de transfert d'environ la moitié des répondants faisaient l'objet d'une vérification au moment de l'étude, et beaucoup d'entre eux s'étaient fait demander de fournir des documents par les administrations fiscales étrangères, comme l'indique le tableau ci-dessous :

³³ Les exigences américaines à cet égard sont exposées à la page 11.

³⁴ Voir par exemple le communiqué 94-3, publié conjointement par Revenu Canada et par le ministère des Finances le 7 janvier 1995.

³⁵ Selon cette méthode, les bénéfices réalisés par une entreprise apparentée sont comparés à ceux des entreprises sans lien de dépendance exerçant des fonctions analogues. Les procédures applicables sont exposées de façon détaillée dans le règlement d'application de l'*Internal Revenue Code* des États-Unis.

³⁶ OCDE, *supra*, par. 3.1. Selon les *Principes* de l'OCDE, les entreprises peuvent se fonder en dernier ressort sur la « méthode transactionnelle de la marge nette » si elles préfèrent utiliser une méthode fondée sur les bénéfices. L'OCDE rejette la méthode des bénéfices comparables, à moins qu'elle ne respecte le principe de pleine concurrence. Certains auteurs américains estiment que la méthode transactionnelle de la marge nette équivaut à celle des bénéfices comparables, mais leur interprétation n'est pas généralement acceptée (voir par exemple le texte de l'allocation présentée par Carole Gouin, de Revenu Canada, à la rencontre des 6 et 7 juin 1996 des volets canadiens et américains de l'Association fiscale internationale, à Montréal).

Pays	N ^{bre} d'entreprises faisant l'objet d'une vérification	N ^{bre} d'entreprises devant fournir des documents
Canada	28	16
Royaume-Uni	24	7
Allemagne	13	3
Australie	10	8
États-Unis	19	n.d.
Autres	22	11

Ces résultats confirment que Revenu Canada a intensifié ses activités dans ce domaine et s'efforce avec diligence d'obtenir des documents, même s'il n'existe pas d'exigences législatives ou réglementaires de production de documents ni de pénalités à cet égard.

L'étude a en outre révélé que plus de 60 p. 100 des répondants avaient recours à des conseillers de l'extérieur pour satisfaire aux exigences de production de documents. C'est un exercice relativement coûteux, tant en argent qu'en temps, comme on peut le voir dans le tableau suivant :

Volume des ventes	Coût médian	N ^{bre} d'heures médian
Moins de 500 millions de dollars É.-U.	45 000 \$ É.-U.	120
De 500 millions à 1 milliard de dollars É.-U.	50 000 \$ É.-U.	165
De 1 à 5 milliards de dollars É.-U.	100 000 \$ É.-U.	200
Plus de 5 milliards de dollars É.-U.	150 000 \$ É.-U.	500

Les multinationales non américaines consacraient plus de temps et d'argent à cette activité que leurs homologues basées aux États-Unis. En outre, le tableau montre bien que les coûts d'observation des exigences américaines sont relativement plus élevés pour les petites entreprises.

Principes de l'OCDE en matière de prix de transfert

L'OCDE a publié au milieu de l'année 1995 une mise à jour exhaustive des lignes directrices sur les prix de transfert qu'elle avait faites paraître en 1979. Les nouveaux *Principes* sont présentés dans un petit cartable à anneaux pour qu'on puisse les mettre à jour fréquemment³⁷.

Fondamentalement, l'OCDE y réaffirme le principe de pleine concurrence pour la fixation des prix de transfert, en manifestant sa préférence pour les méthodes fondées sur les transactions plutôt

³⁷ La première mise à jour, portant sur les services, a été publiée en 1996.

que sur les bénéfiques. Néanmoins, elle considère comme acceptables deux méthodes fondées sur les bénéfiques, la méthode transactionnelle de la marge nette et celle du partage des bénéfiques³⁸.

Ceux qui s'occupent de la fixation de prix de transfert devraient être conscients de l'importance variable que les autorités fiscales, selon les pays, attribuent aux *Principes* de l'OCDE. Le ministère du Revenu du Royaume-Uni (*Inland Revenue*) les applique; par contre, les autorités fiscales d'Allemagne les ont accueillis avec froideur³⁹. L'administration fiscale du Canada y est favorable⁴⁰, bien qu'elle ait des réserves sur l'applicabilité de la méthode transactionnelle de la marge brute. Aux États-Unis, les spécialistes oeuvrant sur le terrain ne tiennent virtuellement aucun compte de la position de l'OCDE; c'est la réglementation de l'IRS qui s'applique⁴¹.

Évolution de la situation aux États-Unis

Au cours des dernières années, plusieurs mesures importantes ont été prises aux États-Unis. Avant tout, les autorités fiscales américaines ont publié d'abord sous forme d'ébauche, puis en version définitive, le règlement 482 régissant les transactions entre apparentés; ce règlement est désormais en vigueur⁴². Fondamentalement, il exige la production de documents établis au moment de l'exécution de la transaction et justifiant la méthode que les entreprises utilisent pour déterminer les résultats de leurs transactions intercompagnies, à défaut de quoi tout redressement peut les rendre passibles de pénalités équivalant soit à 20, soit à 40 p. 100 de la minoration de l'impôt exigible⁴³. En outre, les autorités américaines ont publié des règles détaillées sur les

³⁸ OCDE, *supra*, Chapitre III. Différents auteurs ont décrit la méthode transactionnelle de la marge nette comme une approche pouvant étayer ou éliminer le recours à celle des bénéfiques comparables, qu'on utilise aux États-Unis pour fixer les prix de transfert. Deux articles ont été publiés sur la méthode transactionnelle de la marge nette. Dans le premier, Robert Culbertson (*Tax Notes International*, 7 août 1995) conclut qu'elle est identique à celle des bénéfiques comparables. Dans l'autre, Michel Taly (*Tax Notes International*, 29 janvier 1996) déclare que les fiscalistes américains qui auraient conclu après avoir lu l'article de Culbertson que se fonder sur la méthode de bénéfiques comparables pour fixer les prix de transfert est fondamentalement tout à fait acceptable pour les administrations fiscales européennes risquent de causer de sérieuses difficultés aux multinationales basées aux États-Unis qui font partie de leur clientèle. Et Culbertson, et Taly avaient participé aux négociations de l'OCDE, mais ils n'en semblent pas moins être arrivés à une interprétation diamétralement opposée du consensus. Revenu Canada préfère que les entreprises aient recours à une méthode fondée sur les transactions, tout en employant la méthode du partage des bénéfiques quand la situation s'y prête (souvent pour évaluer le caractère raisonnable d'une autre méthode). Pour le moment, il semble que Revenu Canada s'attende à ce que la méthode transactionnelle de la marge nette soit employée rarement, tout au plus.

³⁹ Les autorités allemandes estiment qu'on a fait trop confiance aux méthodes fondées sur les bénéfiques.

⁴⁰ Communiqué de presse daté du 28 juillet 1995; le Département du Trésor des États-Unis a publié un communiqué analogue à ce moment-là.

⁴¹ Selon l'IRS, sa réglementation est compatible avec les *Principes* de l'OCDE.

⁴² Dans l'ensemble, les entreprises américaines sont tenues de produire des documents établis au moment de la transaction pour justifier leurs méthodes de fixation des prix de transfert à partir du moment où elles ont déposé leurs déclarations de revenu de 1994 aux États-Unis; dans le cas des entreprises dont l'exercice se terminait le 31 décembre, ces renseignements devaient être compilés au plus tard le 15 septembre 1996.

⁴³ La pénalité est de 20 p. 100 si le supplément d'impôt exigible dépasse 5 millions de dollars ou 10 p. 100 des rentrées brutes; dans le cas des redressements excédant 20 millions de dollars ou 20 p. 100 des rentrées brutes, la pénalité est de 40 p. 100. Des dispositions particulières s'appliquent aux petites entreprises et aux cas où les entreprises avaient des motifs raisonnables d'agir comme elles l'ont fait.

accords de partage des coûts et mis à jour leurs procédures relatives aux accords de fixation préalable de prix de transfert.

Bref, le règlement précise les dix principaux documents à fournir pour justifier la méthode optimale employée par l'entreprise⁴⁴ :

- explication des activités du contribuable, y compris les facteurs économiques et juridiques influant sur la fixation de ses prix de transfert;
- description de la structure organisationnelle influant sur ses transactions entre apparentés;
- pièces et ententes justificatives;
- description de la ou des méthodes utilisées pour fixer les prix de transfert, avec les motifs de leur choix;
- description des méthodes rejetées, avec les motifs de leur rejet;
- description et analyse des transactions entre apparentés;
- description et analyse des opérations comparables utilisées pour justifier ces choix;
- explication de l'analyse et des projections économiques;
- description des données pertinentes obtenues entre la fin de l'exercice et le moment auquel la déclaration de revenu a été produite;
- index général des principaux documents justificatifs.

En plus d'exiger des contribuables ces documents établis lors de l'exécution de la transaction – qui doivent être disponibles, mais n'ont pas à être produits avec la déclaration de revenu –, l'IRS leur impose l'obligation de joindre aux déclarations certains renseignements sur leurs transactions entre apparentés et sur leurs activités à l'étranger⁴⁵.

L'expérience que les contribuables ont des vérifications effectuées par l'IRS est variable. Dans certains districts, l'examen des activités des entreprises étrangères est devenu plus rigoureux; dans d'autres, on n'a constaté aucun changement sensible à cet égard. Globalement, on peut s'attendre à ce que le spécialiste des questions fiscales internationales auquel le dossier est confié consulte un économiste ou un ingénieur industriel du bureau local de l'IRS.

⁴⁴ Ces documents doivent être préparés au cours de la même période que celle du dépôt de la déclaration de revenu de l'entreprise aux États-Unis et fournis à l'IRS au plus tard 30 jours après que celui-ci en a fait la demande.

⁴⁵ Ces renseignements sont fournis dans les formulaires 5471 et 5472 de l'IRS.

Évolution dans d'autres pays

Australie

En plus d'appuyer le recours aux accords de fixation préalable de prix de transfert et d'élargir les possibilités à cet égard, l'*Australian Taxation Office* (l'ATO) a publié des règles exhaustives sur la fixation des prix de transfert et rendu des décisions provisoires sur :

- le choix et l'application des méthodes de fixation des prix de transfert;
- les exigences en matière de documents à fournir;
- les pénalités en cas de non-respect des règles.

L'ATO a élargi la portée de son programme de vérification fiscale et d'examen des stratégies fiscales en examinant les évaluations des risques relatifs aux prix de transfert; ce faisant, il se livre à un examen très détaillé des pratiques de fixation de ces prix. Il a aussi publié des lignes directrices sur les méthodes que les contribuables devraient utiliser pour déterminer dans quelle mesure ils s'exposent à des pénalités ainsi que pour calculer les risques qu'entraînent les redressements de leurs prix de transfert.

L'ATO fonde son régime de pénalités sur deux critères : premièrement, selon que le motif principal du contribuable était ou non d'échapper au fisc et, deuxièmement, selon qu'il avait une position raisonnablement défendable quant à l'observation du principe de pleine concurrence. Les pénalités varient généralement entre 10 et 50 p. 100 du redressement fiscal, quoiqu'elles se situent plus communément entre 10 et 25 p. 100 lorsque le contribuable n'était pas motivé par un désir d'évasion fiscale. L'ATO peut par ailleurs décider, à son gré, de renoncer à percevoir les pénalités exigibles au chapitre des prix de transfert.

L'ATO s'attend à ce que tous les contribuables documentent, au moment de l'exécution des transactions, leurs méthodes de fixation des prix de transfert, notamment :

- les documents produits dans le cadre normal de leurs activités commerciales;
- une analyse fonctionnelle de ces méthodes;
- une justification de la méthode retenue;
- les documents préparés dans le cadre de l'examen de leur méthode de fixation des prix de transfert.

Les contribuables doivent remplir une déclaration pour préciser la nature et l'ampleur de leurs transactions entre apparentés⁴⁶.

⁴⁶ Revenu Canada s'est inspiré des formulaires de déclaration de l'ATO et de l'IRS pour concevoir son formulaire T-106.

Japon

Le Japon a instauré en 1986 des règles sur la fixation des prix de transfert, pour être en mesure de percevoir une part équitable de l'impôt sur le revenu international des multinationales ayant des activités dans son territoire. Depuis, l'administration fiscale nippone – la NTA – a réclamé aux contribuables de nouvelles cotisations d'une valeur totale excédant 1,5 milliard de dollars; elle a en outre intensifié ses activités d'application des règles de fixation des prix de transfert au cours des trois dernières années. Ainsi, en octobre 1993, elle annonçait l'adoption d'une politique détaillée sur le passage à une nouvelle phase de suivi rigoureux, en plus d'élargir la portée de ses vérifications. (Cette initiative semble avoir été inspirée par l'évolution survenue aux États-Unis.) En 1995, la NTA a formé aux paliers régional et national des équipes spéciales chargées d'enquêter sur les questions de prix de transfert.

Enfin, la NTA s'est prononcée en faveur d'un système de confirmation anticipée analogue à celui des accords de fixation préalable de prix de transfert; plusieurs ententes sont en négociation dans ce contexte. Membre de la PATA, le Japon a adopté en septembre 1994 les *Guidelines on Bilateral Advance Pricing Agreements* (principes applicables aux accords de fixation préalable de prix de transfert) de cette association.

Corée

La Corée a annoncé l'adoption de règles exhaustives sur la fixation des prix de transfert et mis en oeuvre une procédure applicable aux accords préalables à cet égard.

Mexique

La *Hacienda* a annoncé des règles sur la fixation des prix de transfert pour les *maquiladoras*. La réglementation permet de leur imputer un rendement minimum, à moins que l'entreprise ne puisse prouver que ses opérations de transfert se font sans lien de dépendance. La législation mexicaine comprend diverses exigences de déclaration et d'avis. Le Mexique aurait conclu un certain nombre d'accords de fixation préalable des prix de transfert avec les États-Unis et compterait introduire un programme en bonne et due forme d'accords de ce genre.

France

La France a récemment annoncé des pénalités dans les cas de non-respect du principe de pleine concurrence.

Évolution au Canada

Il y a eu plusieurs événements importants au Canada. Premièrement, Revenu Canada a accru la visibilité de ses vérifications des transactions internationales. Il est désormais évident que plusieurs bureaux de district choisissent les entreprises qu'ils soumettent à des vérifications en se fondant sur les T-106 qu'elles ont produites; les formulaires T-106 eux-mêmes sont devenus plus complets, pour les déclarations produites après 1995. En outre, les pénalités pour non-observation ont été accrues, quoiqu'elles soient généralement plafonnées à 48 000 \$. Par ailleurs, pour les vérifications cycliques ordinaires, Revenu Canada fait fréquemment appel à des spécialistes

internationaux des bureaux des services fiscaux (BSF) locaux. Enfin, certains BSF se spécialisent dans divers secteurs d'activité. Contrairement aux bureaux de l'IRS, les BSF de Revenu Canada ne semblent pas avoir automatiquement accès sur place à des économistes et à des spécialistes des procédés industriels; néanmoins, la Division internationale d'Ottawa dispose d'un Groupe d'analyse économique qui fournit des services de soutien aux BSF.

Jusqu'à ces dernières années, la majorité des vérifications de Revenu Canada étaient axées sur les frais de services intercompagnies. Leur déroulement était généralement prévisible : elles commençaient par une demande de renseignements sur les activités du contribuable à l'étranger, suivie d'une proposition de déplacement des vérificateurs de Revenu Canada aux frais du contribuable jusqu'à ses bureaux à l'étranger, pour y examiner ses livres et ses registres, puis d'une demande d'analyse fonctionnelle et d'entrevues avec le personnel du contribuable à l'étranger. (Si les renseignements demandés ne lui sont pas fournis, Revenu Canada peut invoquer l'article 231.6 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour obtenir des renseignements sur les activités de l'entreprise du contribuable canadien à l'étranger afin de pouvoir déterminer son revenu.)

Dans le passé, les vérifications se concluaient fréquemment par le rejet partiel des déductions pour frais intercompagnies; de plus, le paragraphe 15(1) ou (2) de la Loi pouvait servir à déterminer l'impôt exigible de la compagnie mère étrangère. Les demandes de renseignements sur la fixation des prix de transfert des biens corporels ou incorporels étaient passablement rares, mais ce n'est plus le cas. Il est désormais courant que les vérificateurs sur le terrain réclament des analyses fonctionnelles afin que le contribuable justifie sa méthode de fixation des prix de transfert de biens corporels, et les redevances font elles aussi l'objet d'une vérification. Les vérificateurs se fient de plus en plus aux renseignements tirés d'autres vérifications comme points de repère pour déterminer si une méthode particulière de fixation des prix donne des résultats raisonnables.

Dans l'avenir, il est possible que les vérificateurs de Revenu Canada commencent à réclamer des doubles des documents exigés par les autorités fiscales américaines⁴⁷.

Au Canada, contrairement aux États-Unis, il n'existe guère de jurisprudence sur les méthodes de fixation des prix de transfert ou de valorisation. Les jugements rendus dans les affaires de ce genre, telles qu'*Indalex*⁴⁸, ont été fondées sur le caractère factice des transactions ou sur l'évitement fiscal. Néanmoins, des documents préliminaires ont été produits devant les tribunaux dans une affaire de fixation de prix de transfert (*SmithKline*) pour laquelle il faudra déterminer si un prix de transfert donné était raisonnable.

La *Loi de l'impôt sur le revenu* en vigueur au Canada prévoit une pénalité maximale de 2500 \$ envers le contribuable qui ne produit pas ou qui produit en retard une déclaration de renseignements T-106 dûment remplie. Dans les cas où Revenu Canada a signifié une mise en demeure de produire ce formulaire et que le contribuable ne s'y est pas conformé dans les 90 jours, il est passible d'une pénalité additionnelle de 1000 \$ par mois, jusqu'à concurrence de 24 000 \$.

⁴⁷ On ne sait pas encore très bien si ces renseignements pourraient être obtenus de l'IRS, aux termes du Traité, dans l'éventualité où le contribuable refuserait de les fournir directement à Revenu Canada.

⁴⁸ 88 DTC 6053 (C.A.F.).

Un avant-projet de loi déposé le 5 mars 1996 prévoit une augmentation des pénalités pour les déclarations T-106 dues après le 29 avril 1997 : la pénalité imposée à quiconque n'a pas produit la déclaration requise a été portée à 500 \$ par mois, jusqu'à un maximum de 24 mois (soit 12 000 \$). En outre, dans les cas où Revenu Canada a mis le contribuable en demeure de produire une déclaration T-106 dans une période donnée et que celui-ci n'a pas obtempéré, la pénalité reste de 1 000 \$ par mois, à concurrence de 24 000 \$.

L'avant-projet de loi prévoit en outre une pénalité supplémentaire de 24 000 \$ par T-106 en cas de faute lourde, lorsque le contribuable a produit une fausse déclaration ou omis de fournir des renseignements, qu'il y a participé, qu'il y a consenti ou qu'il a accepté que cette déclaration soit faite ou ces renseignements omis.

Les paragraphes 163(2) et 239(1) portent sur les cas où des fausses déclarations ou des omissions mènent à une minoration de l'impôt canadien exigible, auquel cas des pénalités pouvant aller de 50 à 200 p. 100 de l'impôt non payé peuvent être imposées. Il n'existe virtuellement aucun exemple d'application de ce genre de pénalités dans des cas de fixation des prix de transfert.

Accords de fixation préalable de prix de transfert

Dans certains pays, dont le Canada, les contribuables peuvent demander aux autorités fiscales d'approuver à l'avance une ou plusieurs méthodes de fixation des prix de transfert. Les ententes de ce genre peuvent être unilatérales, bilatérales ou multilatérales. La procédure applicable au Canada dans ce cas est précisée dans la *Circulaire d'information 94-4* de Revenu Canada. Dans une étude menée en 1995 (*supra*), Ernst & Young a constaté que les entreprises canadiennes connaissent bien le processus des accords de fixation préalable de prix de transfert, mais qu'elles tendent à s'en servir avec réticence, parce qu'elles le considèrent comme trop long et trop coûteux. Dans l'ensemble, il faut autant de temps aux entreprises pour produire les documents sur leurs méthodes de fixation des prix de transfert que les autorités fiscales en prennent pour évaluer les demandes d'accords de fixation préalable. À l'heure actuelle, Revenu Canada met à l'essai une procédure de conclusion accélérée de tels accords à l'intention des contribuables dont les volumes de transactions sont relativement faibles.

Résumé et discussion des mesures proposées

L'une des caractéristiques fondamentales des politiques, des procédures et des mécanismes d'application en matière de prix de transfert est l'impossibilité d'envisager ces questions isolément; elles doivent être considérées dans un vaste contexte international. Comme l'OCDE l'a souligné : « Du point de vue des administrations fiscales, les problèmes particuliers qui se posent se situent à la fois au plan des principes et au plan pratique. Au plan des principes, les autorités nationales doivent concilier leur droit légitime d'imposer les bénéfices d'un contribuable qui peuvent raisonnablement être censés provenir de leur territoire et les nécessités d'éviter l'imposition d'un même élément de revenu par plusieurs autorités fiscales. Cette double imposition peut créer des obstacles aux transactions transfrontières de biens et services et entraver la circulation des capitaux. Sur un plan pratique, l'autorité fiscale peut éprouver des difficultés à

déterminer la répartition des bénéfices parce qu'elle a du mal à obtenir des données ne relevant pas de sa compétence territoriale⁴⁹. »

Voilà qui résume bien les difficultés à surmonter par les autorités désireuses de protéger leur assiette fiscale, tout en évitant de freiner exagérément la circulation des biens, des services et des capitaux. Dans les recommandations qui suivent, nous nous sommes efforcés d'atteindre à cet équilibre, et, ce faisant, nous nous sommes largement fondés sur l'analyse de ces questions par l'OCDE dans ses *Principes applicables en matière de prix de transfert*.

Base de fixation des prix de transfert entre apparentés

- Le Canada devrait continuer à appliquer les méthodes transactionnelles reconnues par l'OCDE pour évaluer les prix de transfert entre apparentés⁵⁰.
- Il n'est pas nécessaire de modifier le critère général et souple du caractère « raisonnable dans les circonstances » prévu par l'article 67 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Revenu Canada a déclaré souscrire globalement aux *Principes* de l'OCDE et devrait par conséquent réviser la *Circulaire d'information 87-2* pour le confirmer. Les *Principes* de l'OCDE sont compatibles avec l'approche fondée sur les transactions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Revenu Canada devrait donc continuer à y souscrire et à les respecter, puisque ces *Principes* semblent répondre tant au besoin de protéger l'assiette fiscale intérieure qu'à la nécessité d'éviter la double imposition.

C'est un principe fondamental du régime fiscal canadien que les membres d'un groupe canadien ou international doivent être imposés comme si les transactions entre eux se faisaient selon la norme de pleine concurrence. Toutefois, la propriété commune du groupe permet à ses membres d'agir dans un but commun, lequel est rarement présent dans de véritables transactions entre parties sans lien de dépendance. Néanmoins, la plupart des entreprises multinationales tentent bel et bien de tenir compte de divers facteurs lorsqu'elles fixent leurs prix de transfert et, à l'incitation des autorités fiscales, d'avoir recours à des méthodes raisonnables pour établir ces prix⁵¹.

⁴⁹ OCDE, *supra*, p. P-1, par. 4.

⁵⁰ Revenu Canada s'efforce d'appliquer les trois méthodes transactionnelles qu'elle préconise, celles du prix comparable sur le marché libre (CUP), celle du prix de revente moins le prix de revient et celle du prix de revient majoré. Quand il lui est impossible de le faire ou qu'il le juge plus opportun, le Ministère peut avoir recours à d'autres méthodes, dont celle du partage des bénéfices (chacune de ces méthodes est approuvée par l'OCDE).

⁵¹ À la p. I-1 (par. 1.2) de ses *Principes*, l'OCDE a précisé que : « Les administrations fiscales ne doivent pas présumer systématiquement que des entreprises associées ont essayé de se livrer à des manipulations concernant leurs bénéfices. [...] Il ne faut pas confondre la vérification d'un prix de transfert avec les vérifications portant sur des cas de fraude ou d'évasion fiscale, même s'il arrive que les politiques suivies en matière de prix de transfert poursuivent de tels objectifs. »

Par conséquent, l'OCDE a pu déclarer que les « administrations fiscales sont invitées à tenir compte de l'appréciation du contribuable, d'un point de vue commercial, quant à l'application du principe de pleine concurrence dans le cadre de leurs vérifications, et [à] mettre en oeuvre leurs analyses des prix de transfert en se plaçant de ce point de vue »⁵².

Au paragraphe I.2 de ses *Principes*, l'OCDE fait valoir le point important suivant : « ... parce que l'application [du principe de pleine concurrence] oblige en général les contribuables et l'administration fiscale à évaluer les transactions sur le marché libre et les activités industrielles ou commerciales d'entreprises indépendantes et à les comparer aux activités d'entreprises associées, de très nombreuses données peuvent être nécessaires. [...] Il y a lieu [...] de rappeler [...] que **la fixation des prix de transfert n'est pas une science exacte et nécessite une appréciation personnelle de la part de l'administration fiscale comme du contribuable** » (c'est nous qui soulignons).

D'aucuns ont laissé entendre que les règles canadiennes sur la fixation des prix de transfert devraient être plus précises, et qu'elles devraient en outre être codifiées dans une loi. Comme nous l'avons déjà dit, tant que l'affaire *SmithKline* n'aura pas été tranchée, les tribunaux canadiens n'auront jamais rendu de jugement sur une affaire où seule la fixation des prix de transfert était en cause. On ne sait donc pas si la législation fiscale en vigueur est suffisante pour contrer les abus à cet égard. Parallèlement, d'autres autorités, plus particulièrement celles des États-Unis, ont adopté des règles et des procédures fiscales détaillées.

Selon certains observateurs, même si des dispositions législatives détaillées peuvent sembler valables sur le plan purement national, elles risquent d'être incompatibles avec le jugement et la souplesse qui s'imposent dans un contexte international. Par conséquent, il faudrait y préférer un régime fondé sur une norme générale (c'est-à-dire sur une méthode transactionnelle de fixation des prix de transfert sans lien de dépendance) et complété au niveau de l'application par des lignes directrices exhaustives (comme les *Principes* de l'OCDE, particulièrement dans le cas des pays qui importent des capitaux). Selon nous, l'article 67 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* en vigueur est suffisant à cette fin. Néanmoins, comme nous le verrons plus bas, le Canada devrait adopter des normes sur les documents à fournir et imposer des pénalités pour prévenir les abus en matière de fixation de prix de transfert.

Politiques et principes administratifs

- La *Circulaire d'information IC 87-2* devrait être mise à jour le plus tôt possible, avec un contenu plus exhaustif et des exemples plus complets. En outre, elle devrait préciser davantage les méthodes administratives auxquelles Revenu Canada a recours pour évaluer les méthodes de fixation des prix de transfert utilisées par les contribuables.
- Les principes de perception des droits de douane et de la Taxe sur les produits et services (TPS) devraient être plus compatibles avec ceux de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour le règlement des différends sur les prix de transfert.

⁵² OCDE, *supra*, p. P-5, par. 16.

- Un programme d'échange de cadres entre Revenu Canada et le secteur privé devrait être mis sur pied, dans toute la mesure du possible, pour favoriser les échanges de compétences.
- Revenu Canada devrait donner une idée de la façon dont il entend se servir des renseignements tirés des T-106 et des déclarations de revenu dans ses activités d'exécution et de vérification en matière de prix de transfert.

Comme nous venons de le recommander, la norme et les politiques de fixation des prix de transfert du Canada devraient être fondées sur les *Principes* de l'OCDE. L'application des politiques du Canada en la matière est exposée dans la *Circulaire d'information IC 87-2*, qui est basée sur les lignes directrices de 1979 de l'OCDE et qui est en voie de mise à jour. Si le Canada a l'intention de continuer à s'inspirer globalement des *Principes* de l'OCDE, il est important qu'il fasse connaître le plus tôt possible toutes les exceptions à leurs règles. Par conséquent, Revenu Canada devrait mener à bien sa révision de la Circulaire et envisager d'annoncer ce en quoi elle diffère des *Principes* de l'OCDE, avant de la publier.

La circulaire devrait être élargie, de façon à être plus exhaustive. En Australie, l'ATO a rendu publique une décision provisoire détaillée (analogue à une circulaire d'information) qui pourrait servir de modèle pour la nouvelle circulaire révisée de Revenu Canada.

Les *Principes* de l'OCDE s'appliquent aux questions d'impôt sur le revenu, mais il faut se rappeler que les prix de transfert peuvent aussi influencer sur le montant des droits de douane ou des taxes d'accise perçus. Des conventions et des accords internationaux comme l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (GATT) s'appliquent dans le contexte des douanes; pourtant, les contribuables sont souvent en proie à un dilemme, puisque ce qui est acceptable pour les fins de l'impôt sur le revenu peut être contesté aux fins des droits de douane ou des taxes d'accise, ou vice versa. Il faut s'attendre à ce que les normes soient appliquées de façon plus uniforme, par suite de l'intégration des divisions des douanes, de l'accise et de l'impôt sur le revenu de Revenu Canada.

L'OCDE l'a bien dit, la fixation des prix de transfert n'est pas une science exacte : elle nécessite beaucoup de jugement. Dans le passé, Revenu Canada et les contribuables ont bénéficié d'échanges de personnel. (C'est une pratique de longue date de la Direction des décisions, par exemple.) Il pourrait être utile d'en faire autant pour maximiser les compétences et l'expérience dans le domaine des prix de transfert. Bien entendu, il faudrait régler certaines questions avant de lancer un programme comme celui-là, puisque les impératifs de la fixation des prix de transfert supposent qu'il faut consacrer un certain temps à la collecte et l'évaluation des renseignements pertinents, même si la complexité n'est peut-être pas aussi grande que dans les décisions. En effet, les entreprises doivent communiquer des renseignements commerciaux potentiellement plus délicats dans le contexte d'une vérification de leurs méthodes de fixation des prix de transfert, de sorte qu'elles ne voudraient pas partager des données comme celles-là avec un concurrent qui participerait à un programme d'échange. Néanmoins, il vaudrait la peine d'évaluer l'opportunité d'une telle approche pour faire bénéficier les spécialistes des prix de transfert de Revenu Canada de l'expérience acquise par les entreprises.

Revenu Canada a compilé les renseignements tirés des T-106 produits par les contribuables et s'en sert pour amorcer ses programmes fiscaux et ses vérifications⁵³, de sorte qu'il devrait donner aux contribuables une idée générale de la façon dont il compte utiliser les renseignements qui lui sont fournis dans ce contexte. À l'heure actuelle, les contribuables ne savent pas comment leurs réponses à diverses questions des T-106 peuvent les affecter (ou affecter d'autres contribuables). Par exemple, les codes CTI utilisés pour les T-106 sont plus condensés que les numéros CTI généraux, au point qu'il est souvent possible d'employer plus d'un des codes utilisés pour les T-106 pour décrire un contribuable, voire d'être incapable d'en employer un seul. Bref, les contribuables ne sont pas sûrs des implications du choix d'un code plutôt que d'un autre. Il est donc recommandé que Revenu Canada leur donne de meilleures instructions sur l'utilisation et l'établissement de cet important formulaire, et qu'il leur demande leurs propositions à cet égard.

Pratiques de vérification

- Revenu Canada devrait poursuivre la formation et maintenir le statut spécialisé du personnel chargé des vérifications des prix de transfert. La participation de ces spécialistes à toutes les vérifications de ce genre devrait être obligatoire.
- Le personnel spécialisé en prix de transfert des BSF devrait comprendre des employés de soutien juridique et économique.
- Jusqu'à ce que le personnel des BSF ait acquis plus d'expérience, les propositions de nouvelles cotisations relatives aux prix de transfert devraient être renvoyées à la Direction des programmes fiscaux internationaux d'Ottawa, pour qu'elles puissent être traitées de façon uniforme dans tout le pays. Les contribuables devraient être autorisés à participer au processus de renvoi.

Comme l'ont souligné les auteurs des études d'Ernst & Young que nous avons mentionnées, Revenu Canada a mené très activement des vérifications des transactions internationales et des activités des entreprises multinationales. Dans ces vérifications, il a de plus en plus recours aux services de spécialistes des prix de transfert. Cette approche est souhaitable tant du point de vue de Revenu Canada que de celui des contribuables, surtout compte tenu du jugement qu'il faut avoir pour cerner et trancher les questions de prix de transfert.

Les contribuables ont de plus en plus souvent recours à des ressources non traditionnelles pour surmonter leurs problèmes complexes de prix de transfert. Par exemple, la réglementation américaine incite souvent les entreprises à confier à un économiste ou à un spécialiste des procédés la responsabilité d'évaluer les fonctions exécutées par les parties apparentées. Il s'ensuit que les vérificateurs de Revenu Canada vont vraisemblablement devoir exiger un accès plus direct à ces experts pour se prononcer sur ces questions, et qu'il faudrait prendre des dispositions pour répondre à ces besoins et pour leur fournir les ressources nécessaires.

Le règlement des différends sur les prix de transfert peut être à la fois très complexe et extrêmement coûteux en temps et en argent. Aussi bien, le temps et les efforts nécessaires à

⁵³ Voir note 2, *supra*.

l'élaboration et à la production de documents justifiant une position peuvent être considérables⁵⁴. L'interprétation des principes de fixation des prix de transfert peut en outre être extrêmement subjective, de sorte qu'il ne faut pas s'étonner que l'évaluation d'une politique de fixation de prix de transfert donnée varie selon le contribuable et selon le vérificateur de Revenu Canada, puisque ces décisions reflètent non seulement les faits et les circonstances de l'espèce, mais aussi le vécu des intéressés. Par conséquent, il est important que la consultation soit ouverte et qu'on mette à profit l'expérience la plus vaste possible.

En outre, comme nous l'avons vu, les implications des différends en matière de prix de transfert débordent les frontières nationales. Du point de vue international, les approches devraient être cohérentes dans des circonstances analogues, et c'est pourquoi il est important que l'application des politiques sur la fixation des prix de transfert de Revenu Canada soit aussi conséquente que possible. Les traités fiscaux auxquels le Canada a adhéré prévoient un mécanisme de règlement des cas de double imposition, par l'engagement de l'autorité compétente vis-à-vis de l'autre ou des autres pays, et le personnel de l'autorité compétente du Canada a une expérience considérable du règlement de ce genre de problèmes.

Il est donc important que les parties en cause dans d'éventuels redressements des prix de transfert bénéficient de cette expérience avant qu'une nouvelle cotisation soit proposée. Le contribuable peut demander une aide de ce genre, mais les petits contribuables hésitent souvent à le faire en raison du temps et de l'argent que cela risque de leur coûter. Revenu Canada est peut-être mieux placé qu'eux pour amorcer ce genre de consultations et devrait donc le faire d'emblée, pour assurer la cohérence à l'échelle nationale.

Charge de la preuve

- Les contribuables devraient être en mesure de prouver que leurs prix de transfert entre apparentés sont raisonnables, en fournissant des documents à jour. La portée des documents à produire variera selon le cas, mais on n'exigera vraisemblablement pas une documentation aussi complète que celle qu'il faut fournir aux autorités fiscales américaines.

Dans le régime fiscal du Canada, la charge de la preuve en cas de différend incombe le plus souvent aux contribuables. Néanmoins, dans le cas des différends sur les prix de transfert, il semble que ce soit à Revenu Canada de prouver que la méthode de fixation des prix du contribuable n'était pas raisonnable dans les circonstances. En fait, la charge de la preuve est inversée. Ce n'est peut-être pas mauvais, particulièrement si l'on songe au risque de double imposition.

Néanmoins, les contribuables doivent être en mesure de justifier leurs politiques de fixation des prix de transfert, même s'ils ne sont pas menacés d'une vérification ou d'une contestation fiscale. Comme l'étude de 1996 d'Ernst & Young l'a montré, bien peu de répondants comptaient préparer des documents à l'intention d'autres administrations fiscales que celle des États-Unis. Du point de vue des autorités canadiennes, compte tenu surtout de la controverse qui continue

⁵⁴ Voir les commentaires au sujet de l'étude de 1996 d'Ernst & Young sur les documents à fournir, *supra*.

d'entourer la méthode des bénéfiques comparables, cette attitude n'est probablement pas acceptable. Si les contribuables ne sont pas disposés à fournir volontairement les documents, il semble tout à fait justifiable pour le Canada d'imposer ses propres exigences à cet égard.

Il est recommandé que les documents à fournir soient limités à ceux qu'il faut pour établir le caractère raisonnable de la méthode choisie par le contribuable pour fixer ses prix de transfert. Contrairement à l'approche des autorités américaines, qui exigent que la méthode optimale soit choisie, celle de la fixation d'un prix raisonnable ne nécessite pas l'évaluation de toutes les autres méthodes⁵⁵.

Il est proposé que les contribuables soient tenus de fournir les documents suivants :

- aperçu de l'entreprise et de ses relations intercompagnies;
- détails sur les transactions intercompagnies;
- description de la ou des méthodes de fixation des prix de transfert;
- pièces justificatives et analyses pertinentes, y compris les éléments comparables;
- conditions particulières (p. ex. stratégies de pénétration du marché) influant sur les prix de transfert intercompagnies;
- analyse fonctionnelle.

Dans le cas des entreprises qui traitent avec des parties apparentées aux États-Unis, la plupart des renseignements voulus devraient déjà être disponibles dans les documents qu'elles sont tenues de produire en vertu de la législation américaine, de sorte que les documents réclamés par les autorités fiscales canadiennes devraient entraîner des coûts supplémentaires relativement faibles.

Pénalités et exigences d'observation

- Comme il faut concilier à la fois l'équité et la simplicité avec les contraintes imposées par l'information détaillée à fournir et les pénalités prévues par d'autres administrations fiscales, tout en maintenant l'équilibre entre la souplesse et le flou des règles, d'une part, ainsi que leur rigidité et leur caractère très détaillé, d'autre part, le Canada est bien servi par des règles moins précises que celles qu'on applique aux États-Unis.
- Les initiatives de Revenu Canada pour intensifier ses activités de vérification des transactions entre apparentés sont justifiées. Qui plus est, son approche constamment favorable à un recours accru aux contrôles simultanés est louable. Il faudrait envisager des vérifications en temps réel des transactions pour lesquelles des prix de transfert ont été fixés.
- Le Canada devrait instituer des pénalités précises en cas de minoration du revenu résultant d'une manipulation de prix de transfert. Dans ce contexte, il faudrait distinguer les

⁵⁵ Revenu Canada est d'avis qu'il faut envisager toutes les méthodes. Par exemple, le programme des accords de fixation préalable de prix de transfert suppose que le contribuable explique pourquoi il estime qu'une méthode donnée ne conviendrait pas pour sa ou ses transactions.

contribuables qui ont agi de bonne foi (comme le prouvent de façon raisonnable des documents à jour).

L'observation des principes et des normes de fixation des prix de transfert intéresse toutes les autorités fiscales. Quand une ou plusieurs de ces administrations imposent des pénalités pour qu'on respecte leur système, les autres craignent avec raison que les contribuables soient tentés de verser dans l'excès contraire en se conformant trop servilement à leurs règles⁵⁶. Le Canada est précisément dans cette situation vis-à-vis de son plus important partenaire commercial, les États-Unis.

On a déclaré qu'un certain équilibre s'impose, et que le Canada devrait instaurer des pénalités pour sanctionner la non-observation de ses règles. Les principes suivants devraient présider à la conception de ces pénalités⁵⁷.

- Il ne faudrait pas imposer de pénalité automatiquement ou en l'absence de faute. Les lourdes pénalités imposées du seul fait d'une minoration sont injustifiées, particulièrement lorsqu'il s'agit d'une erreur commise de bonne foi.
- Le montant de la pénalité devrait être suffisamment élevé pour donner à réfléchir, sans pourtant être déraisonnable. Une pénalité de 20 à 30 p. 100 peut être justifiée dans les cas où la bonne foi du contribuable n'est pas établie.
- Les pénalités devraient être imposées en cas d'absence de documents suffisants ou de mauvaise foi du contribuable.

Compte tenu du fait que la plupart des déclarations T-106 semblent indiquer des entreprises canadiennes liées à des entreprises américaines⁵⁸, il vaut la peine d'analyser l'approche adoptée aux États-Unis. Aux États-Unis, le contribuable peut éviter de se voir imposer des pénalités s'il produit des documents suffisants, conformément à la réglementation sur les pénalités. Étant donné que les entreprises américaines apparentées aux contribuables canadiens doivent se conformer aux exigences américaines quant aux documents à fournir et que le principe de pleine concurrence n'est pas appliqué de la même façon aux États-Unis et au Canada, il semblerait tout indiqué de déterminer la bonne foi du contribuable selon qu'il a ou n'a pas dressé de documents conformes aux normes canadiennes. En outre, l'existence de documents respectant les exigences canadiennes devrait accroître la capacité du contribuable et de Revenu Canada de subir et d'effectuer les vérifications de prix de transfert de façon à la fois plus rapide et plus économique.

Revenu Canada devrait pouvoir, à sa discrétion, renoncer à imposer des pénalités en matière de prix de transfert, en vertu du paragraphe 220(3.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. L'exercice de ce pouvoir serait justifié dans les cas où, par exemple, la nouvelle cotisation calculée par

⁵⁶ L'OCDE tient le même raisonnement au paragraphe 4.26 de ses *Principes*, *supra*, p. IV-10.

⁵⁷ Les *Principes* de l'OCDE précisent que les pays membres reconnaissent que l'imposition d'une lourde pénalité en l'absence de faute est excessivement sévère lorsqu'il s'agit d'une erreur commise de bonne foi et qu'il ne faudrait pas l'imposer lorsque le contribuable a fait un effort raisonnable pour se conformer au principe de pleine concurrence. OCDE, *supra*, par. 4.28, p. IV-11.

⁵⁸ Voir la note 2, *supra*.

Revenu Canada devrait être modifiée ultérieurement, dans le cadre des procédures de l'autorité compétente prévue par l'un des traités fiscaux auxquels le Canada a adhéré.

Accords de fixation préalable de prix de transfert

- Le programme des accords de fixation préalable de prix de transfert est d'une importance vitale pour assurer l'application équitable et transparente du système fiscal canadien et en maintenir la compétitivité.
- Le programme des accords de fixation préalable de prix de transfert a besoin de ressources supplémentaires; il faudrait offrir aux petites entreprises une procédure « accélérée » ou allégée à cet égard⁵⁹.

Ce programme est une heureuse initiative, puisqu'il constitue un moyen raisonnable de réduire les risques inhérents à la fixation des prix de transfert. Il ne fait que démarrer, et il devrait être maintenu sous sa forme actuelle – exception faite de l'adoption de procédures modifiées pour rendre possibles des accords accélérés à l'intention des petites entreprises – jusqu'à ce qu'on ait pu étudier et trancher plus de cas.

Autorité compétente

- Les contribuables canadiens devraient être tenus parfaitement au courant des progrès des procédures intentées par des autorités compétentes qui les touchent.

Les contribuables qui ont participé au processus d'engagement de l'autorité compétente ont exprimé des réserves quant aux délais de règlement des affaires par cette autorité, en déclarant en outre qu'ils ont l'impression d'être exclus du processus. Comme l'OCDE l'a souligné, le processus n'est pas contentieux, de sorte que la participation du contribuable devrait être laissée à la discrétion des autorités compétentes⁶⁰. Ce raisonnement est probablement justifié, puisque la procédure est une négociation entre gouvernements. Néanmoins, compte tenu des frustrations exprimées par les contribuables, l'autorité compétente du Canada devrait s'efforcer de les informer en temps opportun des progrès des discussions menées avec l'autre autorité compétente.

⁵⁹ Revenu Canada a jusqu'à présent accepté d'envisager deux accords de petite envergure accélérés.

⁶⁰ OCDE, *supra*, par. 4.58.

Comité technique de la fiscalité des entreprises

Le Comité technique de la fiscalité des entreprises a été mis sur pied par le ministre des Finances à l'occasion du dépôt du budget de mars 1996 pour trouver des façons :

- d'améliorer le régime fiscal pour promouvoir la création d'emplois et la croissance économique dans une économie ouverte;
- de simplifier l'imposition du revenu des sociétés pour en faciliter l'observation par les contribuables et l'administration par Revenu Canada;
- de renforcer l'équité du régime fiscal en veillant à ce que toutes les entreprises participent au financement de la prestation des services gouvernementaux.

Le Comité technique fera rapport avant la fin de 1997. La publication de son rapport sera suivi de consultations publiques.

Le Comité technique est composé de juristes, de comptables et d'économistes spécialisés dans la fiscalité. Voici la liste de ses membres :

M. Robert Brown
Price Waterhouse
Toronto (Ontario)

M. James Cowan
Stewart McKelvey Stirling Scales
Halifax (Nouvelle-Écosse)

M. Wilfrid Lefebvre
Ogilvy Renault
Montréal (Québec)

M^{me} Nancy Olewiler
Département de science économique
Simon Fraser University
Burnaby (Colombie-Britannique)

M. Stephen Richardson
Tory, Tory, Deslauriers & Binnington
Toronto (Ontario)

M. Bev Dahlby
Département de science économique
University of Alberta
Edmonton (Alberta)

M. Allan Lanthier
Ernst & Young
Montréal (Québec)

M. Jack Mintz (président)
Faculté d'administration
University of Toronto (en congé)
Économiste invité Clifford Clark
Ministère des Finances
Ottawa (Ontario)

M. Norm Promislow
Buckwald Asper Gallagher Henteleff
Winnipeg (Manitoba)

Le Comité technique a commandé des études à des spécialistes de l'extérieur pour obtenir des analyses sur bon nombre de questions examinées dans le cadre de son mandat. Ces études sont publiées sous forme de documents de travail aux fins d'information et de commentaire. Les documents n'ont été évalués que de façon sommaire. Les points de vue qui y sont exprimés sont ceux des auteurs et ne reflètent pas nécessairement l'opinion du Comité technique.

La liste complète des documents de travail figure en annexe. Les documents sont disponibles auprès du :

Centre de distribution
Ministère des Finances
300, avenue Laurier ouest
Ottawa (Ontario)
K1A 0G5
Téléphone : (613) 995-2855
Fascimile : (613) 996-0518

Les documents sont aussi accessibles sur Internet, à l'adresse suivante : <http://www.fin.gc.ca/>

Études de recherche effectuées pour le comité technique de la fiscalité des entreprises

- DOCUMENT DE TRAVAIL 96-1**
Comparaison et évaluation du régime fiscal applicable au revenu de provenance étrangère au Canada, en Australie, en France, en Allemagne et aux États-Unis
Brian Arnold (Goodman Phillips & Vineberg)
Jinyan Li et David Sandler (University of Western Ontario)
- DOCUMENT DE TRAVAIL 96-2**
Pourquoi imposer les sociétés?
Richard Bird (University of Toronto)
- DOCUMENT DE TRAVAIL 96-3**
Politique fiscale et création d'emplois : programmes de stimulation de l'emploi
Ben Cherniavsky (Technical Committee Research Analyst)
- DOCUMENT DE TRAVAIL 96-4**
Les effets du régime fiscal sur les multinationales américaines et leurs filiales canadiennes
Jason Cummins (New York University)
- DOCUMENT DE TRAVAIL 96-5**
L'intégration des impôts des sociétés et des particuliers en Europe :
le rôle des impôts minimums sur les versements de dividendes
Michael Devereux (Keele University)
- DOCUMENT DE TRAVAIL 96-6**
Les répercussions internationales de la réforme de la fiscalité des entreprises aux États-Unis
Andrew Lyon (University of Maryland)
- DOCUMENT DE TRAVAIL 96-7**
Les effets économiques de l'imposition des dividendes
Ken McKenzie (University of Calgary)
Aileen Thompson (Carleton University)
- DOCUMENT DE TRAVAIL 96-8**
L'impôt sur le capital
Peter McQuillan et Cal Cochrane (KPMG Toronto)
- DOCUMENT DE TRAVAIL 96-9**
Les questions d'observation : la petite entreprise et l'imposition des bénéficiaires des sociétés
Robert Plamondon (Ottawa)
- DOCUMENT DE TRAVAIL 96-10**
Les prix de transfert
Robert Turner (Ernst & Young, Toronto)
- DOCUMENT DE TRAVAIL 96-11**
L'interaction des impôts fédéraux et provinciaux sur les entreprises
Marianne Vigneault (Bishop's University)
Robin Boadway (Queen's University)
- DOCUMENT DE TRAVAIL 96-12**
L'imposition des investissements en provenance de l'étranger
Gordon Williamson (Arthur Andersen, Toronto)