

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20160129

Dossier : A-387-14

Référence : 2016 CAF 34

**CORAM : LE JUGE NADON
LE JUGE SCOTT
LE JUGE RENNIE**

ENTRE :

MARZEN ARTISTIC ALUMINUM LTD.

appelante

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

Audience tenue à Vancouver (Colombie-Britannique), le 19 novembre 2015.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 29 janvier 2016.

MOTIFS DU JUGEMENT :

LE JUGE SCOTT

Y ONT SOUSCRIT :

**LE JUGE NADON
LE JUGE RENNIE**

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20160129

Dossier : A-387-14

Référence : 2016 CAF 34

**CORAM : LE JUGE NADON
LE JUGE SCOTT
LE JUGE RENNIE**

ENTRE :

MARZEN ARTISTIC ALUMINUM LTD.

appelante

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

MOTIFS DU JUGEMENT

LE JUGE SCOTT

[1] Le ministre du Revenu national (le ministre) a établi une nouvelle cotisation pour Marzen Artistic Aluminum Ltd. (l'appelante) relativement à des frais que l'appelante avait payés à Starline International Inc. (SII), une société ayant son siège à la Barbade et lui appartenant en propriété exclusive, au cours des années d'imposition 2000 et 2001. Le ministre a déterminé que l'appelante, qui avait un lien de dépendance avec SII, avait versé un montant supérieur à celui

qu'une personne sans lien de dépendance aurait versé à SII en contrepartie de services de vente, de commercialisation et de soutien aux États-Unis aux termes d'une entente relative aux services de commercialisation et de vente (ESCV). Le ministre a appliqué les alinéas 247(2)a) et c) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.) (la Loi), et a effectué un redressement du prix de transfert à l'égard de la déduction que l'appelante avait réclamée au titre des frais payés à SII.

[2] Dans les motifs dont la référence est 2014 CCI 194, la juge Sheridan de la Cour canadienne de l'impôt (la Juge) a rejeté les appels de l'appelante des nouvelles cotisations établies par le ministre relativement aux années d'imposition 2000 et 2001, à l'exception d'un redressement mineur de 32 500 dollars américains au montant que SII avait versé à Starline Windows Inc. (SWI) pour chacune de ces années.

[3] Le présent appel porte sur cette décision.

I. Le contexte

[4] L'appelante, Marzen Artistic Aluminum Ltd., exploitait une entreprise de fabrication et de vente de fenêtres au Canada. Starline Windows Inc. (SWI), une société sœur qui était située aux États-Unis, tentait sans succès de percer dans le marché résidentiel des produits pour fenêtres dans l'État de Washington depuis 1998.

[5] Longview Associated Limited (Longview) est une société ayant son siège à la Barbade et appartenant en propriété exclusive à M. David Csumrik, qui habite la Barbade. M. Csumrik exploite à la Barbade une entreprise de constitution de sociétés commerciales œuvrant à l'étranger et offre des services de gestion et de soutien à ces entreprises par l'intermédiaire de Longview. En 1999, à la suite d'une rencontre avec M. Martini, l'actionnaire majoritaire de l'appelante, M. Csumrik a constitué SII comme personne morale à la Barbade, et l'appelante en était la seule actionnaire. M. Csumrik est devenu le directeur général de SII.

[6] L'appelante et les sociétés SWI et SII utilisaient une structure commerciale conçue pour permettre aux produits pour fenêtres fabriqués par l'appelante de percer dans le marché américain. SII fournissait des services de mise en marché et de soutien pour les produits pour fenêtres de l'appelante aux États-Unis. SWI détachait ses employés à SII au prix coûtant majoré de 10 % et achetait les produits directement de l'appelante au même prix qu'elle les revendait aux États-Unis.

[7] Au moment de calculer son revenu pour les années 2000 et 2001, l'appelante a déduit les sommes versées à SII, sa société de la Barbade en propriété exclusive, à savoir 4 168 551 \$ et 7 837 082 \$ respectivement.

[8] Aux termes de l'ESCV en vertu de laquelle SII fournissait des services de commercialisation et de soutien à l'appelante aux États-Unis, SII recevait des frais correspondant à la plus élevée des deux sommes suivantes : 100 000 dollars américains ou 25 % des ventes qu'elle faisait. L'ESCV prévoyait aussi que l'appelante devait fournir à SII les fonds de roulement

dont celle-ci avait besoin. L'ESCV a été modifiée en août 2000 afin d'y ajouter que l'appelante paierait à SII une prime de 10 % sur toutes les ventes confirmées en Californie, à condition que SII réalise des ventes nettes d'au moins 10 millions de dollars américains entre le 1^{er} août 2000 et le 31 décembre 2001. Aux termes de cette ESCV modifiée, l'appelante a versé une prime de 2,1 millions de dollars américains à SII. M. Csumrik, le directeur général, n'a aucunement bénéficié de la prime payée à SII.

[9] SII et SWI étaient également parties à une entente de détachement de personnel (EDP) et à une entente relative aux services administratifs et de soutien (ESAS). Conformément à l'ESAS, SWI a détaché à SII des employés qui ont commercialisé les produits de l'appelante aux États-Unis et ailleurs. Des services administratifs et de soutien ont également été fournis à SII. L'EDP prévoyait le paiement par SII à SWI du coût réel du personnel détaché, plus une prime de 10 %. En vertu de ces deux ententes, SII a versé à SWI 2,1 millions de dollars et 2,8 millions de dollars en 2000 et en 2001.

[10] SII a versé à Longview 30 000 dollars américains en 2000 et en 2001 en contrepartie des services de gestion et d'administration et 2 500 dollars américains pour les services fournis par M. Csumrik à titre de directeur général.

[11] En 2000 et en 2001, SII a déclaré des dividendes de 2 011 500 \$ et de 5 299 620 \$ respectivement payables à l'appelante, qui a inclus ces montants dans sa déclaration de revenus canadienne. Ces dividendes ont ensuite été déduits du revenu imposable de l'appelante en vertu de l'article 113 de la Loi parce qu'ils avaient été payés à même le surplus exonéré de SII.

[12] Le ministre a imposé un redressement de prix de transfert aux termes des alinéas 247(2)a) et c) de la Loi. Le ministre a limité les frais payés par l'appelante à SII en 2000 et en 2001 à 2,1 millions de dollars et à 2,8 millions de dollars respectivement. Le ministre a également imposé une pénalité relative au prix de transfert de 502 519 \$ aux termes du paragraphe 247(3) de la Loi, mais seulement pour l'année d'imposition 2001.

[13] L'appelante a porté cette nouvelle cotisation et l'imposition de la pénalité en appel devant la Cour canadienne de l'impôt.

II. Le cadre légal

[14] Les dispositions suivantes sont pertinentes en l'espèce :

***Loi de l'impôt sur le revenu,
L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.)***

Redressement

247(2) Lorsqu'un contribuable ou une société de personnes et une personne non-résidente avec laquelle le contribuable ou la société de personnes, ou un associé de cette dernière, a un lien de dépendance, ou une société de personnes dont la personne non-résidente est un associé, prennent part à une opération ou à une série d'opérations et que, selon le cas :

a) les modalités conclues ou imposées, relativement à l'opération ou à la série, entre des participants à l'opération ou à la série diffèrent de celles qui auraient été conclues entre personnes sans lien de dépendance,

***Income Tax Act, R.S.C. 1985, c. 1
(5th Suppl.)***

Transfer pricing adjustment

247(2) Where a taxpayer or a partnership and a non-resident person with whom the taxpayer or the partnership, or a member of the partnership, does not deal at arm's length (or a partnership of which the non-resident person is a member) are participants in a transaction or a series of transactions and

(a) the terms or conditions made or imposed, in respect of the transaction or series, between any of the participants in the transaction or series differ from those that would have been made between persons dealing at

[...]

c) dans le cas où seul l'alinéa *a)* s'applique, les modalités conclues ou imposées, relativement à l'opération ou à la série, entre les participants avaient été celles qui auraient été conclues entre personnes sans lien de dépendance;

[...]

Pénalité

247(3) Tout contribuable (sauf celui dont la totalité du revenu imposable pour l'année est exonéré de l'impôt prévu à la partie I) est passible, pour une année d'imposition, d'une pénalité égale à 10 % du montant déterminé à son égard pour l'année selon l'alinéa *a)*, si l'excédent visé à l'alinéa *a)* est supérieur au montant visé à l'alinéa *b)*;

[...]

Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale), DORS/90-688a

147(1) La Cour peut fixer les frais et dépens, les répartir et désigner les personnes qui doivent les supporter.

(2) Des dépens peuvent être adjugés à la Couronne ou contre elle.

(3) En exerçant sa discrétion conformément au paragraphe (1), la

arm's length, or

...

(c) where only paragraph 247(2)(*a*) applies, the terms and conditions made or imposed, in respect of the transaction or series, between the participants in the transaction or series had been those that would have been made between persons dealing at arm's length, or

...

Penalty

247(3) A taxpayer (other than a taxpayer all of whose taxable income for the year is exempt from tax under Part I) is liable to a penalty for a taxation year equal to 10% of the amount determined under paragraph 247(3)(*a*) in respect of the taxpayer for the year, where

...

Tax Court of Canada Rules (General Procedure), SOR/90-688a

147(1) The Court may determine the amount of the costs of all parties involved in any proceeding, the allocation of those costs and the persons required to pay them.

(2) Costs may be awarded to or against the Crown.

(3) In exercising its discretionary power pursuant to subsection (1) the

Cour peut tenir compte :	Court may consider:
<i>a)</i> du résultat de l'instance;	<i>(a)</i> the result of the proceeding,
<i>b)</i> des sommes en cause;	<i>(b)</i> the amounts in issue,
<i>c)</i> de l'importance des questions en litige;	<i>(c)</i> the importance of the issues,
<i>d)</i> de toute offre de règlement présentée par écrit;	<i>(d)</i> any offer of settlement made in writing,
<i>e)</i> de la charge de travail;	<i>(e)</i> the volume of work,
<i>f)</i> de la complexité des questions en litige;	<i>(f)</i> the complexity of the issues,
<i>g)</i> de la conduite d'une partie qui aurait abrégé ou prolongé inutilement la durée de l'instance;	<i>(g)</i> the conduct of any party that tended to shorten or to lengthen unnecessarily the duration of the proceeding,
<i>h)</i> de la dénégation d'un fait par une partie ou de sa négligence ou de son refus de l'admettre, lorsque ce fait aurait dû être admis;	<i>(h)</i> the denial or the neglect or refusal of any party to admit anything that should have been admitted,
<i>i)</i> de la question de savoir si une étape de l'instance,	<i>(i)</i> whether any stage in the proceedings was,
<i>(i)</i> était inappropriée, vexatoire ou inutile,	<i>(i)</i> improper, vexatious, or unnecessary, or
<i>(ii)</i> a été accomplie de manière négligente, par erreur ou avec trop de circonspection;	<i>(ii)</i> taken through negligence, mistake or excessive caution,
<i>i.1)</i> de la question de savoir si les dépenses engagées pour la déposition d'un témoin expert étaient justifiées compte tenu de l'un ou l'autre des facteurs suivants :	<i>(i.1)</i> whether the expense required to have an expert witness give evidence was justified given
<i>(i)</i> la nature du litige, son importance pour le public et la nécessité de clarifier le droit,	<i>(i)</i> the nature of the proceeding, its public significance and any need to clarify the law,
<i>(ii)</i> le nombre, la complexité ou la nature des questions en litige,	<i>(ii)</i> the number, complexity or technical nature of the issues in

	dispute, or
(iii) la somme en litige;	(iii) the amount in dispute; and
j) de toute autre question pouvant influencer sur la détermination des dépens.	(j) any other matter relevant to the question of costs.
[...]	...

[15] Depuis 1939, la Loi comprend des dispositions en vertu desquelles un contribuable canadien peut faire l'objet d'une nouvelle cotisation afin d'inclure dans son revenu canadien la différence entre le prix payé pour un bien ou pour un service à un non-résident avec lequel il a un lien de dépendance et le prix qu'il aurait payé s'il n'avait pas eu de lien de dépendance. Le paragraphe 247(2) de la Loi a succédé au paragraphe 69(2), lequel a été abrogé en 1998 (L.C. 1998, ch. 19, paragraphe 107(1)).

[16] Une entreprise transnationale est libre de fixer le prix d'une opération entre deux sociétés sous son contrôle suivant des juridictions fiscales différentes. L'expression « prix de transfert » désigne le fait de fixer un prix entre sociétés liées. Le principe sous-jacent du prix de transfert est la détermination de la juste valeur marchande d'une opération entre sociétés liées. Cette détermination exige qu'on compare ce que des parties sans lien de dépendance auraient pris en considération.

[17] Le libellé de l'article 247 ne renferme aucun critère et n'indique aucune méthode permettant de déterminer le montant raisonnable que des parties sans lien de dépendance auraient payé lors d'une opération donnée assujettie aux principes du prix de transfert. Par conséquent, les

cours canadiennes se sont appuyées sur les Principes de l'OCDE de 1995 (les principes), les jugeant utiles dans de tels cas.

[18] Dans l'arrêt *Canada c. GlaxoSmithKline Inc.*, 2012 CSC 52, [2012] 3 R.C.S. 3 (*Glaxo*), aux paragraphes 20 et 21, la Cour suprême a déclaré que les principes de 1995 « n'ont pas la même force contraignante qu'une loi canadienne », mais qu'ils sont utiles pour déterminer le montant qu'un commerçant raisonnable qui est partie à une opération aurait payé si aucun lien de dépendance n'avait existé. La Cour a aussi affirmé qu'une analyse du prix de transfert est intrinsèquement fondée sur des faits.

[19] Comme la Juge a pris les principes en considération dans son analyse, les extraits pertinents sont annexés à la présente décision afin d'en faciliter la consultation (voir l'annexe A).

III. La décision de la Cour canadienne de l'impôt

[20] La question principale que la Juge de la Cour canadienne de l'impôt devait déterminer était de savoir si les modalités de l'ESCV intervenue entre l'appelante et SII différaient des modalités que des parties sans lien de dépendance auraient acceptées et si le ministre avait erré en redressant les frais et les primes que l'appelante avait payés à SII. Bref, la Juge devait déterminer si les dispositions relatives au prix de transfert aux alinéas 247(2)*a*) et *c*) de la Loi et la pénalité imposée en vertu du paragraphe 247(3) s'appliquaient en l'espèce.

[21] La Juge a accueilli l'appel en partie. Elle a conclu :

[...] une partie sans lien de dépendance aurait payé à Starline International Inc. un montant supérieur aux frais que cette dernière a payés à Starline Windows Inc., mais uniquement à hauteur de 32 500 \$US dans chacune des années d'imposition 2000 et 2001 (Motifs de la Juge, au paragraphe 242).

[22] La Juge a considéré que l'opération en cause était l'ESCV intervenue entre l'appelante et SII. Tout en reconnaissant que les principes de 1995 n'ont pas force de loi, la Juge a mentionné qu'ils peuvent aider la Cour à déterminer ce que des gens d'affaires sans lien de dépendance auraient payé.

[23] Quant à la première question dont elle était saisie, à savoir si les modalités de l'ESCV intervenue entre les parties différaient de celles que des parties sans lien de dépendance auraient acceptées, la Juge a conclu que SII n'était essentiellement qu'une coquille vide, sans employé, sans actif et sans risque.

[24] S'appuyant sur les témoignages qui lui avaient été présentés, la Juge a rejeté l'argument de l'appelante voulant que M. Csumrik, directeur général de SII, ait, à ce titre, contribué grandement à l'élaboration de la stratégie de mise en marché de SII ou à la gestion et à la supervision des activités de SWI. Elle a conclu que les arrangements entre les parties ne constituaient pas des opérations entre personnes sans lien de dépendance. Quand M. Csumrik a suggéré de s'orienter vers le marché des immeubles de grande hauteur en Californie, il l'a fait à titre personnel; par conséquent, l'appelante n'était pas tenue de rémunérer SII pour ce conseil.

[25] La Juge s'est ensuite penchée sur la deuxième question et a déterminé ce qu'une partie sans lien de dépendance aurait payé pour ces services. Elle a tout d'abord conclu qu'une telle analyse est comparative. Par conséquent, elle devait déterminer la transaction dont il était question, puis examiner tous les facteurs pertinents qu'une partie sans lien de dépendance aurait pris en considération, et ensuite comparer la transaction à une autre comparable qui reflétait vraiment les circonstances entourant celle effectuée par l'appelante.

[26] C'est dans ce contexte que la Juge a rejeté le rapport d'expert déposé par l'appelante. Elle a jugé que le rapport était fondamentalement vicié pour les raisons suivantes. Premièrement, le rapport supposait que SII et SWI constituaient un « amalgame » sous la direction de M. Csumrik lorsqu'elles fournissaient des services à l'appelante, et ce, en dépit du fait que SII et SWI étaient des entités distinctes. Cette hypothèse était contraire aux principes de 1995. Deuxièmement, l'appelante a reconnu que SII et SWI étaient des entités distinctes. Troisièmement, l'EDP énonçait clairement qu'elle ne créait ni une société de personnes ou une coentreprise entre SWI et SII.

[27] La Juge a rejeté l'application par l'expert de la méthode transactionnelle de la marge nette et elle a également rejeté plusieurs des hypothèses de fait dans le rapport de l'expert de l'appelante portant sur la nature de la participation de M. Csumrik aux activités de SII et de SWI, en s'appuyant sur le témoignage entendu lors du procès.

[28] En ce qui concerne la détermination du prix de pleine concurrence, la Juge s'est à nouveau appuyée sur les principes, lesquels indiquent que la méthode du prix comparable sur le marché libre (la méthode du PCML) est celle qui convient. Elle a déterminé que la transaction intervenue entre l'appelante et SII en était une par laquelle SII avait signé un contrat en vue de fournir des services. SII a obtenu ces services aux termes de contrats distincts avec SWI, M. Csumrik et Longview. La Juge a également estimé que SII se servait des sommes qu'elle recevait à titre de frais pour payer les frais de ceux qui fournissaient les services. Il s'ensuit que les frais de mise en marché comportaient trois éléments. La Juge a conclu que la méthode du PCML correspondait davantage aux principes, puisque cette méthode respectait les relations juridiques entre les parties en cause et traitait SWI et SII comme des entités juridiques distinctes, ce qu'elles étaient réellement. La Juge a aussi conclu que SII faisait office d'entité intermédiaire.

[29] La Juge a accepté l'hypothèse du ministre voulant que les frais payés par SII à SWI en vertu de l'EDP étaient des montants de pleine concurrence. Par conséquent, elle a concentré son examen sur les deux autres éléments. Elle a conclu que M. Csumrik n'avait pas de lien de dépendance avec SII et que les frais de 32 500 dollars américains payés à M. Csumrik et Longview par SII respectaient un prix comparable sur le marché libre pour l'opération intervenue entre l'appelante et SII aux termes de l'ESCV. Cette conclusion a amené la Juge à conclure qu'une partie sans lien de dépendance aurait versé à SII un montant supérieur aux frais que SII a payés à SWI, mais uniquement de 32 500 dollars américains dans chacune des années 2000 et 2001.

[30] La Juge s'est ensuite questionnée à savoir si l'appelante avait fait des efforts raisonnables pour déterminer les prix de transfert de pleine concurrence et les mettre en œuvre pour l'application de la Loi et elle a conclu que l'appelante ne l'avait pas fait. Elle a adjugé les dépens à l'intimée en dépit du fait qu'elle accueillait en partie l'appel de l'appelante.

IV. L'appel

A. *Les questions en litige*

[31] Le présent appel soulève les questions suivantes :

- i. La Juge a-t-elle commis une erreur en déterminant que les modalités imposées en vertu de l'ESCV intervenue entre l'appelante et SII différaient de celles que des parties sans lien de dépendance auraient acceptées?
- ii. La Juge a-t-elle commis une erreur en concluant qu'une partie sans lien de dépendance n'aurait pas payé à SII des frais supérieurs aux montants déterminés par le ministre plus 32 500 dollars américains?
- iii. La Juge a-t-elle commis une erreur en refusant d'adjuger les dépens à l'appelante?

V. La norme de contrôle

[32] Comme le présent appel porte sur une décision de la Cour canadienne de l'impôt, l'appelante doit démontrer qu'il y a eu une erreur de droit ou une erreur manifeste et dominante sur une question de fait (voir *Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235).

VI. Position de l'appelante

[33] Dans son mémoire des faits et du droit, l'appelante soulève huit points en litige. À mon avis, la meilleure manière de procéder consiste à aborder les trois points cités par l'intimée, lesquels sont reproduits ci-dessus.

[34] À l'audience devant la Cour, l'appelante a présenté les arguments suivants.

[35] Après examen de la jurisprudence concernant les redressements de prix de transfert et, en particulier, les principes énoncés par la Cour suprême dans *Glaxo*, l'appelante a souligné que la Juge avait commis une erreur en ne déterminant pas un prix de pleine concurrence pour les services fournis par les employés détachés aux États-Unis. En ce qui concerne les questions dont la Cour est saisie, l'appelante est d'avis que la Juge n'aurait pas dû procéder à une analyse de chaque transaction et de chaque entité distincte. Selon l'appelante, la Juge a omis de considérer la valeur de l'ensemble des services que l'appelante a reçus de SII, laquelle aurait dû comprendre les efforts de M. Csumrik et les efforts des employés détachés aux États-Unis (SWI) dont les compétences avaient été grandement améliorées pour leur permettre de vendre des produits pour fenêtres sur le marché des immeubles en hauteur en Californie. L'appelante conteste l'approche adoptée par la Juge, qui a en fait examiné trois transactions distinctes.

[36] L'avocat de l'appelante souligne le fait que le ministre n'a pas rajusté les prix contractuels entre SII et SWI en tenant compte du fait que le seul montant payé par SII à SWI aux termes de l'EDP et de l'ESAS était un paiement de pleine concurrence. L'avocat a ensuite attiré l'attention

de la Cour sur le paragraphe 136 de la décision de la Juge, où elle déclare que la question de savoir si SWI a fourni du personnel de vente et de mise en marché à SII à un prix de pleine concurrence n'est pas en litige. Selon l'appelante, c'est là une erreur fondamentale. Si la Juge avait appliqué les principes énoncés par la Cour suprême dans *Glaxo*, elle aurait considéré le rapport d'expert de M. McDonald, lequel démontrait que le ministre aurait dû attribuer une valeur aux efforts des employés compétents détachés aux États-Unis. L'avocat de l'appelante a également souligné l'augmentation importante de la marge brute de l'appelante au cours de la période en guise de preuve de la valeur des services fournis par SII à l'appelante grâce aux efforts des employés détachés aux États-Unis.

[37] L'appelante conteste également les trois motifs invoqués par la Juge pour rejeter le rapport d'expert présenté par M. McDonald. L'appelante estime que M. McDonald a eu raison de traiter SWI et SII comme un amalgame sous la direction de M. Csumrik lorsqu'elles fournissaient des services à l'appelante, et ce, en dépit du fait qu'elles constituaient deux entités distinctes. Dans sa conclusion, le rapport indiquait que, examinés conjointement, les services fournis par SII et SWI justifiaient la position voulant que les frais payés étaient conformes au principe du prix de pleine concurrence. L'appelante soutient que la Juge ne pouvait pas s'en remettre au rapport d'expert de M. Rogerson pour contrer le rapport d'expert de l'appelante et qu'elle ne pouvait pas non plus considérer ce rapport comme un élément de preuve direct de l'opinion de M. Rogerson sur la question.

[38] L'appelante a également contesté le fait que la Juge se soit fondée sur les principes pour justifier son choix de la méthode du PCML comme étant la plus appropriée. Selon l'appelante, les principes sont plus souples quant au choix de la méthode et la Juge aurait dû prendre en considération la méthode transactionnelle de la marge nette qui était proposée dans le rapport de l'expert de l'appelante.

[39] Enfin, l'appelante soutient que la Juge a commis une erreur dans son adjudication des dépens à l'intimée, parce qu'elle a accueilli en partie l'appel de l'appelante devant la Cour canadienne de l'impôt et parce que le ministre n'avait pas présenté un rapport d'expert conforme aux exigences de base pour son admission en preuve.

[40] Au début de l'audience devant notre Cour, l'avocat de l'intimée a souligné que l'argumentation de l'appelante différait de celle qu'elle avait présentée devant la Juge. L'avocat était d'avis que, n'étant pas parvenue à déposer des éléments de preuve convaincants que M. Csumrik avait contribué à la mise en œuvre de la stratégie de mise en marché et à sa surveillance par la suite, l'appelante allègue maintenant que la Juge a commis une erreur en sous-évaluant les montants payés par SII à SWI. L'intimée mentionne qu'au procès, l'appelante n'a jamais contesté l'hypothèse du ministre voulant que SWI fournissait des services et du personnel de mise en marché et de vente à SII à un prix de pleine concurrence et que l'appelante n'a fourni aucun élément de preuve qui permettrait d'attribuer une valeur différente à ces services.

[41] Selon l'intimée, la Juge a appliqué correctement les enseignements tirés de *Glaxo*. Elle a respecté les principes énoncés dans cette décision voulant que la mise en application du principe de la pleine concurrence constitue un exercice comparatif. Par conséquent, la Juge a eu raison de considérer les intérêts indépendants de chaque partie à chacune des transactions et leurs rôles et fonctions respectifs.

[42] L'intimée est d'avis que la Juge a appliqué correctement l'article 247 de la Loi et que son analyse a ciblé la bonne opération aux termes de l'ESCV. De l'avis de l'intimée, la Juge s'est penchée sur la bonne question, c'est-à-dire celle de savoir si les modalités convenues entre l'appelante, SII et M. Csumrik/Longview et si le montant payé à SII pour les services de mise en marché diffèrent de ce qu'une partie sans lien de dépendance aurait accepté.

[43] L'intimée soutient que la Juge a eu raison de s'appuyer sur les principes et de considérer les entités en cause comme des entités distinctes, car dans la présente affaire, l'EDP spécifiait que l'entente n'avait pas pour effet de créer une société de personnes ou une coentreprise entre SWI et SII. L'intimée souligne aussi le fait que l'appelante a reconnu que SWI et SII étaient des entités distinctes et fonctionnaient comme telles.

[44] L'intimée conteste l'argument de l'appelante selon lequel la Juge s'est penchée sur le mauvais montant et a erré en concluant que le montant des frais payés par SII à SWI n'était pas en litige, puisqu'il s'agissait d'une opération sans lien de dépendance. Selon l'intimée, la Juge devait accepter cette hypothèse, puisque l'appelante ne l'avait pas contestée.

[45] De l'avis de l'intimée, la Juge pouvait considérer la transaction faite sans lien de dépendance entre SII et M. Csumrik/Longview comme étant une transaction comparable sur le marché libre, laquelle pouvait être utilisée comme transaction interne comparable fiable selon la méthode du PCML. Toujours selon l'intimée, la Juge pouvait conclure que M. Csumrik n'entretenait pas de lien de dépendance avec SII et que les frais de 32 500 dollars américains que M. Csumrik et Longview avaient perçus de SII représentaient un prix comparable sur le marché libre pour la transaction intervenue entre l'appelante et SII, parce que cela était fondé sur les éléments de preuve qui lui avaient été présentés.

[46] Enfin, en ce que concerne la question des dépens, l'intimée est d'avis que l'adjudication des dépens est discrétionnaire et ne doit pas être modifiée.

VII. Analyse

[47] Dans l'affaire *Canada c. Capital Générale électrique du Canada inc.*, 2010 CAF 344, au paragraphe 55, notre Cour a énoncé que l'objectif des alinéas 247(2)a) et c) de la Loi est d'empêcher l'évitement de l'impôt au moyen des distorsions de prix qui peuvent se produire dans le cas de transactions où il y a un lien de dépendance, en raison des intérêts communs que partagent les parties liées.

[48] La Loi prévoit l'élimination de toutes les distorsions que pourrait comporter une transaction entre des parties liées.

[49] La Cour suprême a donné une orientation supplémentaire dans l'arrêt *Glaxo*, aux paragraphes 61 à 63, lorsqu'elle a indiqué que les principes précisent que la fixation de prix de transfert n'est pas une science exacte. Elle a mentionné que, comme les facteurs comparables sont rarement identiques à tous égards, la Cour canadienne de l'impôt doit avoir une certaine latitude en ce qui concerne l'établissement d'un prix de pleine concurrence satisfaisant. Dans cette affaire, la Cour a également signalé que le juge doit prendre en considération le rôle et la fonction de chacune des entités parties à la transaction. Enfin, la Cour a insisté sur le fait qu'au moment de déterminer les prix entre parties traitant dans un contexte de pleine concurrence, il faut prendre en considération les intérêts de chacune des parties.

[50] Ces principes aident la Cour à vérifier le prix qu'auraient payé des parties dans un contexte de pleine concurrence dans les mêmes circonstances. Ces principes décrivent diverses méthodes d'établissement du prix qui peuvent être employées pour déterminer un prix de pleine concurrence pour une opération donnée.

[51] Dans le présent appel, la question consiste essentiellement à déterminer si la Juge a commis une erreur dans son application du principe énoncé aux alinéas 247(2)a) et c) de la Loi et, plus précisément, si elle a identifié la bonne transaction et si elle a pris en considération les bons prix contractuels entre ces parties liées.

[52] Je conclus que la Juge, compte tenu des éléments de preuve dont elle disposait, pouvait établir que l'opération dont elle était saisie était l'ESCV intervenue entre SII et l'appelante. Comme toute analyse de prix de transfert est fondée sur des faits, l'appelante devait signaler une

erreur commise par la Juge dans son évaluation des faits qui a mené à sa décision. L'appelante soutient que son rapport d'expert ne conteste pas que l'opération en cause était l'ESCV, mais elle affirme que la valeur des services fournis à SII par SWI par les employés détachés aux États-Unis aurait également dû être prise en considération.

[53] La conclusion de la Juge était fondée sur les principes (voir les Principes de l'OCDE de 1995, chapitre 1, paragraphe 1.6). Je ne vois aucune erreur de sa part à cet égard. Qui plus est, selon mon examen des éléments de preuve dont la Juge disposait, il est indéniable que l'appelante n'a jamais contesté l'hypothèse du ministre voulant que le montant des frais payés par SII à SWI n'était pas en litige dans l'appel dont la Juge était saisie. Ayant examiné le dossier et l'avis d'appel déposé à la Cour canadienne de l'impôt, je ne peux trouver aucun élément de preuve que l'appelante aurait présenté à la Cour canadienne de l'impôt pour contester l'hypothèse du ministre voulant que le prix payé pour les employés détachés aux États-Unis, soit le prix coûtant majoré de 10 %, n'était pas un prix de pleine concurrence.

[54] Il revenait initialement à l'appelante, en tant que contribuable, de « démolir » les hypothèses du ministre dans sa cotisation (voir *Hickman Motors Ltd. c. Canada*, [1997] 2 R.C.S. 336, [1997] A.C.S. n° 62 (QL), au paragraphe 92, et *R. c. Salaison Lévesque inc.*, 2014 CAF 296, [2014] A.C.F. n° 1272 (QL), aux paragraphes 25 et 26).

[55] La Juge a rejeté le rapport d'expert de l'appelante, lequel proposait de traiter SII et SWI comme une entité unique sous la direction de M. Csumrik. Elle a cité trois motifs pour justifier son rejet. À l'examen de ces motifs, je ne vois aucune erreur qui justifierait l'intervention de notre

Cour. La Juge a reconnu que le principe des entités sans lien de dépendance comportait obligatoirement la séparation des rôles de SII et de SWI. À l'examen des ententes sous-jacentes, et plus précisément le paragraphe 4.1 de l'EDP (dossier d'appel, volume I, page 157) et le paragraphe 4.1 de l'ESAS (dossier d'appel, volume I, page 164), je dois conclure que ces ententes énoncent clairement l'intention des parties de ne pas créer une société de personnes ou une coentreprise entre elles. La Juge a aussi conclu que le rapport d'expert de l'appelante reposait sur un fondement factuel incorrect puisque, comme l'a reconnu l'appelante, SWI et SII étaient des entités juridiques distinctes et fonctionnaient comme telles. Je ne vois aucune raison de modifier cette conclusion. Troisièmement, je dois conclure qu'il appartenait à la Juge, en s'appuyant sur les principes, de privilégier la méthode du PCML et de rejeter la méthode transactionnelle de la marge nette proposée dans le rapport d'expert de l'appelante car, à ce moment, la méthode du PCML était la méthode recommandée par les principes (voir le paragraphe 2.7 des principes).

[56] Je dois également rejeter la thèse de l'appelante voulant que la Juge se soit appuyée sur le rapport de réfutation de M. Rogerson présenté par l'intimée pour adopter implicitement l'opinion de l'intimée que la valeur du travail des employés aux États-Unis était établie dans les nouvelles cotisations et, par conséquent, n'était pas en litige. L'appelante soutient que M. Rogerson faisait référence à son propre rapport primaire, lequel n'avait pas été admis comme élément de preuve, lorsqu'il a émis l'opinion que la contribution de M. Csumrik constituait un prix interne comparable sur le marché libre, en ce qui concerne le montant en litige. Ayant passé en revue la décision de la Juge, notamment les paragraphes 212, 214 et 215, je dois rejeter cet argument. La Juge ne s'est pas appuyée sur le rapport de réfutation de M. Rogerson, comme le prétend l'appelante. La Juge déclare plutôt s'être appuyée sur les arguments écrits formulés par l'intimée,

qui faisaient état des erreurs dans le rapport d'expert de l'appelante. Dans ses motifs, elle donne également d'autres raisons pour rejeter le rapport d'expert de l'appelante et elle s'appuie sur les principes. La Juge a également rejeté le rapport d'expert de l'appelante parce que celui-ci contenait des erreurs de fait quant au rôle et à la contribution de M. Csumrik lorsqu'il fournissait des services à l'appelante au nom de SII.

[57] Je constate aussi que la Juge pouvait, en s'appuyant sur les éléments de preuve dont elle disposait, rejeter l'argument de l'appelante voulant que le succès enregistré aux États-Unis constituait une preuve suffisante de la valeur des services que M. Csumrik fournissait à SII. La Juge a fait plusieurs constatations de fait à cet égard qui étaient fondées sur le témoignage oral présenté au cours du procès. Elle a conclu que M. Csumrik ne fournissait que des services mineurs à l'appelante au nom de SII, qui ne justifiaient pas les frais exigés de l'appelante aux termes de l'ESCV. Pour en arriver à cette conclusion, la Juge a relevé un chevauchement entre les activités de M. Csumrik aux termes de l'ESCV et les services de gestion qu'il fournissait à SII par l'intermédiaire de Longview.

[58] En ce qui concerne la deuxième question, la détermination du prix en concurrence libre, la Juge s'est à nouveau fondée essentiellement sur les principes, lesquels indiquent que la méthode du PCML est la méthode la plus directe et la plus fiable pour appliquer le principe de pleine concurrence (voir l'article 2.7 des principes ci-joints). Je ne vois aucune erreur à cet égard, car les principes s'appliquaient. La Juge a conclu que M. Csumrik n'entretenait pas de lien de dépendance avec SII et que les frais de 32 500 \$ que M. Csumrik et Longview avaient perçus étaient un montant qu'un commerçant raisonnable aurait payé, ce qui confirme essentiellement le

redressement du prix de transfert effectué par le ministre, sous réserve d'un rajustement mineur de 32 500 \$ seulement. Cette conclusion était fondée sur le témoignage oral qui avait été présenté à la Juge. L'appelante n'a pas souligné une erreur manifeste et dominante dans l'appréciation de la preuve par la Juge qui nous autoriserait à infirmer cette conclusion.

[59] Pour ce qui est de la troisième question concernant l'adjudication des dépens à l'intimée, selon un principe bien établi, les ordonnances d'adjudication des dépens sont discrétionnaires et commandent la déférence. L'article 147 des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale)*, DORS/90-688a, énonce les facteurs qu'un juge doit prendre en considération au moment d'adjuger les dépens. Une cour d'appel peut intervenir uniquement si le juge a pris en considération des facteurs non pertinents, n'a pas tenu compte de facteurs pertinents ou a atteint une conclusion déraisonnable (voir *Guibord c. Canada*, 2011 CAF 346). Dans la présente instance, je ne vois aucune raison valide d'intervenir.

[60] Pour ces motifs, je rejetterais l'appel avec dépens.

« A.F. Scott »

j.c.a.

« Je suis d'accord.

M. Nadon, j.c.a. »

« Je suis d'accord.

Donald J. Rennie, j.c.a. »

ANNEXE A

Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales

Chapitre I

Le principe de pleine concurrence

[...]

B. Exposé du principe de pleine concurrence

i) Article 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE

1.6 Le principe de pleine concurrence qui fait autorité est énoncé à l'article 9 paragraphe 1 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, lequel est à la base des conventions fiscales bilatérales liant des pays membres de l'OCDE et, de plus en plus, des pays non membres. L'article 9 stipule :

« [Lorsque] les deux entreprises [associées] sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises, mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence. »

En se référant, pour procéder à un ajustement des bénéfices, aux conditions qui prévaudraient entre entreprises indépendantes pour des transactions et dans des circonstances comparables, le principe de pleine concurrence adopte la démarche consistant à traiter les membres d'un groupe multinational comme des entités distinctes et non comme des sous-ensembles indissociables d'une seule entreprise unifiée. En procédant de cette manière, on met l'accent sur la nature des transactions entre les membres du groupe multinational.

1.7 Les pays membres de l'OCDE et d'autres pays ont adopté le principe de pleine concurrence pour plusieurs raisons. L'une des raisons primordiales est que ce principe permet de traiter à peu près sur un pied d'égalité les entreprises multinationales et les entreprises indépendantes. En s'efforçant d'harmoniser le régime fiscal des entreprises associées et des entreprises indépendantes, le principe de pleine concurrence évite que l'une ou l'autre de ces catégories d'entreprises ne soit désavantagée sur le plan fiscal, ce qui fausserait les positions concurrentielles relatives. En éloignant ainsi les décisions économiques de toute considération fiscale, il favorise l'expansion du commerce et de l'investissement internationaux.

[...]

1.12 L'administration fiscale et les contribuables éprouvent souvent des difficultés à obtenir les informations nécessaires pour appliquer le principe de pleine concurrence. Parce que

l'application de ce principe 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. Les informations accessibles peuvent être incomplètes et difficiles à interpréter; d'autres données, s'il en existe, peuvent être difficiles à obtenir en raison de leur localisation géographique ou de celle des parties auprès de qui on peut se les procurer. En outre, il sera parfois impossible d'obtenir des informations auprès d'entreprises indépendantes pour des raisons de confidentialité. Enfin, dans certains cas, des informations sur une entreprise indépendante qui pourraient s'avérer pertinentes peuvent tout simplement ne pas exister. Il y a lieu également de rappeler, comme on l'a vu plus haut, 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. Guide pour l'application du principe de pleine concurrence

i) L'analyse de comparabilité

a) Raison d'être de l'examen de la comparabilité

1.15 L'application du principe de pleine concurrence se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions pratiquées pour une transaction entre entreprises associées et celles pratiquées pour une transaction entre entreprises indépendantes. Pour qu'une telle comparaison soit significative, il faut que les caractéristiques économiques des situations prises en compte soient suffisamment comparables. Cela signifie qu'il ne doit pas y avoir de différences entre les situations comparées pouvant notablement influencer sur l'élément examiné du point de vue méthodologique (par exemple le prix ou la marge bénéficiaire) ou si des correctifs suffisamment fiables peuvent être utilisés pour éliminer l'incidence de telles différences. Pour déterminer le degré de comparabilité, et notamment les corrections à apporter pour parvenir à cette comparabilité, il faut bien appréhender la manière dont des sociétés indépendantes évaluent des transactions potentielles. Pour évaluer les conditions d'une transaction potentielle, des sociétés indépendantes vont comparer cette transaction aux autres possibilités réalistes qui leur sont offertes et elles ne vont conclure la transaction que si elles ne voient pas d'autres solutions nettement plus avantageuses. À titre d'exemple, il y a peu de chances qu'une entreprise accepte un prix offert pour son produit par une entreprise indépendante si elle sait que d'autres clients potentiels sont prêts à payer plus cher dans des conditions similaires. Cet élément doit être pris en compte pour la comparabilité, puisque des entreprises indépendantes tiennent généralement compte de toutes les différences économiquement significatives entre les options réalistes qui s'offrent à elles (et notamment des différences de niveau de risque ou aux autres facteurs de comparabilité qui sont évoqués ci-dessous) lorsqu'elles évaluent ces options. Par conséquent, en effectuant les comparaisons auxquelles donne lieu l'application du principe de pleine concurrence, l'administration fiscale doit également tenir compte de ces différences lorsqu'elle détermine si les situations envisagées sont comparables et quelles corrections peuvent être nécessaires pour qu'il y ait comparabilité.

1.16 Toutes les méthodes fondées sur le principe de pleine concurrence se rattachent à l'idée que des entreprises indépendantes examinent les différentes options qui s'offrent à elles et, dans

la comparaison de ces options, prennent en compte toutes les différences ayant une incidence sur la valeur respective de ces options. Par exemple, on peut normalement s'attendre à ce que des entreprises indépendantes, avant d'acheter un produit à un certain prix, recherchent si elles ne pourraient pas acheter le même produit moins cher à une autre entreprise. C'est pourquoi, comme on le verra au chapitre II, la méthode du prix comparable sur le marché libre compare une transaction entre entreprises associées aux transactions similaires entre entreprises indépendantes afin d'obtenir une estimation directe du prix sur lequel les parties auraient pu s'accorder si elles avaient eu directement recours au marché au lieu de conclure une transaction contrôlée.

[...]

ii) *Prise en compte des transactions réellement effectuées*

1.36 L'examen par l'administration fiscale d'une transaction entre entreprises associées doit se fonder sur la transaction effectivement intervenue entre les parties et les modalités de cette transaction, selon les méthodes utilisées par le contribuable dans la mesure où elles sont conformes à celles qui sont exposées aux chapitres II et III. Sauf dans des cas exceptionnels, l'administration fiscale ne devra pas faire abstraction des transactions effectives ni leur substituer d'autres transactions. La restructuration de transactions commerciales légitimes relèverait d'une démarche totalement arbitraire rendue plus injuste encore par une double imposition au cas où l'autre administration fiscale concernée aurait une opinion différente sur la façon dont la transaction devrait être structurée.

[...]

iii) *Évaluation de transactions distinctes ou combinées*

1.42 En théorie, pour se rapprocher le plus possible de la juste valeur du marché, le principe de pleine concurrence doit être appliqué transaction par transaction. Mais bien souvent des transactions distinctes sont si étroitement liées ou continues qu'il n'est pas possible de se prononcer correctement sans les prendre en compte dans leur ensemble. Tel est le cas, par exemple, 1. pour des contrats à long terme de fourniture de biens ou de services 2. pour des droits d'exploitation d'éléments incorporels 3. pour la fixation des prix par ligne de produit lorsque la détermination du prix de chaque produit présente des difficultés. Pour prendre un autre exemple, dans le cas d'une transaction combinant une licence d'un procédé de fabrication et la fourniture de composants vitaux à un fabricant associé, il sera sans doute plus raisonnable de déterminer les conditions de pleine concurrence pour les deux éléments considérés ensemble. Ces transactions doivent être examinées conjointement en utilisant la ou les méthodes reposant sur le principe de pleine concurrence qui sont les plus appropriées. Un autre exemple pourrait être l'acheminement de transactions par l'intermédiaire d'une autre entreprise associée; il sera alors sans doute plus judicieux de considérer la transaction dont l'intermédiation fait partie comme un tout et non de traiter chaque transaction séparément.

1.43 S'il faut parfois évaluer conjointement certaines transactions conclues séparément entre entreprises associées pour déterminer si l'on a bien affaire à des conditions de pleine concurrence, d'autres transactions faisant l'objet d'un contrat global entre entreprises associées peuvent nécessiter des évaluations séparées. Une entreprise multinationale peut regrouper en une seule transaction — assortie d'un prix unique — un certain nombre de prestations, comme la

concession de brevets, de procédés techniques et de marques de fabrique, des prestations de services techniques et administratifs et la location d'installations de production. Cette formule est en général qualifiée d'arrangement global. Toutefois, de tels arrangements incluent rarement la vente de produits, bien que le prix de vente de produits puisse, lui, couvrir aussi quelques services annexes. Dans certains cas, il peut ne pas être possible d'évaluer l'arrangement dans son ensemble, et il faut donc en isoler les différents éléments. Dans ces cas, après avoir déterminé des prix de transfert distincts pour les différents éléments, l'administration fiscale devra néanmoins rechercher si le niveau des prix de transfert applicables à l'ensemble de l'arrangement est conforme au principe de pleine concurrence.

Chapitre II

Méthodes traditionnelles fondées sur les transactions

[...]

B. Liens avec l'article 9

2.2 Comme on l'a vu au chapitre I, l'article 9 (paragraphe 1) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE stipule que lorsque « les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence ».

2.3 Le commentaire relatif à l'article 9 (paragraphe 1) indique qu'en vertu de cette disposition les autorités fiscales d'un État contractant « peuvent, pour calculer les sommes imposables, rectifier la comptabilité des entreprises [associées] si, par suite des relations spéciales existant entre ces dernières, leurs livres ne font pas apparaître les bénéfices réels imposables qu'elles réalisent dans cet État ». On entend par « bénéfices réels imposables », ceux qui auraient été réalisés dans des conditions de pleine concurrence. Le commentaire souligne que cette disposition ne s'applique pas lorsque les transactions se sont déroulées « aux conditions commerciales normales du marché libre (de pleine concurrence) »; les comptes ne peuvent être rectifiés que lorsque « des conditions spéciales ont été convenues ou imposées entre les deux entreprises ». L'enjeu de l'article 9 est donc de savoir si les conditions des relations commerciales ou financières entre entreprises associées sont des conditions de pleine concurrence ou s'il existe une ou plusieurs « conditions spéciales » (c'est-à-dire des conditions qui ne sont pas de pleine concurrence).

[...]

2.5 La façon la plus directe de déterminer si les conditions accordées ou imposées entre des entreprises associées sont des conditions de pleine concurrence consiste à comparer les prix pratiqués dans le cadre de transactions contrôlées entre ces entreprises aux prix pratiqués dans le cadre des transactions comparables entre entreprises indépendantes. C'est la voie la plus directe,

parce que toute différence entre le prix pratiqué pour une transaction contrôlée et celui pratiqué pour une transaction comparable sur le marché libre peut normalement être imputée directement aux relations commerciales et financières accordées ou imposées entre les entreprises, et les conditions de pleine concurrence peuvent être déterminées en remplaçant directement le prix pratiqué pour la transaction contrôlée par celui pratiqué pour la transaction comparable sur le marché libre. Toutefois, on ne disposera pas toujours de transactions comparables pour pouvoir mettre en oeuvre cette seule approche directe et il faudra donc dans certains cas comparer les transactions contrôlées et les transactions sur le marché libre sur la base d'indices moins directs, comme les marges brutes, pour déterminer si les conditions de la transaction entre les entreprises associées sont bien des conditions de pleine concurrence. C'est sur ces approches, directes et indirectes, que s'appuient les méthodes transactionnelles traditionnelles qui seront exposées ci-après.

C. Les différents types de méthodes fondées sur les transactions

i) Méthode du prix comparable sur le marché libre

2.6 La méthode du prix comparable sur le marché libre consiste à comparer le prix d'un bien transféré ou d'un service dans le cadre d'une transaction contrôlée à celui d'un bien ou d'un service transféré dans des conditions comparables. S'il existe une différence entre ces deux prix, cela peut indiquer que les conditions des relations commerciales et financières entre les entreprises associées ne sont pas des conditions de pleine concurrence et qu'il peut être alors nécessaire de remplacer le prix pratiqué dans le cadre de la transaction contrôlée par celui pratiqué dans le cadre de la transaction sur le marché libre.

2.7 Conformément aux principes exposés au chapitre I, une transaction sur le marché libre est comparable à une transaction contrôlée (c'est-à-dire c'est une transaction comparable sur le marché libre) pour l'application de la méthode du prix comparable sur le marché libre si l'une des deux conditions suivantes est remplie : 1. aucune différence entre les transactions faisant l'objet de la comparaison ou entre les entreprises effectuant ces transactions n'est susceptible d'avoir une incidence sensible sur le prix du marché libre, ou 2. des correctifs suffisamment exacts peuvent être apportés pour supprimer les effets matériels de ces différences. Lorsqu'il est possible d'identifier des transactions comparables sur le marché libre, la méthode du prix comparable sur le marché libre constitue le moyen le plus direct et le plus fiable pour mettre en oeuvre le principe de pleine concurrence. En conséquence, cette méthode doit être dans ce cas préférée à toute autre.

2.8 Il peut être difficile d'identifier une transaction entre entreprises indépendantes qui soit suffisamment similaire à une transaction entre entreprises associées pour qu'aucune différence n'ait une incidence sensible sur le prix. À titre d'exemple, une différence mineure entre les biens transférés dans le cadre d'une transaction contrôlée et dans le cadre d'une transaction sur le marché libre peut avoir une incidence sensible sur le prix, même si la nature des activités industrielles ou commerciales entreprises est suffisamment similaire pour dégager la même marge bénéficiaire globale. Lorsque c'est le cas, il faudra apporter des correctifs. Comme on le verra au paragraphe 2.9, l'ampleur et la fiabilité de tels ajustements affectent la fiabilité relative de l'analyse dans le cadre de la méthode du prix comparable sur le marché libre.

2.9 Lorsque l'on étudie la question de savoir si les transactions sur le marché libre et les transactions entre entreprises associées sont comparables, il convient d'examiner l'effet sur les prix, de fonctions de l'entreprise plus larges que la simple possibilité de comparer des prix (c'est-à-dire les facteurs déterminant la comparabilité au chapitre I). Lorsque des différences existent entre les transactions sur le marché libre et les transactions entre entreprises associées ou entre les entreprises effectuant ces transactions, il peut être difficile de déterminer quels correctifs suffisamment précis devront être apportés pour remédier à l'incidence que peuvent avoir sur le prix, les différences entre les transactions contrôlées et les transactions sur le marché libre. Mais cette difficulté ne doit pas conduire à écarter l'éventuelle application de la méthode du prix comparable sur le marché libre. Pour des raisons pratiques, une plus grande souplesse s'impose de manière à pouvoir utiliser cette méthode et à la compléter le cas échéant par d'autres méthodes adéquates, toutes ces méthodes devant être appréciées en fonction de leur exactitude relative. Il faut s'efforcer, dans toute la mesure du possible, d'ajuster les données pour qu'elles puissent être utilisées de façon adéquate dans le cadre de la méthode du prix comparable sur le marché libre. Comme pour toute autre méthode, la fiabilité relative de la méthode du prix comparable sur le marché libre est fonction du degré d'exactitude des correctifs qui peuvent être apportés aux fins de comparabilité.

Exemples d'application de la méthode du prix comparable sur le marché libre

2.10 Les exemples suivants illustrent l'application de la méthode du prix comparable sur le marché libre, y compris dans les cas où un ajustement des transactions sur le marché libre peut être nécessaire pour les rendre comparables.

2.11 La méthode du prix comparable sur le marché libre est particulièrement fiable dans les cas où une entreprise indépendante vend le même produit que celui qui est vendu entre deux entreprises associées. Par exemple, une entreprise indépendante vend du café en grains de Colombie sans marque et une entreprise associée vend à une autre entreprise associée, en quantités similaires, du café en grains de Colombie sans marque, d'un type et d'une qualité similaire, les deux types de transaction ayant lieu à peu près au même moment, au même stade du processus de production/distribution et dans des conditions similaires. Si la seule transaction sur le marché libre dont on dispose pour effectuer une comparaison porte sur du café en grains du Brésil sans marque, il y aura lieu de rechercher si la différence au niveau du produit peut avoir une incidence matérielle sur le prix. Par exemple, on pourra rechercher dans quelle mesure l'origine même du produit exige généralement sur le marché libre un prix plus élevé ou moins élevé. De telles informations peuvent être obtenues sur les marchés des matières premières ou être déduites des prix des négociants. Si cette différence a effectivement une incidence matérielle sur le prix, il y a lieu d'effectuer des ajustements. S'il n'est pas possible d'appliquer un correctif suffisamment exact, la fiabilité de la méthode du prix comparable sur le marché libre s'en trouvera réduite, et il pourrait être nécessaire de la combiner à d'autres méthodes moins directes, ou d'utiliser plutôt ces dernières.

2.12 Comme autre exemple significatif de cas où des ajustements peuvent s'avérer nécessaires, on peut citer celui où les conditions des ventes sur le marché libre et des ventes contrôlées sont identiques, hormis le fait que le prix des ventes contrôlées est un prix de livraison et que les ventes sur le marché libre sont effectuées au prix d'usine franco à bord. Les différences en termes de transport et d'assurance ont généralement un effet déterminé et raisonnablement quantifiable

sur le prix. En conséquence, pour déterminer le prix de vente sur le marché libre, il convient de corriger le prix par la différence des conditions de livraison.

2.13 Autre exemple, supposons qu'un contribuable vende 1 000 tonnes d'un produit pour 80 dollars la tonne à une entreprise associée dans son groupe multinational et qu'il vende parallèlement 500 tonnes du même produit pour 100 \$ la tonne à une entreprise indépendante. Dans un tel cas, il convient de savoir si les différences de volumes doivent se traduire par une correction du prix de transfert. Il convient de déterminer le marché pertinent en analysant des transactions sur des produits analogues afin de déterminer les rabais normalement appliqués en fonction du volume fourni.

COUR D'APPEL FÉDÉRALE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : A-387-14

INTITULÉ : MARZEN ARTISTIC ALUMINUM LTD. c.
SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : VANCOUVER (COLOMBIE-BRITANNIQUE)

DATE DE L'AUDIENCE : LE 19 NOVEMBRE 2015

MOTIFS DU JUGEMENT : LE JUGE SCOTT

Y ONT SOUSCRIT : LE JUGE NADON
LE JUGE RENNIE

DATE DES MOTIFS : LE 29 JANVIER 2016

COMPARUTIONS :

Steven M. Cook
S. Nathasha Reid

POUR L'APPELANTE
MARZEN ARTISTIC ALUMINUM LTD.

Michael Taylor
Selena Sit

POUR L'INTIMÉE
SA MAJESTÉ LA REINE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Thorsteinssons LLP
Vancouver (Colombie-Britannique)

POUR L'APPELANTE
MARZEN ARTISTIC ALUMINUM LTD.

William F. Pentney
Sous-procureur général du Canada
Ottawa (Ontario)

POUR L'INTIMÉE
SA MAJESTÉ LA REINE