

N° : 87-2R

DATE : le 27 septembre 1999

OBJET : Prix de transfert international

RENOI :

**Le 1^{er} novembre 1999, Revenu Canada
commencera ses activités à titre d'Agence des
douanes et du revenu du Canada.**

Cette circulaire annule et remplace la circulaire
d'information 87-2 du 27 février 1987.

Contenu

	Page
Introduction	1
Définitions	2
Partie 1 : La Loi	2
Partie 2 : Le principe de pleine concurrence	4
Partie 3 : Méthodes – Application du principe de pleine concurrence	5
A. Méthodes traditionnelles fondées sur les transactions	7
Méthode du prix comparable sur le marché libre (PCML)	7
Méthode du prix de revente	8
Méthode du prix de revient majoré	9
B. Méthodes transactionnelles de bénéfices	10
Méthode du partage des bénéfices	11
Méthode transactionnelle de la marge nette (MTMN)	13
Partie 4 : Arrangements admissibles de participation au coût (AAPC)	14
Partie 5 : Biens incorporels	16
Partie 6 : Services intra-groupe	18
Partie 7 : Pénalité – Efforts sérieux	19
Partie 8 : Protection du caractère confidentiel des renseignements provenant de tierces parties	23
Partie 9 : Retenues d'impôt en vertu de la partie XIII	24
Partie 10 : Procédure applicable aux fins de l'examen par l'autorité compétente	24
Partie 11 : Arrangements préalables en matière de prix de transfert (APP)	25
Partie 12 : Évaluation aux fins des douanes	25

Introduction

1. Cette circulaire a pour but de guider les contribuables en ce qui a trait à l'application des règles de prix de transfert prévues à l'article 247 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la *Loi*) qui ont reçu la sanction royale le 18 juin 1998.

2. Les prix de transfert sont les prix auxquels les services, les biens corporels et les biens incorporels sont échangés entre parties ayant un lien de dépendance dans le cadre d'opérations transfrontalières.

3. Cette circulaire énonce le point de vue du Ministère sur les prix de transfert ainsi que sa position sur l'application des *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* publiés en 1995 par l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE) (Principes de l'OCDE).

4. Le lecteur devrait consulter les Principes de l'OCDE pour obtenir une description plus détaillée des principes exposés dans les parties 2 à 6 de la circulaire.

5. L'article 247 et cette circulaire visent les opérations ou les arrangements entre un contribuable et une personne non résidente avec laquelle il a un lien de dépendance. Cependant, plusieurs des principes et méthodes énoncés dans cette circulaire peuvent également fournir une orientation générale aux contribuables en ce qui a trait à la répartition du revenu entre un établissement stable et d'autres parties d'une même entité.

6. Les prix de transfert adoptés par un groupe de parties ayant un lien de dépendance ont une incidence directe sur les bénéfices déclarés par chacune de ces parties dans leur pays respectif.

7. Les dispositions législatives canadiennes en matière de prix de transfert :

- incorporent le principe de pleine concurrence; et
- exigent que, aux fins de l'impôt, les conditions convenues par des parties ayant un lien de dépendance dans le cadre de leurs relations financières ou commerciales, soient celles auxquelles on pourrait s'attendre si les parties n'avaient aucun lien de dépendance.

Ces dispositions permettent de veiller à ce que les contribuables qui sont membres d'un groupe lié et qui effectuent des opérations entre eux, déclarent à peu près le même montant de revenu qu'ils auraient déclaré s'il n'y avait entre eux aucun lien de dépendance.

8. L'OCDE et le Canada continuent d'endosser le principe de pleine concurrence comme règle fondamentale régissant le traitement fiscal des opérations transfrontalières entre parties ayant un lien de dépendance.

9. Le principe de pleine concurrence :

- exige de traiter toutes les parties ayant un lien de dépendance d'un groupe comme des entités distinctes, plutôt que comme des parties inséparables d'une seule entreprise unifiée;
- est généralement fondé sur une comparaison entre :
 - les prix ou les marges entre des parties ayant un lien de dépendance pour des opérations transfrontalières (« opérations contrôlées »); et
 - les prix ou les marges pour des opérations similaires effectuées entre des parties n'ayant aucun lien de dépendance (« opérations non contrôlées »).

10. La question de savoir si un contribuable a respecté le principe de pleine concurrence est une question de fait devant être examinée dans chaque cas.

Définitions

Aux fins de cette circulaire, les termes suivants doivent être interprétés comme suit, à moins d'indications contraires :

« **contribuable** », « **personne** » ou « **partie** » comprend une société de personnes;

« **opération** » comprend une série d'opérations, un arrangement ou un événement;

« **bien** » comprend les biens corporels et incorporels;

« **bien incorporel** » comprend :

- les **droits d'utilisation** des actifs, tels que les brevets, les marques de commerce, les noms commerciaux, les dessins ou modèles; et
- les **propriétés intellectuelles**, comme le savoir-faire et les secrets industriels ou commerciaux.

« **produit** » comprend les biens corporels et incorporels, ainsi que les services;

« **opérations non contrôlées** » désigne, selon le cas :

- les opérations entre deux parties n'ayant aucun lien de dépendance en dehors du groupe;
- les opérations entre une partie ayant un lien de dépendance d'un groupe et une partie n'ayant aucun lien de dépendance en dehors du groupe.

« **opérations contrôlées** » désigne les opérations entre des parties ayant un lien de dépendance.

Partie 1 : La Loi

11. L'article 247 de la *Loi* renferme les principales dispositions applicables aux prix de transfert. On trouvera ci-après une brève description des principaux paragraphes de cet article.

12. Le paragraphe 247(2) de la *Loi* s'applique à une opération :

- entre un contribuable et une personne non résidente avec laquelle il a un lien de dépendance; ou
- entre une société de personnes ou un associé de cette dernière et une personne non résidente avec laquelle la société de personnes ou l'associé a un lien de dépendance (ou une société de personnes dont la personne non résidente est un associé).

13. Lorsque les modalités relatives à une opération contrôlée diffèrent de celles qui auraient été conclues entre personnes n'ayant aucun lien de dépendance, les règles suivantes s'appliquent :

- Le paragraphe 247(2) exige de faire un redressement afin que les montants déterminés par le contribuable, pour l'application de la *Loi*, correspondent à ceux qui auraient été déterminés, si les modalités des opérations étaient celles qui auraient été convenues entre personnes n'ayant aucun lien de dépendance, sous réserve des dispositions du paragraphe 247(10).
- Le paragraphe 247(2) de la *Loi* permet de requalifier l'opération afin d'en arriver aux montants qui auraient été déterminés si l'opération avait été effectuée par des personnes n'ayant aucun lien de dépendance, si les faits suivants se vérifient relativement à l'opération :
 - des personnes prennent part à une opération qui n'aurait pas été effectuée entre personnes n'ayant aucun lien de dépendance; et
 - il est raisonnable de considérer que l'opération n'a pas été effectuée principalement pour des *objets véritables*, si ce n'est l'obtention d'un avantage fiscal.

14. Le paragraphe 247(3) de la *Loi* prévoit qu'un contribuable est passible d'une pénalité, si le résultat net de certains redressements pour une année d'imposition en vertu du paragraphe 247(2), est supérieur au moins élevé de 10 % de son revenu brut et de 5 000 000 \$.

15. Pour déterminer cette pénalité, il faut calculer le résultat net entre :

- les « **redressements à la hausse** » se rapportant à des opérations pour lesquelles le contribuable n'a pas fait d'efforts sérieux pour déterminer et utiliser les prix de transfert ou les attributions de pleine concurrence; et
- les « **redressements à la baisse** » se rapportant à des opérations pour lesquelles le contribuable a fait des efforts sérieux pour déterminer et utiliser les prix de transfert ou les attributions de pleine concurrence (sous réserve du pouvoir discrétionnaire conféré au ministre en vertu du paragraphe 247(10)).

16. Aux fins du paragraphe 247(3) de la *Loi* :

Les « **redressements à la hausse** » d'un contribuable résultent d'une :

- augmentation de son revenu;

- diminution de sa perte; ou
- diminution de ses dépenses en capital;

pour l'année.

Les « **redressements à la baisse** » d'un contribuable résultent d'une :

- diminution de son revenu;
- augmentation de sa perte; ou
- augmentation de ses dépenses en capital;

pour l'année.

17. La partie 7 de cette circulaire aborde la question de savoir si un contribuable a fait des efforts sérieux pour déterminer et utiliser les prix de transfert ou les attributions de pleine concurrence, aux fins de la pénalité prévue au paragraphe 247(3) de la *Loi*.

18. Le paragraphe 247(4) de la *Loi* prévoit qu'un contribuable est réputé ne pas avoir fait des efforts sérieux pour déterminer et utiliser les prix de transfert ou les attributions de pleine concurrence relativement à une opération, aux fins de la pénalité prévue au paragraphe 247(3), à moins qu'il ne remplisse les conditions prévues au paragraphe 247(4). Le contribuable doit établir ou obtenir, au plus tard à la « date limite de production (de la documentation) », définie au paragraphe 247(1) de la *Loi*, pour l'année d'imposition visée, certains registres et documents et les fournir au ministre dans les trois mois suivant la réception d'une demande écrite à cet effet.

19. Le paragraphe 247(2) de la *Loi* s'applique aux années d'imposition débutant après 1997. De façon générale, les paragraphes 247(3) et (4) s'appliquent aux redressements effectués en vertu du paragraphe 247(2) pour les années d'imposition débutant après 1998. Les dispositions relatives à la pénalité ne s'appliquent pas aux opérations complétées avant le 11 septembre 1997, qui ont un impact sur le calcul du revenu imposable pour une année suivante. Il importe peu de savoir si l'entente se rapportant à l'opération a été signée avant le 11 septembre 1997. Le facteur déterminant est la date où l'opération a été effectuée.

Par exemple, un redressement du prix de transfert se rapportant au coût des marchandises vendues en 1999 peut viser des biens transférés avant le 11 septembre 1997 et conservés en inventaire jusqu'au moment de leur vente. Un tel redressement ne serait pas pris en considération aux fins de la pénalité.

20. En plus d'avoir une incidence sur les mouvements transfrontaliers de biens et de services, l'article 247 pourrait s'appliquer aux opérations financières. En théorie, l'article 247 pourrait s'appliquer à une vaste gamme d'arrangements se traduisant par un « revenu étranger accumulé, tiré de biens » pour des actionnaires canadiens. De façon générale, le Ministère estime que le paragraphe 247(2) ne modifie pas la *Loi* actuelle concernant les investissements intersociétés en actions ou en titres de créance. Le Ministère applique généralement le paragraphe 245(2) si l'arrangement

s'inscrit dans le cadre d'une planification fiscale contestable ou de pratiques potentiellement abusives (par exemple, l'importation de pertes), mais pourrait également appliquer le paragraphe 247(2) pour contester cet arrangement.

21. De façon générale, le Ministère applique les dispositions spécifiques de la *Loi* se rapportant aux prêts et dettes entre résidents et non-résidents dont il est question aux articles 17 et 80.4 et aux paragraphes 15(2) et 18(4), avant d'envisager l'application des dispositions plus générales de l'article 247. Ces dispositions spécifiques visent les cas où le contribuable est une société canadienne qui, selon le cas :

- n'exige pas un taux d'intérêt approprié relativement à un prêt ou à un autre titre de créance consenti à un non-résident;
- reçoit un prêt sans intérêt ou à faible taux d'intérêt d'un non-résident;
- fait l'objet d'une capitalisation insuffisante.

22. Il va généralement à l'encontre de l'esprit de la *Loi* d'appliquer les dispositions plus générales de l'article 247 pour qu'un intérêt soit réputé reçu ou à recevoir sur des prêts intersociétés dans les situations suivantes :

- lorsqu'une société étrangère affiliée d'une société résidente au Canada consent un prêt à cette dernière;
- lorsqu'une société étrangère affiliée d'une société résidente au Canada consent un prêt à une autre société étrangère affiliée de cette société résidente et que le paragraphe 80.4(2) ne s'applique pas.

23. Si le paragraphe 80.4(2) s'applique, l'avantage imposable est exclu aux fins du calcul du « revenu étranger accumulé, tiré de biens » à l'alinéa *d*) de l'élément A du paragraphe 95(1). Le Ministère ne prévoit pas modifier ses pratiques d'établissement d'une cotisation à cet égard.

24. La *Loi* renferme des dispositions spécifiques sur les dettes intersociétés et les frais d'intérêt s'y rapportant. Cependant, le Ministère reconnaît que les modalités de crédit et de financement sont un des nombreux éléments à prendre en considération aux fins de l'évaluation des prix de transfert.

25. Le paragraphe 247(10) confère au ministre le pouvoir d'effectuer des redressements à la baisse. De tels redressements sont effectués uniquement si le ministre les juge appropriés dans les circonstances.

26. Cependant, le ministre a le pouvoir discrétionnaire de refuser de tels redressements en vertu du paragraphe 247(10) si :

- la demande du contribuable fait suite aux mesures prises par une administration fiscale étrangère et que le contribuable a le droit de demander un allègement en vertu de la procédure d'accord amiable prévue à la convention fiscale pertinente; ou
- la demande du contribuable peut être considérée comme abusive.

27. Les versions mises à jour des circulaires d'information 75-7 et 84-1 énoncent la politique générale du Ministère en ce qui a trait aux redressements demandés par les contribuables visant à réduire l'impôt à payer.

Partie 2 : Le principe de pleine concurrence

28. Selon le principe de pleine concurrence, les conditions convenues par des parties ayant un lien de dépendance dans le cadre de leurs relations financières ou commerciales doivent, aux fins de l'impôt, être celles auxquelles on pourrait s'attendre si les parties n'avaient aucun lien de dépendance.

29. Le principe de pleine concurrence est énoncé au paragraphe 1 de l'article 9 du modèle de convention de l'OCDE :

«[Lorsque]. . . les deux entreprises [ayant un lien de dépendance] sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises [n'ayant aucun lien de dépendance], les bénéficiaires 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. »

30. Selon le paragraphe 1.15 des Principes de l'OCDE, l'application du principe de pleine concurrence se fonde généralement sur une comparaison des prix utilisés ou des marges obtenues pour une opération entre des parties ayant un lien de dépendance avec les prix utilisés ou les marges obtenues pour une opération similaire entre parties n'ayant aucun lien de dépendance.

31. Pour qu'une telle comparaison soit utile, il faut que les caractéristiques économiques des opérations soient suffisamment similaires pour que des ajustements raisonnablement précis tenant compte des différences dans ces caractéristiques, puissent être faits. On ne devrait pas utiliser, à des fins de comparaison, les opérations entre d'autres parties ayant un lien de dépendance, étant donné que leurs modalités peuvent ne pas être de pleine concurrence.

32. Les paragraphes 1.19 à 1.35 des Principes de l'OCDE mentionnent qu'un certain nombre de facteurs peuvent avoir une incidence sur le niveau de comparabilité des opérations. Ces facteurs comprennent :

- les caractéristiques des biens ou services achetés ou vendus;
- les fonctions exercées par les parties aux opérations (compte tenu des éléments d'actif utilisés et des risques assumés);
- les modalités du contrat;
- les circonstances économiques des parties (comparabilité des marchés);

- les stratégies commerciales adoptées par les parties.

33. Les contribuables doivent faire preuve de discernement pour déterminer le niveau de comparabilité des opérations. Le choix de la méthode de détermination des prix de transfert la plus appropriée dépend en grande partie de l'évaluation de la comparabilité des opérations. Ce choix dépend également de la disponibilité des renseignements de qualité sur les facteurs se rapportant aux opérations contrôlées.

34. La détermination des prix de transfert n'est pas une science exacte. L'application de la méthode la plus appropriée de détermination des prix de transfert peut donner un « intervalle » de résultats. Le Ministère se fonde sur les faits et les circonstances de chaque cas pour déterminer un intervalle ou un élément de l'intervalle qui constitue l'estimation la plus fiable d'un prix de transfert ou d'une attribution de pleine concurrence. Il faut faire preuve de circonspection lors de l'évaluation de la fiabilité de chaque opération comparable utilisée pour établir un intervalle. Le Ministère estime que le recours à des mesures statistiques, tel qu'un intervalle interquartile, ne permet pas nécessairement d'améliorer la fiabilité des données comparables prises en compte pour établir un intervalle.

35. Les stratégies commerciales peuvent avoir une incidence sur la comparabilité dans la mesure où elles ont un impact sur le prix que des parties n'ayant aucun lien de dépendance factureraient pour un produit.

Par exemple, lorsqu'une partie n'ayant aucun lien de dépendance essaie d'introduire un produit sur un nouveau marché, il peut être raisonnable qu'elle facture temporairement à un prix inférieur à celui qu'elle exigerait autrement, afin d'occuper un créneau ou d'augmenter une part de marché. Une telle situation suppose qu'une partie n'ayant aucun lien de dépendance aurait évalué les avantages possibles à long terme d'une telle stratégie. Toutefois, il est peu probable qu'elle maintienne cette stratégie pendant une longue période.

36. Le paragraphe 247(2) de la *Loi* applique le principe de pleine concurrence grâce à un examen des termes et conditions associés aux opérations ou aux séries d'opérations effectuées entre parties ayant un lien de dépendance. En outre, pour en arriver à une estimation aussi précise que possible d'un prix ou d'une attribution de pleine concurrence, on devrait idéalement appliquer le principe de pleine concurrence à chaque opération. Par conséquent, le contribuable devrait établir ses prix de transfert séparément pour chaque opération qu'il effectue avec une partie ayant un lien de dépendance. Cette détermination distincte permet généralement d'établir une estimation aussi fiable que possible d'un prix de transfert de pleine concurrence.

37. Dans certains cas, les opérations sont si étroitement liées ou continues qu'elles ne peuvent pas être évaluées séparément de façon appropriée. Il peut alors s'avérer nécessaire de les combiner.

38. Le paragraphe 1.42 des Principes de l'OCDE fournit les exemples suivants :

- des contrats à long terme de fourniture de biens (marchandises) ou de services;
- des droits d'exploitation de biens incorporels;
- la détermination des prix par ligne de produits, lorsque la détermination du prix de chaque produit ou opération présente des difficultés.

39. Voici quelques-uns des facteurs qui doivent être pris en considération pour déterminer si le prix d'une opération devrait être établi de façon distincte ou combinée :

- les biens incorporels associés à diverses opérations;
- la disponibilité de données de qualité sur les opérations comparables;
- la comparabilité fonctionnelle des opérations; et
- les coûts supplémentaires pour évaluer séparément les opérations.

40. Que le prix d'un « ensemble d'opérations » soit établi séparément pour chaque opération ou de façon combinée, cela ne change pas la nature sous-jacente des opérations individuelles. Le Ministère ne considère pas que le fractionnement ou non de cet « ensemble d'opérations » constitue une requalification, aux fins de la détermination d'un prix de pleine concurrence.

41. Les contribuables doivent envisager d'évaluer leurs opérations de façon distincte, étant donné que cela permet généralement d'établir la meilleure estimation d'un prix de transfert de pleine concurrence. De plus, il y a deux autres raisons pour évaluer les opérations de façon distincte :

- les paiements pour certaines opérations effectuées avec un non-résident sont assujettis à des retenues d'impôt de la partie XIII, alors que d'autres ne le sont pas;
- les conventions fiscales peuvent prévoir que différents types de paiements soient assujettis à différents taux de retenues d'impôt.

42. Cependant, lorsque la pratique normale de l'industrie consiste à établir un prix pour un « ensemble d'opérations » (par exemple, des marchandises et des biens incorporels connexes), il peut ne pas être raisonnable de s'attendre à trouver suffisamment de données de qualité pour établir le prix des opérations de façon distincte. Par conséquent, le montant total peut être assujetti à l'impôt de la partie I ou XIII de la *Loi*, selon le cas, de façon combinée.

43. Le Ministère accepte généralement les opérations commerciales telles que les ont structurées les parties. Même si un contribuable a effectué une opération avec une partie non résidente ayant un lien de dépendance selon des modalités qui n'auraient pas été conclues entre parties n'ayant aucun lien de dépendance, cela ne signifie pas nécessairement que l'opération ne respecte pas le principe de pleine concurrence. Une telle situation peut tout simplement indiquer que les parties ayant un lien de dépendance

organisent leurs affaires dans un contexte commercial différent de celui de parties n'ayant aucun lien de dépendance.

44. Il arrive qu'il soit nécessaire de requalifier une opération aux fins de l'impôt. Toutefois, les Principes de l'OCDE indiquent qu'il y a très peu de cas où il est nécessaire de le faire. Les Principes de l'OCDE prévoient deux situations exceptionnelles où une telle mesure serait envisagée (voir le paragraphe 1.37 des Principes de l'OCDE).

45. En vertu de l'alinéa 247(2)b) de la *Loi*, qui permet au Ministère de requalifier une opération, il faut satisfaire aux exigences suivantes avant de requalifier une opération :

- l'opération ou la série d'opérations doit en être une qui n'aurait pas été conclue entre personnes n'ayant aucun lien de dépendance; et
- il peut être raisonnable de considérer que l'opération ou la série d'opérations n'a pas été principalement conclue pour des *objets véritables*, si ce n'est l'obtention d'un avantage fiscal.

46. Afin d'assurer l'application juste et cohérente des dispositions de l'alinéa 247(2)b), tout projet de nouvelle cotisation où l'on envisage de requalifier une opération sera référé au Comité de revue des prix de transfert, **avant** qu'une nouvelle cotisation soit établie.

Partie 3 : Méthodes – Application du principe de pleine concurrence

47. L'article 247 endosse le principe de pleine concurrence énoncé dans les Principes de l'OCDE.

48. Les Principes de l'OCDE recommandent un certain nombre de méthodes de détermination des prix de transfert (les « méthodes recommandées ») qui, lorsqu'elles sont appliquées correctement, permettent d'établir un prix de transfert ou une attribution de pleine concurrence. Ces méthodes sont divisées en deux groupes comme suit :

- **les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions :**
 - la méthode du prix comparable sur le marché libre (PCML);
 - la méthode du prix de revente;
 - la méthode du prix de revient majoré.
- **les méthodes transactionnelles de bénéfices :**
 - la méthode du partage des bénéfices;
 - la méthode transactionnelle de la marge nette (MTMN).

49. La *Loi* ne prévoit pas explicitement une hiérarchie des méthodes de prix de transfert, ni d'obligation d'utiliser des méthodes spécifiques pour respecter le principe de pleine concurrence. Toutefois, le Ministère estime qu'il existe une hiérarchie naturelle des méthodes. Certaines méthodes

permettent d'obtenir des résultats plus fiables que d'autres, selon le degré de comparabilité entre les opérations contrôlées et non contrôlées.

50. La fiabilité d'une méthode dépend également de la disponibilité des données et de la précision des ajustements nécessaires pour assurer la comparabilité. Pour que les opérations contrôlées et non contrôlées soient comparables, il faut **soit** :

- qu'il n'y ait pas de différences entre les opérations comparées qui puissent influencer notablement le prix sur le marché;
- **ou**, s'il y a de telles différences,
- que des ajustements suffisamment fiables puissent être faits pour en éliminer les incidences importantes.

51. Lors de l'application des méthodes recommandées et afin de tenir compte des incidences sur les bénéfices attribuables aux cycles de vie des produits et aux conditions économiques à court terme, on devrait avoir recours à des données portant sur plusieurs années de chacune des parties suivantes :

- le contribuable;
- la partie n'ayant aucun lien de dépendance utilisée comme « comparable ».

52. Les paragraphes 2.49, 3.49 et 3.50 des chapitres II et III des Principes de l'OCDE précisent ce qui suit :

- les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions sont préférables aux méthodes transactionnelles de bénéfices;
- les méthodes transactionnelles de bénéfices sont utilisées en dernier ressort, lorsque les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions ne peuvent pas être appliquées seules de façon fiable ou ne peuvent pas l'être du tout.

Le Ministère appuie cette position.

53. Si elle peut être appliquée, la méthode du PCML permet d'obtenir le degré de comparabilité le plus élevé de toutes les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions, pour les raisons suivantes :

- elle met l'accent directement sur le prix d'une opération;
- elle exige une comparabilité des fonctions et des produits.

54. Même si la méthode du PCML constitue la méthode la plus fiable et la plus directe pour établir un prix de transfert de pleine concurrence, on peut devoir utiliser d'autres méthodes traditionnelles fondées sur les transactions dans les cas suivants :

- il n'y a pas suffisamment de données de qualité sur les opérations non contrôlées;
- il n'est pas possible de quantifier de façon fiable les différences entre les opérations contrôlées et non contrôlées.

55. Il arrive que ces différences deviennent si importantes que la méthode du PCML n'est plus la méthode la plus fiable pour établir un prix de transfert de pleine concurrence.

Par exemple, il peut ne pas être possible d'effectuer des ajustements appropriés en raison de différences matérielles entre les marchés.

56. La méthode du PCML diffère de la méthode du prix de revient majoré et de la méthode du prix de revente en ce que :

- la méthode du PCML compare le prix de biens ou services comparables; alors que
- la méthode du prix de revient majoré et la méthode du prix de revente établissent la marge bénéficiaire à laquelle un contribuable peut s'attendre en compensation pour les fonctions exercées, les éléments d'actif utilisés et les risques assumés.

57. Étant donné que la méthode du prix de revient majoré et la méthode du prix de revente sont axées sur la marge bénéficiaire brute, les différences entre les produits ont une incidence moins grande sur la fiabilité des résultats que dans le cas de la méthode du PCML. Toutefois, une comparabilité accrue des produits permet d'obtenir un résultat plus fiable.

58. Le choix entre la méthode du prix de revente et la méthode du prix de revient majoré dépend de la comparabilité des données de qualité disponibles pour chaque partie prenant part à l'opération. Les données de qualité comparables portant sur la partie la moins complexe sont généralement plus facilement disponibles.

Par exemple, la méthode du prix de revente peut s'avérer la plus appropriée, si la partie la moins complexe est un distributeur.

59. Le contribuable doit envisager l'application des méthodes transactionnelles de bénéfices dans l'un ou l'autre des cas suivants :

- il n'y a pas de données de qualité disponibles pour appliquer la méthode du prix de revient majoré et la méthode du prix de revente;
- les différences matérielles dans les données disponibles pour appliquer la méthode du prix de revient majoré et la méthode du prix de revente ne peuvent pas faire l'objet d'un ajustement fiable.

60. Les Principes de l'OCDE n'indiquent pas une préférence marquée pour une méthode transactionnelle de bénéfices plutôt que l'autre. En fait, ils déconseillent l'utilisation de ces deux méthodes.

Cependant, la méthode du partage des bénéfices permet généralement d'établir une estimation plus fiable d'un résultat de pleine concurrence que la MTMN, à moins que l'on puisse obtenir un degré élevé de comparabilité (y compris la comparabilité des biens incorporels). Cette conclusion repose sur :

- l'évaluation des méthodes transactionnelles de bénéfices effectuées par l'OCDE; et
- l'expérience acquise par le Ministère sur l'utilisation de ces méthodes.

61. Selon les circonstances, la méthode la plus appropriée est celle qui offre le degré le plus élevé de comparabilité entre les opérations. Une fois qu'un contribuable a établi la comparabilité avec une méthode d'un certain niveau dans l'ordre hiérarchique des méthodes, il n'est pas tenu de considérer ou d'appliquer une méthode de rang inférieur. Si, par contre, le contribuable n'arrive pas à établir la comparabilité avec une méthode de quelque niveau hiérarchique que ce soit, il doit envisager les autres méthodes pour sélectionner la plus appropriée.

62. Les contribuables peuvent, dans certains cas, avoir des doutes quant à la fiabilité des résultats obtenus selon une méthode donnée. Puisque chacune des méthodes recommandées devrait donner à peu près les mêmes résultats, les contribuables peuvent confirmer leurs résultats en appliquant une autre méthode.

63. Le Ministère examine l'application de la méthode choisie par un contribuable pour s'assurer que celle-ci donne l'estimation la plus fiable d'un résultat de pleine concurrence.

Par exemple, si un contribuable utilise la MTMN pour établir ses prix de transfert et que le Ministère obtient des données comparables qui permettent d'appliquer la méthode du PCML, le Ministère est d'avis que la méthode du PCML fournit la meilleure preuve qui soit d'un prix de transfert de pleine concurrence.

A. Méthodes traditionnelles fondées sur les transactions

Méthode du prix comparable sur le marché libre (PCML)

64. La méthode du PCML fournit la meilleure preuve qui soit d'un prix de transfert de pleine concurrence. Il peut y avoir un PCML lorsque, selon le cas :

- le contribuable ou un autre membre du groupe **vend** à des parties n'ayant aucun lien de dépendance des quantités similaires d'un produit, selon des modalités similaires et sur des marchés similaires (comparable interne);
- une partie n'ayant aucun lien de dépendance **vend** à une autre partie n'ayant aucun lien de dépendance des quantités similaires d'un produit, selon des modalités similaires et sur des marchés similaires (comparable externe);
- le contribuable ou un autre membre du groupe **achète** des quantités similaires d'un produit, de parties n'ayant aucun lien de dépendance, selon des modalités similaires et sur des marchés similaires (comparable interne); ou

- une partie n'ayant aucun lien de dépendance **achète** des quantités similaires d'un produit, d'une partie n'ayant aucun lien de dépendance, selon des modalités similaires et sur des marchés similaires (comparable externe).

65. Les ventes accessoires d'un produit par un contribuable à des parties n'ayant aucun lien de dépendance peuvent ne pas représenter un prix de pleine concurrence pour le même produit transféré entre des parties ayant un lien de dépendance, à moins que ces transferts soient également accessoires.

66. Les contribuables peuvent utiliser des opérations comparables, même s'il y a des différences entre celles-ci et les opérations contrôlées, dans la mesure où :

- ces différences peuvent être mesurées de façon raisonnable; et
- des ajustements appropriés peuvent être effectués pour en supprimer les incidences.

67. En cas de différences entre des opérations contrôlées et des opérations non contrôlées, il peut être difficile de déterminer les ajustements nécessaires pour supprimer leurs incidences sur les prix de transfert. Cependant, les problèmes qui surviennent au moment d'effectuer ces ajustements ne devraient pas empêcher automatiquement l'application possible de la méthode du PCML. Par conséquent, le contribuable doit faire des efforts raisonnables pour effectuer les ajustements nécessaires.

68. L'utilisation de la méthode du PCML empêche une attribution supplémentaire des coûts afférents au développement d'un produit ou des frais généraux, à moins que ces coûts soient également assumés par les parties n'ayant aucun lien de dépendance. Ceci empêche la double déduction de ces coûts – une fois comme partie intégrante du prix de transfert et une autre fois par attribution.

69. Exemple d'application de la méthode du PCML :

Remarque : Les exemples contenus dans cette circulaire sont fournis uniquement pour illustrer l'application des diverses méthodes. Il s'agit d'exemples simplifiés dont les prix, majorations, marges, ajustements et autres données sont fictifs. Il ne faut pas utiliser ces exemples comme point de référence ou norme.

Canadienne ltée, une société canadienne, vend le produit X directement à sa filiale allemande, Allemande ltée, qui l'utilise elle-même. Le produit X est activement transigé en Allemagne où il existe un prix de vente quotidien moyen. Ce prix représente le prix de livraison et inclut le fret et les droits de douanes. Toutefois, selon l'accord conclu entre Canadienne ltée et Allemande ltée, cette dernière prend possession du produit à l'usine de Canadienne ltée.

Le prix de transfert par tonne pour une livraison donnée est calculé comme suit :

Prix quotidien moyen par tonne en Allemagne	576 \$
Moins	
Ajustement pour fret	32 \$
Ajustement pour droits de douane	28

Montant total des ajustements	60

Prix de transfert par tonne	516 \$
	=====

Méthode du prix de revente

70. La méthode du prix de revente a comme point de départ le prix de revente à des parties n'ayant aucun lien de dépendance (d'un produit acheté d'une entreprise ayant un lien de dépendance), prix sur lequel on veut soustraire une marge brute comparable. Cette marge brute comparable peut être déterminée par référence à l'une ou l'autre des marges suivantes :

- la marge sur le prix de revente que ce même vendeur réalise dans le cadre d'opérations comparables non contrôlées (comparable interne);
- la marge sur le prix de revente réalisée par une entreprise n'ayant aucun lien de dépendance dans le cadre d'opérations comparables non contrôlées (comparable externe).

71. Selon cette méthode, le contribuable obtient le prix de pleine concurrence de biens achetés d'une partie ayant un lien de dépendance, en soustrayant une marge brute appropriée du prix de revente à des parties n'ayant aucun lien de dépendance. Cette marge brute, qu'on appelle la marge sur prix de revente, devrait permettre au vendeur de :

- récupérer ses frais d'exploitation;
- réaliser un bénéfice de pleine concurrence selon les fonctions exercées, les éléments d'actif utilisés et les risques assumés.

72. Lorsque les opérations ne sont pas comparables à tous points de vue et que les différences ont une incidence matérielle sur le prix, il faut faire des ajustements pour éliminer ces incidences. Plus les fonctions, les risques et les éléments d'actif sont comparables, plus la méthode du prix de revente donne une estimation fiable d'un résultat de pleine concurrence.

73. La marge sur prix de revente tient normalement compte d'un droit exclusif de revente des biens.

74. La méthode du prix de revente est tout à fait appropriée lorsque le vendeur ajoute relativement peu de valeur au bien. Plus les fonctions exercées par le vendeur ajoutent de la valeur au bien, plus il est difficile de déterminer une marge sur prix de revente appropriée, surtout si le vendeur contribue à créer un bien incorporel ou à

maintenir sa valeur dans le cadre de ses activités (notamment un bien incorporel de commercialisation).

75. Exemple d'application de la méthode du prix de revente :

Canadienne ltée distribue des machins au Canada pour sa société mère américaine, États-Unis ltée. Ventes ltée, une société canadienne qui n'a aucun lien de dépendance avec États-Unis ltée, distribue au Canada des gadgets (un produit similaire aux machins) pour le compte d'États-Unis ltée. Les principales différences fonctionnelles entre l'opération contrôlée et l'opération non contrôlée (autres que les différences mineures dans le produit) sont les suivantes :

- États-Unis ltée assume le risque de la garantie dans le cas de l'opération non contrôlée, alors que Canadienne ltée assume ce risque dans le cas de l'opération contrôlée;
- États-Unis ltée fournit des échantillons et du matériel de promotion à Ventes ltée, gratuitement, alors que Canadienne ltée produit ses propres échantillons et son propre matériel de promotion et assume les coûts connexes.

Le marché des machins est similaire à celui des gadgets au Canada. Ventes ltée touche une commission de 15 % sur les ventes de gadgets, nettes de tout rabais et escompte.

Calcul de la commission sur les ventes :

Ventes nettes de machins de Canadienne ltée à des parties n'ayant aucun lien de dépendance	4 000 \$
Taux de commission de pleine concurrence selon l'entente avec États-Unis ltée	15 %

Commission de pleine concurrence selon l'entente avec États-Unis ltée	600 \$
Ajustements pour différences dans les fonctions et les risques :	
Frais de promotion	10 \$
Frais de garantie	22

Montant total des ajustements	32

Commission ajustée	632 \$
	=====

Calcul du prix de transfert :

Ventes nettes de machins de Canadienne ltée à des parties n'ayant aucun lien de dépendance	4 000 \$
Moins la commission ajustée	632

Prix de transfert	3 368 \$
	=====

Méthode du prix de revient majoré

76. La méthode du prix de revient majoré a comme point de départ le « prix de revient » d'un fournisseur de produits ou de services à une entreprise ayant un lien de dépendance, prix sur lequel on veut ajouter une majoration brute comparable. Cette majoration brute comparable peut être déterminée par référence à l'une ou l'autre des majorations suivantes :

- la majoration sur le prix de revient que ce même fournisseur obtient dans le cadre d'opérations comparables non contrôlées (comparable interne);
- la majoration sur le prix de revient obtenue par un fournisseur n'ayant aucun lien de dépendance dans le cadre d'opérations comparables non contrôlées (comparable externe).

77. Dans chaque cas, la majoration de pleine concurrence doit correspondre à celle qu'obtiennent des personnes exerçant des fonctions similaires et qui vendent à des parties n'ayant aucun lien de dépendance des produits, de préférence, similaires.

78. Lorsque les opérations ne sont pas comparables en tous points et que les différences ont une incidence matérielle sur le prix, il faut faire des ajustements pour éliminer l'incidence des différences que l'on peut retrouver, selon le cas:

- dans l'efficacité relative du fournisseur;
- dans les avantages que représente l'activité pour le groupe.

79. Plus les fonctions, les risques et les éléments d'actif sont comparables, plus la méthode du prix de revient majoré donne une estimation fiable d'un résultat de pleine concurrence.

80. De façon générale, lorsqu'on utilise une méthode axée sur les « prix de revient », ceux-ci comprennent des coûts divisés en trois catégories :

- 1) les « **coûts directs** », comme le coût des matières premières;
- 2) les « **coûts indirects** », comme les frais de réparation et d'entretien pouvant être répartis entre plusieurs produits;
- 3) les « **frais d'exploitation** », comme les frais de vente, les frais généraux et les frais d'administration.

81. La méthode du prix de revient majoré utilise des marges calculées après les coûts directs et les coûts indirects de production. D'un autre côté, les méthodes fondées sur la marge nette, comme la méthode transactionnelle de la marge nette — MTMN — dont il est question à la section B de cette partie, utilisent des marges calculées après les coûts directs, les coûts indirects et les frais d'exploitation. Pour calculer la base de coûts pour les méthodes fondées sur la marge nette, les frais d'exploitation ne comprennent généralement pas les frais d'intérêt et les taxes.

82. Il est important de bien déterminer les coûts inclus dans le prix de revient pour la méthode du prix de revient majoré. Les coûts sont généralement calculés conformément aux principes comptables généralement reconnus pour l'industrie visée, dans le pays où les biens sont fabriqués.

83. Cependant, il est très important que le prix de revient de l'opération du fournisseur visé auquel la majoration sera appliquée, soit établi de la même façon — et tienne compte de fonctions, de risques et d'éléments d'actif similaires — que le prix de revient de l'opération comparable. Si les coûts ne sont pas déterminés avec précision et de la même façon, la majoration (qui représente un pourcentage de ces coûts) et le prix de transfert (qui représente la somme de ces coûts et de la majoration) seront erronés.

Par exemple, si un fournisseur comparable traite un élément précis comme des frais d'exploitation alors que le fournisseur visé inclut cet élément dans le coût des marchandises vendues, le prix de revient du fournisseur comparable doit être ajusté de façon à inclure cet élément.

84. Exemple d'application de la méthode du prix de revient majoré :

Canadienne ltée, une société canadienne, fabrique du matériel d'estampage spécialisé pour des parties n'ayant aucun lien de dépendance œuvrant dans le secteur manufacturier, en utilisant des concepts fournis par ces dernières. Canadienne ltée récupère ses coûts plus une majoration de 10 % sur ces articles fabriqués sur mesure. Selon les ententes conclues avec ces parties n'ayant aucun lien de dépendance (comparables internes), le **prix de revient** correspond à la somme des coûts directs (c.-à-d. la main-d'œuvre et le matériel) et des **coûts indirects** (y compris les frais généraux) qui sont **déterminés comme étant 50 % des coûts directs**. Canadienne ltée fabrique également des machines d'estampage pour sa filiale américaine, États-Unis ltée, en utilisant des concepts fournis par cette dernière. Selon l'entente conclue avec États-Unis ltée, le **prix de revient** correspond à la somme des coûts directs et indirects, y compris les frais généraux.

Cet exemple sert à illustrer la nécessité de calculer le prix de revient du contribuable visé et celui de méthode transactionnelle de la marge nette comparable sur la même base. Ainsi, aux fins de cet exemple, il faut présumer que les opérations entre Canadienne ltée et les parties n'ayant aucun lien de dépendance sont fonctionnellement comparables à celles entre Canadienne ltée et États-Unis ltée. Normalement, il y a des différences fonctionnelles, telles que les activités de commercialisation, dont il faut tenir compte lors du calcul d'une majoration de pleine concurrence.

Canadienne ltée a calculé ses coûts indirects et les a attribués aux divers projets en fonction des heures de travail de la main-d'œuvre directe imputées à chaque projet. D'après les calculs de Canadienne ltée, le montant réel des **coûts indirects** (y compris les frais généraux) devant être imputés à chaque projet **correspond à 45 % des coûts directs**. Le prix de revient des opérations comparables doit être corrigé pour déterminer la majoration appropriée.

Le prix de transfert est calculé comme suit :

Calcul de la majoration selon les ententes avec les parties n'ayant aucun lien de dépendance :

Coûts directs	1 000 \$
Coûts indirects (50 % × 1 000 \$)	500 \$

Total des coûts (prix de revient)	1 500 \$

	=====
Majoration de 10 %	150 \$
	=====

Prix de vente	1 650 \$
	=====

Calcul de la majoration selon les ententes avec les parties n'ayant aucun lien de dépendance en utilisant le prix de revient corrigé :

Coûts directs	1 000 \$
Coûts indirects corrigés (45 % × 1 000 \$)	450

Total des coûts (prix de revient)	1 450 \$
	=====

Prix de vente calculé ci-dessus	1 650 \$
	=====

Majoration en fonction du prix de revient corrigé (1 650 \$ – 1 450 \$)	200 \$
	=====

Majoration selon le prix de revient corrigé (200 \$/1 450 \$)	13,8 %
	=====

Calcul du prix de transfert de pleine concurrence :

Coûts directs de fabrication de Canadienne ltée selon le contrat avec États-Unis ltée	900 \$
---	--------

Plus :

Coûts indirects (45 % × 900 \$)	405
Majoration (13,8 % × (900 \$ + 405 \$))	180

Prix de transfert	1 485 \$
	=====

85. Les Principes de l'OCDE fournissent un autre exemple (au paragraphe 2.37) d'une partie comparable n'ayant aucun lien de dépendance, qui utilise des éléments d'actif commerciaux loués alors que le fournisseur visé utilise ses propres éléments d'actif commerciaux. Cet exemple démontre que les prix de revient risquent de ne pas être comparables sans ajustement approprié.

86. L'application de la méthode du prix de revient majoré exige également un examen attentif de l'efficacité relative des parties que l'on compare. Pour analyser l'efficacité, il faut examiner les différences en ce qui a trait à :

- la structure de coûts (notamment l'ancienneté de l'usine et de l'équipement);
- l'expérience pratique des affaires (notamment une entreprise nouvelle par rapport à une entreprise bien établie);
- l'efficacité de la gestion.

87. Lorsqu'il y a des différences matérielles, la fiabilité des comparables peut s'en trouver réduite. Les différences matérielles entre l'intensité du capital investi du fournisseur visé et de la partie n'ayant aucun lien de dépendance indiquent souvent des différences matérielles dans les opérations pour lesquelles des ajustements ne peuvent pas être faits.

88. Aux fins de l'application des méthodes de prix de transfert fondées sur les coûts, les éléments comme l'amortissement et d'autres coûts indirects sont généralement calculés conformément aux principes comptables généralement reconnus pour l'industrie visée. Donc, la dépense d'amortissement comptable (par opposition à la déduction pour amortissement à des fins fiscales) constitue généralement une donnée pertinente aux fins de l'établissement des coûts appropriés dans le contexte de la méthode du prix de revient majoré.

89. La méthode du prix de revient majoré et la méthode du prix de revente s'appliquent à une seule partie (la « partie visée ») d'un groupe prenant part à une opération. De façon générale, plus les fonctions exercées, les risques assumés et les éléments d'actif utilisés sont complexes, plus il est difficile de trouver des données comparables. Par conséquent, les méthodes du prix de revient majoré et du prix de revente sont généralement celles qui permettent d'obtenir les résultats les plus fiables, lorsque :

- les fonctions exercées par la partie visée sont les moins complexes; et
- l'apport de la partie visée n'inclut pas des biens incorporels de grande valeur ou uniques.

Par exemple, Étrangère ltée effectue des travaux de recherche et de développement, fabrique un produit informatique, et le vend dans son marché domestique. Sa filiale, Canadienne ltée, fabrique une seule composante de ce produit et la vend en totalité à Étrangère ltée. Cette composante a été mise au point par Étrangère ltée. Étant donné qu'Étrangère ltée met au point et possède des biens incorporels de fabrication et de commercialisation, il est généralement plus difficile de trouver des comparables pour appliquer la méthode du prix de revient majoré et la méthode du prix de revente aux activités de fabrication et de distribution d'Étrangère ltée, que de trouver des comparables pour appliquer la méthode du prix de revient majoré aux activités manufacturières de Canadienne ltée. En pareil cas, Canadienne ltée serait normalement la « partie visée ».

B. Méthodes transactionnelles de bénéfices

90. Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions sont les plus fiables pour établir les prix de transfert ou les attributions de pleine concurrence. Toutefois, la complexité des entreprises modernes peut rendre ces méthodes difficiles à appliquer. Lorsque les données des opérations comparables ne sont pas suffisamment détaillées pour permettre les ajustements nécessaires pour assurer la comparabilité requise pour l'application d'une méthode

traditionnelle, il peut être nécessaire d'envisager l'application de méthodes transactionnelles de bénéfices.

91. Cependant, il ne faudrait pas utiliser ces méthodes uniquement parce qu'il est difficile d'obtenir ou d'ajuster les données des opérations comparables, aux fins de l'application des méthodes traditionnelles. Il faut réexaminer les mêmes facteurs qui ont permis de conclure qu'il n'est pas possible d'utiliser une méthode traditionnelle, lorsqu'on évalue la fiabilité d'une méthode transactionnelle de bénéfices.

92. Les Principes de l'OCDE appuient l'utilisation de deux méthodes transactionnelles de bénéfices :

- la méthode du partage des bénéfices;
- la méthode transactionnelle de la marge nette (MTMN).

93. La principale différence entre ces deux méthodes réside dans le fait que la méthode du partage des bénéfices s'applique à tous les participants à une opération contrôlée, alors que la MTMN s'applique à un seul participant.

94. Plus l'incertitude est grande quant à l'analyse de comparabilité et plus une méthode unilatérale, comme la MTMN, risque de donner un résultat inapproprié. Tout comme dans le cas de la méthode du prix de revient majoré et de la méthode du prix de revente, la MTMN a moins de chances de donner des résultats fiables lorsque l'apport de la partie visée prend la forme de biens incorporels de grande valeur ou uniques. En cas d'incertitude quant à la comparabilité, il peut être approprié d'utiliser une méthode du partage des bénéfices pour confirmer les résultats obtenus.

95. L'expérience acquise par le Ministère a permis de constater qu'il est difficile de trouver des comparables précis dans le cas des biens incorporels de grande valeur ou uniques. De plus, en raison de leur nature, ces biens incorporels sont souvent difficiles à évaluer, de sorte qu'il n'est pas facile de faire des ajustements qui tiennent compte de leur impact. Par conséquent, le Ministère estime que la MTMN est rarement la méthode recommandée pour les opérations contrôlées comportant des biens incorporels de grande valeur ou uniques.

Méthode du partage des bénéfices

96. La méthode du partage des bénéfices s'applique en deux étapes :

- **Première étape** : il s'agit d'**identifier le montant global des bénéfices** que les parties ont tiré d'une opération contrôlée. Cette méthode partage les bénéfices combinés provenant d'une opération contrôlée donnée, par opposition aux profits totaux du groupe dans son ensemble. Les bénéfices à partager sont généralement les bénéfices d'exploitation, avant la déduction des frais d'intérêt et des taxes. Dans certains cas, il peut être approprié de partager les bénéfices bruts.

- **Deuxième étape** : il s'agit ensuite de **partager ces bénéfices entre les parties**, en fonction de la valeur relative de leur contribution aux opérations contrôlées, compte tenu des fonctions exercées, des éléments d'actif utilisés et des risques assumés par chaque partie ayant un lien de dépendance, par rapport à ce que des parties sans lien de dépendance auraient reçus.

97. La méthode du partage des bénéfices peut être utilisée lorsque :

- les activités de deux ou plusieurs parties ayant un lien de dépendance sont hautement intégrées, de sorte qu'il est difficile d'évaluer chaque opération individuellement; et
- l'existence de biens incorporels de grande valeur et uniques fait en sorte qu'il est impossible d'établir le niveau de comparabilité approprié avec des opérations non contrôlées permettant d'appliquer une méthode unilatérale.

98. Compte tenu de la complexité des opérations multinationales, un membre du groupe a rarement droit à la totalité du rendement attribuable à des éléments d'actif de grande valeur ou uniques, tels que des biens incorporels.

Par exemple, même si un membre d'un groupe multinational met au point un bien incorporel, un autre membre du groupe peut déployer maints efforts pour développer un bien incorporel de commercialisation dans un autre emplacement géographique déterminé.

99. En outre, en situation de pleine concurrence, les parties n'ayant aucun lien de dépendance n'engagent généralement pas de coût supplémentaire et n'assument pas de risque additionnel pour obtenir le droit d'utiliser des biens incorporels, à moins qu'elles ne s'attendent à partager les bénéfices potentiels. Dans le cas de biens incorporels, s'il n'y a pas de données comparables de qualité permettant d'appliquer des méthodes unilatérales (notamment la méthode du prix de revient majoré, la méthode du prix de revente ou la MTMN), les contribuables devraient envisager l'utilisation d'une méthode du partage des bénéfices.

100. La deuxième étape de la méthode du partage des bénéfices, peut s'appliquer de nombreuses façons, y compris :

- répartir les bénéfices en fonction d'une analyse résiduelle (« méthode de fractionnement des bénéfices résiduels »);
- répartir les bénéfices uniquement en fonction d'une « analyse des contributions ».

101. La « méthode de fractionnement des bénéfices résiduels » comporte deux calculs (après la détermination du montant total des bénéfices à partager effectuée dans la première étape), pouvant se faire de plusieurs façons, comme par exemple :

- **Premier calcul** : accorder un taux de rendement à chaque partie pour les fonctions facilement identifiables (comme la fabrication ou la distribution), selon un rendement de base établi à l'aide de données comparables. Le

rendement pour ces fonctions ne tient généralement pas compte du rendement attribuable aux biens incorporels de grande valeur ou uniques utilisés ou mis au point par les parties en cause. Le calcul de ces rendements de base est généralement effectué grâce à l'application de méthodes traditionnelles fondées sur les transactions, mais il peut également se faire avec la MTMN.

- **Deuxième calcul** : établir le rendement attribuable aux biens incorporels en répartissant les bénéfices (ou pertes) résiduels entre les parties, sur la base d'une analyse des contributions, en tenant compte de toute information disponible indiquant comment ce bénéfice (ou perte) résiduel aurait été réparti entre des parties n'ayant aucun lien de dépendance dans des circonstances similaires.

102. Exemple d'application de la « méthode de fractionnement des bénéfices résiduels » :

Canadienne Itée, une société canadienne, a mis au point et fabrique une puce électronique unique qui est considérée comme une innovation technologique. États-Unis Itée, une filiale américaine de Canadienne Itée, a développé et fabrique un ordinateur qui incorpore la nouvelle puce de Canadienne Itée. Le succès de cet ordinateur repose à la fois sur la technologie mise au point par États-Unis Itée (ordinateur) et sur celle de Canadienne Itée (puce électronique).

Canadienne Itée fournit les puces électroniques à États-Unis Itée qui les incorpore dans les ordinateurs qu'elle fabrique. Les ordinateurs sont ensuite vendus à un distributeur sans lien de dépendance.

Compte tenu de la nature innovatrice de la puce et de l'ordinateur, le groupe a été incapable de trouver des entreprises comparables qui possèdent des biens incorporels similaires. Or, étant donné que le groupe n'a pas été en mesure d'établir un niveau de comparabilité suffisamment élevé, il n'a pas pu appliquer les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions ou la MTMN. Cependant, il existe des données comparables sur des fabricants de puces et d'ordinateurs qui ne possèdent pas de biens incorporels innovateurs, et ces derniers obtiennent un rendement de 10 % sur les coûts de fabrication (à l'exclusion des achats).

Le montant total des bénéfices attribuables à l'ordinateur et à la puce est calculé comme suit :

Ventes au distributeur sans lien dépendance	1 000 \$
Moins :	
Coûts de fabrication de Canadienne Itée	200 \$
Coûts de fabrication d'États-Unis Itée	300

Montant total des coûts de fabrication du groupe	500

Marge brute	500 \$
Moins :	

Dépenses de développement de Canadienne Itée	100 \$
Dépenses de développement d'États-Unis Itée	50
Frais d'exploitation de Canadienne Itée	50
Frais d'exploitation d'États-Unis Itée	100

Total partiel	300
Montant net des bénéfices	200 \$

Rendement de Canadienne Itée sur ses coûts de fabrication (200 \$ × 10 %)	20 \$
Rendement d'États-Unis Itée sur ses coûts de fabrication (300 \$ × 10 %)	30

Total partiel	50

Bénéfices résiduels attribuables au développement	150 \$
	=====

Pour simplifier cet exemple, nous présumons que les dépenses respectives de mise au point de la puce et de l'ordinateur reflètent de très près leurs contributions relatives à la valeur de l'innovation technologique de l'ordinateur. Le partage des bénéfices en fonction d'une analyse résiduelle doit tenir compte des bénéfices pour toute la durée de vie prévue de la technologie, qui devrait généralement se poursuivre au-delà de l'année en cours. Cependant, compte tenu de la présomption mentionnée ci-dessus, il faut partager les bénéfices résiduels comme suit :

Calcul de la part des bénéfices résiduels en fonction des coûts de développement :

Part du bénéfice résiduel attribuable à Canadienne Itée $[100/(100 + 50)] \times 150$ \$	100 \$
	=====
Part du bénéfice résiduel attribuable à États-Unis Itée $[50/(100 + 50)] \times 150$ \$	50 \$
	=====

Le prix de transfert de Canadienne Itée est calculé comme suit :

Coûts de fabrication	200 \$
Coûts de développement	100
Frais d'exploitation	50
Rendement de base de 10 % sur les coûts de fabrication	20
Part des bénéfices résiduels	100

Prix de transfert	470 \$
	=====

103. Lorsqu'une approche axée sur les éléments d'actif est appropriée pour faire le partage des bénéfices, il ne suffit pas d'allouer à chaque partie le même rendement sur ses éléments d'actif respectifs. Il faut tenir compte du fait que

différents genres d'éléments d'actif ont un taux de rendement différent, selon leur niveau de liquidité et de risque.

Par exemple, un fonds de roulement génère habituellement un rendement équivalant à un taux de financement à court terme, alors que les immobilisations, notamment les immeubles, les usines et l'équipement, devraient générer un rendement équivalant à un taux à long terme proportionnel aux risques assumés.

104. L'OCDE propose également comme option, le partage des bénéfices fondé uniquement sur une analyse des contributions. Le montant total des bénéfices des parties à une opération contrôlée est partagé en fonction de la contribution relative de chaque partie.

105. D'après l'expérience acquise par le Ministère, il est souvent difficile de quantifier la contribution relative de chaque partie. Par conséquent, le Ministère recommande d'utiliser la méthode de fractionnement des bénéfices résiduels dans la plupart des cas où il est approprié d'utiliser la méthode du partage des bénéfices. L'utilisation de données comparables — pour allouer une portion du montant global des bénéfices (dans le premier calcul de la méthode de fractionnement des bénéfices résiduels) — améliore généralement la fiabilité du partage des bénéfices.

Méthode transactionnelle de la marge nette (MTMN)

106. La MTMN :

- compare la marge bénéficiaire nette d'un contribuable provenant d'une opération contrôlée, avec la marge bénéficiaire nette obtenue par des parties n'ayant aucun lien de dépendance pour des opérations similaires;
- examine la marge bénéficiaire nette par rapport à une base appropriée, notamment les coûts, les ventes ou les éléments d'actif.

107. Cette méthode est différente de la méthode du prix de revient majoré et de la méthode du prix de revente, qui sont basées sur une comparaison des marges brutes. Cependant, la MTMN exige un niveau de comparabilité similaire à celle requise pour l'application de la méthode du prix de revient majoré et de la méthode du prix de revente. Le contribuable devrait d'ailleurs appliquer la méthode du prix de revient majoré ou la méthode du prix de revente lorsqu'il y a des données pertinentes relativement à la marge brute.

108. Étant donné que la MTMN est une méthode unilatérale, elle s'applique généralement à la partie la moins complexe qui ne contribue pas aux éléments d'actif incorporels de grande valeur ou uniques. Puisque la MTMN mesure la relation entre le profit net et une base telle que les ventes, les coûts ou les éléments d'actif utilisés, il est important de choisir une base appropriée en considérant la nature de l'activité commerciale. Cette base sur laquelle devrait reposer l'évaluation des bénéfices, varie selon les faits et les circonstances entourant chaque cas.

Exemple d'application de la MTMN :

Canadienne ltée, une société canadienne, fabrique un liquide pour son propre usage et pour les trois filiales étrangères de sa société mère suisse. Canadienne ltée et les filiales étrangères possèdent les droits dans la technologie pour les ventes dans leur pays respectif. Canadienne ltée n'a pas de comparable interne, mais elle a trouvé un comparable externe qui fabrique des liquides en vrac sur mesure pour des acheteurs n'ayant aucun lien de dépendance, à partir de formules fournies par ces derniers. Puisqu'il n'y a pas de biens incorporels de grande valeur ou uniques, Canadienne ltée peut, après une analyse fonctionnelle, s'assurer que le fabricant de liquide en vrac sur mesure est comparable. Toutefois, Canadienne ltée ne peut obtenir l'information pertinente au niveau de la marge brute et ne peut donc pas appliquer la méthode du prix de revient majoré. Le comparable externe de pleine concurrence réalise une marge nette ou majoration sur ses coûts de 10 %.

Le prix de transfert du liquide est calculé comme suit :

Coût des marchandises vendues de	
Canadienne ltée	1 000 \$
Frais d'exploitation de Canadienne ltée	300

Total des coûts	1 300
Plus	
Majoration (10 % × 1 300 \$)	130

Prix de transfert	1 430 \$
	=====

109. La MTMN est basée sur une comparaison des marges bénéficiaires nettes. Par conséquent, pour que la MTMN produise une estimation fiable d'un résultat de pleine concurrence, il faut appliquer une norme de comparabilité similaire à celle utilisée pour la méthode du prix de revient majoré et la méthode du prix de revente. L'application de la MTMN requiert une évaluation approfondie des différences fonctionnelles, tout comme dans le cas de la méthode du prix de revient majoré et de la méthode du prix de revente.

110. S'il y a des différences entre la situation d'un contribuable et celle d'une ou de plusieurs entités comparables, et si ces différences peuvent être évaluées, les contribuables doivent faire les ajustements appropriés pour assurer un niveau élevé de comparabilité.

111. Certaines différences ne se prêtent pas à des ajustements simples ou fiables (par exemple, les différences d'ancienneté et de productivité d'une usine ou d'une pièce d'équipement, de capacités ou de philosophies de gestion et d'expérience commerciale de chacune des entités). L'omission de tenir compte de ces différences ou d'effectuer des ajustements satisfaisants peut empêcher la méthode d'établir une estimation fiable conforme au principe de pleine concurrence. Les statistiques financières par industrie sur les profits, provenant de bases de données commerciales ou de publications de l'industrie, respectent rarement les normes de comparabilité requises pour appliquer la MTMN.

112. En règle générale, la MTMN s'applique à une seule des parties à l'opération. Cependant, cette méthode peut s'appliquer à plusieurs membres d'un groupe, lorsqu'elle est utilisée pour établir un rendement de base comme premier calcul de la méthode de fractionnement des bénéfices résiduels.

113. Lorsque la MTMN est appliquée à un seul membre d'un groupe, il peut arriver qu'elle ne tienne pas compte de la contribution relative de tous les membres aux bénéfices du groupe. Lorsque la MTMN est appliquée au membre dont la contribution consiste en des biens incorporels de grande valeur ou uniques, elle peut donner des résultats qui ne sont pas conformes au principe de pleine concurrence. Il peut s'ensuivre qu'en attribuant les bénéfices à un membre du groupe, les autres membres se voient attribuer des parts non réalistes des bénéfices totaux du groupe.

114. La MTMN est axée sur la marge nette. Le Ministère reconnaît que la MTMN et la méthode des bénéfices comparables (CPM en anglais), adoptées par d'autres administrations fiscales, se basent sur une analyse de la marge bénéficiaire nette pour trouver un prix de pleine concurrence. Cependant, le Ministère sait également que, dans bon nombre de cas, l'application de la méthode CPM ne permet pas d'obtenir le niveau de comparabilité requis par les Principes de l'OCDE aux fins de l'application de la MTMN.

115. Le Ministère estime que la méthode CPM sera acceptable au Canada, sous réserve de la hiérarchie naturelle des méthodes (voir la partie 3 de cette circulaire), et dans la mesure où son application est conforme aux normes de comparabilité prévues pour la MTMN dans les Principes de l'OCDE.

116. Certaines administrations fiscales encouragent le recours à des mesures statistiques pour accroître la fiabilité des données comparables utilisées pour établir un intervalle. Tel qu'indiqué précédemment au paragraphe 34, le Ministère n'appuie pas le recours aux mesures statistiques qui sont couramment utilisées pour l'application de la MTMN. Au contraire, il se fonde sur les faits et circonstances de chaque cas pour déterminer un intervalle ou le point précis de cet intervalle, qui constitue l'estimation la plus fiable d'un prix de transfert ou d'une attribution de pleine concurrence.

117. Le Ministère recommande aux contribuables d'adopter une approche en quatre étapes lorsqu'ils cherchent des opérations externes comparables dans le contexte de la MTMN. Ces étapes sont les suivantes :

- **Première étape** : choisir des entités dont le code de classification industrielle est similaire à celui de la partie visée, tout en tenant compte du fait qu'une comparabilité accrue des produits et des fonctions permet d'obtenir des résultats plus fiables;
- **Deuxième étape** : passer au crible les entités ayant un code similaire de classification industrielle, pour déterminer si elles ont des opérations essentiellement

comparables à la partie visée d'après les données financières disponibles. **Par exemple**, si la partie visée est un fabricant qui possède un nombre limité de biens incorporels, le ratio des dépenses de recherche et de développement par rapport aux ventes peut indiquer des différences fonctionnelles entre la partie visée et les entités choisies;

- **Troisième étape** : procéder à un examen de toutes les données détaillées (financières et narratives) disponibles sur les entités choisies à la première étape et non éliminées à la deuxième étape, afin de déterminer si elles ont des opérations que l'on considère comparables. Même si plusieurs entités ont un code similaire de classification industrielle, il arrive souvent que la description narrative indique que les opérations des entités choisies ne se comparent pas à celles de la partie visée;
- **Quatrième étape** : effectuer les ajustements appropriés lorsque possible et éliminer les entités pour lesquelles on ne peut raisonnablement faire les ajustements nécessaires, s'il y a des différences matérielles qui ont une incidence sur la comparabilité d'une des entités choisies à l'étape 1 et non éliminées aux étapes 2 ou 3.

118. Les contribuables devraient appliquer la MTMN sur une base transactionnelle et non pas sur l'ensemble des opérations du groupe. Cependant, on peut combiner certaines opérations après avoir tenu compte des facteurs décrits au paragraphe 39.

119. Il peut arriver qu'un contribuable respecte la hiérarchie des méthodes et soit néanmoins incapable d'établir un niveau de comparabilité approprié fondé sur les faits et circonstances. En pareil cas, le contribuable devra peut-être envisager l'application d'une méthode autre qu'une méthode recommandée, de façon à respecter le principe de pleine concurrence. Si tel est le cas, le contribuable doit faire des efforts raisonnables pour démontrer que cette autre méthode donne un résultat de pleine concurrence pour l'opération visée.

Partie 4 : Arrangements admissibles de participation au coût (AAPC)

120. Le paragraphe 247(1) de la *Loi* définit un arrangement admissible de participation au coût (AAPC). De façon générale, un AAPC est un arrangement en vertu duquel deux parties ou plus partagent les coûts et les risques associés à la production, au développement ou à l'acquisition d'un bien, ou à l'acquisition ou à l'exécution de services, en fonction des bénéfices (avantages) que chaque participant peut raisonnablement s'attendre à tirer du bien ou des services en vertu de l'arrangement.

121. Aux fins du partage des coûts, les avantages projetés de chaque participant sont ceux qui découlent de l'exploitation de l'AAPC et non pas ceux qui résultent de la participation dans les activités de l'AAPC. Si l'AAPC développe un bien, notamment un bien incorporel, il n'est

pas nécessaire que chaque participant en soit le propriétaire légal, mais chacun d'eux doit jouir essentiellement de droits, avantages et privilèges similaires à ceux d'un propriétaire légal (propriété effective).

122. Il arrive souvent qu'un AAPC soit conclu en vue du développement conjoint de biens incorporels et que l'on attribue à chaque participant un intérêt dans ces biens. Cependant, les participants peuvent également mettre leurs ressources en commun pour faire l'acquisition de n'importe quel genre de service centralisé (notamment la comptabilité, le soutien technique dans le domaine informatique, les ressources humaines ou l'élaboration d'une campagne de publicité commune à tous les marchés des participants).

123. Pour qu'un AAPC respecte le principe de pleine concurrence, il faut que la contribution de chaque participant soit conforme à la contribution qu'une partie n'ayant aucun lien de dépendance aurait accepté de fournir dans des circonstances comparables compte tenu des avantages qu'on pourrait raisonnablement s'attendre à ce qu'elle tire de l'arrangement. Par conséquent, seules les personnes pouvant raisonnablement s'attendre à tirer un avantage d'un AAPC peuvent être considérées comme des participants à cet AAPC. Même si un avantage doit être prévu, cela ne signifie pas que l'activité en question doit avoir un résultat positif.

124. Selon le principe de pleine concurrence, la valeur de la contribution de chaque participant à un AAPC devrait être conforme à la valeur que des parties n'ayant aucun lien de dépendance attribueraient à cette contribution dans des circonstances comparables. L'application du principe de pleine concurrence tiendrait compte, notamment, des dispositions contractuelles et des circonstances économiques de l'AAPC.

125. Lorsqu'un participant à un AAPC ou une partie ayant un lien de dépendance avec un participant à un AAPC exerce une partie ou la totalité des activités prévues par l'AAPC, il s'attend à une compensation de pleine concurrence. Cette compensation serait établie conformément aux principes généraux dont il est question dans cette circulaire, y compris la prise en compte des fonctions exercées, des éléments d'actif utilisés et des risques assumés. Cette compensation peut inclure les avantages projetés de l'AAPC.

126. Le principe de pleine concurrence s'applique également aux contributions à long terme de biens corporels ou incorporels à un AAPC.

Par exemple, deux parties comptent participer à part égale à un AAPC. La première partie fait une contribution de biens dont la juste valeur marchande est bien au-delà de leur coût, la seconde fait une contribution en argent. Dans un tel cas, le coût ne constituerait pas une mesure appropriée de la contribution de la première partie.

127. La part d'un participant à la contribution globale doit être proportionnelle à la part de l'ensemble des avantages généraux qu'il prévoit tirer de l'arrangement.

128. **En théorie**, la part des avantages de chaque participant peut être établie en évaluant directement l'un ou l'autre des éléments suivants :

- le revenu supplémentaire que chaque participant prévoit tirer de sa participation dans l'arrangement;
- les économies de coûts que chaque participant prévoit réaliser en raison de sa participation dans l'arrangement.

129. **En pratique**, pour évaluer indirectement le revenu supplémentaire devant être tiré de l'arrangement, les participants peuvent utiliser des clés de répartition, telles que :

- les ventes;
- les unités utilisées, produites ou vendues;
- les bénéfices bruts ou les bénéfices d'exploitation;
- le nombre d'employés;
- le capital investi.

130. Les clés de répartition devraient être choisies en fonction de ce qui suit :

- la nature de l'AAPC;
- le lien entre la clé de répartition et les avantages prévus.

Par exemple, il se peut que les ventes prévues des produits finis ne constituent pas une clé de répartition appropriée dans la situation suivante :

- une composante est développée dans le contexte d'un AAPC;
- cette composante est utilisée par les participants pour toute une variété de produits finis dont le prix de vente varie énormément.

L'écart entre les prix des produits finis vient fausser le lien entre le coût pour les participants et les avantages prévus. Dans ce cas, le nombre de composantes utilisées par chaque participant pourrait constituer une mesure plus appropriée des avantages prévus pour les participants.

131. Aux fins de l'impôt, la contribution d'un participant à un AAPC sera traitée, comme si la contribution était effectuée en dehors d'un AAPC, pour effectuer les activités qui font l'objet de l'AAPC (par exemple, pour mener des travaux de recherche scientifique et de développement expérimental (RS&DE) ou pour acheter une immobilisation). La déductibilité des coûts attribués à un contribuable en particulier est établie en fonction de la *Loi*. Même si les coûts sont justifiés, cela ne signifie pas nécessairement qu'ils sont déductibles en vertu de la *Loi*.

132. Lorsque la contribution d'un participant à un AAPC n'est pas proportionnelle à sa part des avantages prévus, un paiement compensatoire peut être nécessaire pour rétablir l'équilibre entre les participants, de façon à rajuster leur contribution respective.

133. Aux fins de l'impôt, un paiement compensatoire sera traité comme un coût supplémentaire pour le payeur et comme un remboursement de coût pour le bénéficiaire.

Lorsqu'un paiement compensatoire est supérieur aux dépenses ou aux coûts fiscalement déductibles par le bénéficiaire, l'excédent est considéré comme un montant imposable.

134. Dans le calcul des coûts à répartir entre les participants, il faut soustraire les montants reçus en vertu de l'AAPC, notamment les redevances découlant de licences ou le produit de la vente d'éléments d'actif utilisés pour la recherche. Lorsque les travaux de RS&DE en vertu d'un AAPC sont effectués au Canada, il ne faut pas soustraire de ces coûts, les incitatifs fiscaux (par exemple, crédits d'impôt pour les activités de RS&DE) associés à l'exécution de ces travaux. Par contre, il faut soustraire de ces coûts les subventions gouvernementales, à moins qu'il y ait des preuves démontrant que des parties n'ayant pas de lien dépendance auraient fait autrement.

135. Selon le principe de pleine concurrence, un nouveau participant devrait payer une contrepartie de pleine concurrence (paiement d'entrée) aux participants actuels à un AAPC déjà en vigueur qui lui transfèrent une partie ou la totalité de leur part des résultats d'activités antérieures de cet AAPC (notamment les biens incorporels, les travaux en cours ou les connaissances acquises dans le cadre d'activités antérieures de cet AAPC). Le montant d'un paiement d'entrée devrait être établi en fonction du prix qu'une personne n'ayant aucun lien de dépendance aurait payé pour obtenir les droits acquis par le nouveau participant, et la détermination de ce prix tient compte de la part proportionnelle de l'avantage global prévu en ce qui a trait à l'AAPC.

136. Aux fins de l'impôt, un paiement d'entrée à un AAPC sera traité comme si le paiement était fait en dehors d'un AAPC, pour l'acquisition d'un intérêt dans les droits (par exemple, un intérêt dans des biens incorporels déjà mis au point par l'AAPC, des travaux en cours ou des connaissances acquises à la suite des activités passées de l'AAPC).

137. Des questions semblables sont soulevées lorsqu'un participant à un AAPC cède une partie ou la totalité de ses intérêts dans un AAPC. Le transfert effectif de ses intérêts devrait donner lieu au versement d'une contrepartie de pleine concurrence (paiement de sortie). Cependant, il faut faire preuve de circonspection dans le cas d'un paiement d'entrée ou de sortie, étant donné que la nature même des biens incorporels reliés à un AAPC peut souvent rendre difficile l'évaluation de paiement d'entrée ou de sortie. Cette évaluation est particulièrement difficile lorsque les biens incorporels développés au cours d'un AAPC sont uniques ou de grande valeur.

138. Aux fins de l'impôt, un paiement de sortie à un AAPC sera traité comme si le paiement était fait en dehors d'un AAPC, en règlement de la cession des intérêts préexistants (par exemple, un intérêt dans les biens incorporels déjà mis au point par l'AAPC, les travaux en

cours ou les connaissances acquises à la suite des activités passées menées dans le cadre de l'AAPC).

Partie 5 : Biens incorporels

139. L'application du principe de pleine concurrence aux transferts de biens incorporels soulève des problèmes et des incertitudes quant à la détermination d'une valeur de pleine concurrence. Dans la plupart des cas, le cédant et le cessionnaire partagent les risques et les avantages associés à l'utilisation d'un bien incorporel.

140. Pour déterminer le prix de pleine concurrence lors du transfert de biens incorporels, il faut se placer à la fois du point de vue du cédant et du cessionnaire. Le cédant essaie de récupérer les coûts associés au développement d'un bien incorporel et d'obtenir un rendement raisonnable. Cependant, pour le cessionnaire, la valeur d'un bien incorporel est fondée exclusivement sur les avantages (les profits additionnels) susceptibles de découler du bien. L'ensemble des avantages prévus pour le cessionnaire est généralement un élément clé pour déterminer le prix de transfert d'un bien incorporel pour les deux parties.

Par exemple, dans la plupart des cas, un distributeur n'ayant aucun lien de dépendance détenant le droit exclusif de distribuer un produit accepterait de verser des redevances plus élevées pour l'utilisation d'une marque de commerce de grande valeur, seulement si cela lui permettait de réaliser des bénéfices supérieurs à ceux auxquels il pourrait s'attendre pour la distribution d'un bien similaire sans cette marque de commerce.

141. La nature même des biens incorporels peut souvent rendre difficile leur évaluation. Le risque inhérent souvent associé à de tels biens peut générer des variations importantes dans leur valeur. De plus, les biens incorporels peuvent avoir une valeur considérable même s'ils n'ont pas ou peu de valeur comptable au bilan du contribuable.

142. Il peut s'avérer très difficile de trouver des biens incorporels comparables. Pour appliquer le principe de pleine concurrence aux opérations impliquant des biens incorporels, la méthode la plus appropriée de détermination des prix de transfert est celle qui permet d'atteindre le niveau de comparabilité le plus élevé entre les opérations.

143. Lorsqu'il y a des données comparables sur un bien incorporel, il faut utiliser une méthode traditionnelle fondée sur les transactions (par exemple, la méthode du PCML ou la méthode du prix de revente). Il peut être possible d'utiliser la méthode du PCML pour déterminer un prix de pleine concurrence relativement à la vente ou à l'octroi d'une licence d'un bien incorporel (notamment un brevet, une marque de commerce ou du savoir-faire) lorsque le même bien incorporel ou un bien incorporel comparable a été vendu ou octroyé à des parties n'ayant aucun lien de dépendance.

144. Les offres véritables provenant de parties n'ayant aucun lien de dépendance, concernant les biens incorporels, peuvent également être prises en considération. Cependant, lorsqu'une telle offre ne donne pas lieu à une entente entre les parties, les contribuables devraient également tenir compte des facteurs qui ont contribué au rejet de l'offre. Une offre faite par un acheteur potentiel peut être représentative d'un prix que le cessionnaire était prêt à payer, mais pas nécessairement du prix qu'un vendeur est prêt à accepter.

145. Il est peu probable que l'utilisation de méthodes traditionnelles fondées sur les transactions ou de la MTMN soit appropriée lorsqu'un bien incorporel a une grande valeur ou est unique, notamment dans le cas d'un brevet résultant de travaux de recherche et de développement onéreux et risqués, parce qu'il est difficile de trouver des données comparables.

De plus, si un bien incorporel unique ou de grande valeur génère des bénéfices supplémentaires, il serait inhabituel que tous les bénéfices soient réalisés uniquement par le cédant ou par le cessionnaire du bien. En pareil cas, la méthode du fractionnement des bénéfices résiduels constitue souvent la méthode la plus appropriée.

146. Pour déterminer le prix de transfert lors de la vente ou de l'utilisation d'un bien incorporel, le contribuable doit tenir compte des modalités que des parties n'ayant aucun lien de dépendance exigeraient pour protéger leurs intérêts respectifs.

Par exemple, lorsque la valeur d'un bien incorporel est incertaine, il faut se demander si un cédant n'ayant aucun lien de dépendance permettrait à une partie n'ayant aucun lien de dépendance d'exploiter à long terme ce bien.

Pour se protéger, ce cédant n'ayant aucun lien de dépendance pourrait exiger que l'entente prévoit, selon le cas :

- une durée relativement brève;
- une clause de rajustement de prix;
- une redevance dont les taux varient en fonction des bénéfices.

Si l'exploitation du bien incorporel s'avérait hautement rentable, le cédant obtiendrait une part raisonnable des bénéfices.

De même, un cessionnaire n'ayant aucun lien de dépendance n'accepterait peut-être pas de payer des montants élevés pour l'utilisation exclusive d'un bien incorporel pendant une longue période, si sa valeur était incertaine. En pareil cas, ce cessionnaire pourrait exiger que l'entente soit à court terme, qu'elle prévoit une clause de rajustement de prix ou une redevance dont les taux varient en fonction des bénéfices.

147. Lorsqu'un contribuable établit un taux de redevance, il devrait habituellement tenir compte des facteurs suivants :

- les taux en vigueur dans l'industrie;
- les modalités de l'entente, y compris les restrictions géographiques, les contraintes de temps et les droits d'exclusivité;

- le caractère unique de l'invention et la période pendant laquelle elle restera vraisemblablement unique;
- l'assistance technique, les marques de commerce et le savoir-faire fournis en même temps que l'autorisation d'exploiter un brevet;
- les bénéfices que l'utilisateur de la licence espère obtenir;
- les avantages que le détenteur de la licence retire du partage de l'information ou de l'expérience de l'utilisateur de la licence.

148. Lorsque des contribuables ne détenant pas une marque de commerce ou un nom commercial s'adonnent à des activités de commercialisation, il y a lieu de se demander s'ils devraient partager le rendement attribuable aux biens incorporels de commercialisation. Les distributeurs qui assument le coût des activités de commercialisation s'attendent généralement à partager le rendement qui en découle. En outre, les distributeurs qui assument des coûts de commercialisation supérieurs aux coûts qui seraient engagés par un distributeur n'ayant aucun lien de dépendance et ayant des droits similaires d'exploitation du bien incorporel, pourraient s'attendre à un rendement supplémentaire du propriétaire de la marque de commerce ou du nom commercial. Pour évaluer le rendement attribuable aux activités de commercialisation, il faut accorder une importance considérable aux activités de commercialisation qu'a exercées le distributeur pendant un certain nombre d'années.

149. Malgré qu'il soit difficile de déterminer un prix de transfert pour des biens incorporels, il n'est pas approprié de procéder de façon rétrospective pour déterminer la valeur de ces biens. Selon le principe de pleine concurrence, un arrangement qui est essentiellement le même arrangement que des parties n'ayant aucun lien de dépendance auraient conclu ne fait normalement pas l'objet d'un redressement de la part d'une administration fiscale, par suite d'événements ultérieurs. Par conséquent, une administration fiscale irait à l'encontre du principe de pleine concurrence, si elle exigeait ou acceptait un redressement uniquement parce que les revenus additionnels ou les économies de coûts diffèrent des prévisions initiales établies par les parties. Cependant, le Ministère peut tenir compte de facteurs dont aurait tenu compte une personne raisonnable ayant une certaine connaissance de l'industrie lors des prévisions relatives à l'évaluation.

150. Comme expliqué au paragraphe 43 de cette circulaire, le Ministère accepte généralement les opérations commerciales telles qu'elles sont structurées par les parties en cause. Cependant, les Principes de l'OCDE prévoient deux cas où on envisagerait de requalifier une opération. L'un de ces cas est la vente dans le cadre d'un contrat de longue durée, pour une somme forfaitaire, d'un droit illimité sur les biens incorporels découlant des résultats de recherches futures.

151. Le Ministère examinera toutes les ententes à long terme entre parties ayant un lien de dépendance qui portent

sur le droit d'utiliser des biens incorporels, pour s'assurer qu'elles respectent le principe de pleine concurrence. L'alinéa 247(2)b) prévoit un redressement si le Ministère détermine :

- qu'une vente à long terme d'un bien incorporel n'aurait pas été effectuée entre des personnes n'ayant aucun lien de dépendance; et
- que cette vente n'a pas été faite pour des *objets véritables*, si ce n'est l'obtention d'un avantage fiscal.

Par exemple, dans un tel cas, il peut être approprié pour le Ministère de modifier le montant d'une opération, aux fins de la *Loi*, de façon à ce que sa forme, sa nature et ses modalités correspondent à un accord continuuel de recherche, comme en auraient convenu des parties n'ayant aucun lien de dépendance.

Partie 6 : Services intra-groupe

152. Il arrive souvent qu'un membre d'un groupe multinational offre aux autres membres un large éventail de services. Ces services intra-groupe peuvent être de nature administrative, technique, financière ou commerciale.

153. Les Principes de l'OCDE prévoient, dans le cas des services intra-groupe, un cadre permettant de déterminer :

- si des frais peuvent être facturés pour un service intra-groupe donné;
- si tel est le cas, la façon d'établir le montant de ces frais.

154. Pour appliquer le principe de pleine concurrence aux services intra-groupe, il faut d'abord déterminer si une activité exécutée par un membre du groupe pour le compte d'un autre membre, constitue un service pour lequel on peut facturer des frais. Une entité n'ayant aucun lien de dépendance serait prête à assumer le coût d'une activité uniquement si cela lui donne un avantage économique ou commercial.

155. Pour déterminer si on peut facturer des frais, il faut se demander **si** l'entité pour laquelle l'activité est accomplie aurait été prête à assumer le coût de l'activité si celle-ci avait été exécutée par une partie n'ayant aucun lien de dépendance, **ou si** elle aurait été prête à exécuter l'activité elle-même.

Il est peu probable que l'on puisse facturer des frais, s'il n'est pas raisonnable de s'attendre à ce que l'entité paie une partie n'ayant aucun lien de dépendance pour effectuer cette activité **ou** que l'entité l'exécute elle-même.

156. Les coûts engagés pour le seul avantage des actionnaires ne devraient pas être assumés par les autres membres du groupe.

Par exemple, une société n'ayant aucun lien de dépendance n'assumerait pas les coûts d'une assemblée des actionnaires d'une autre société. Ainsi, une filiale n'assumerait pas les coûts d'une assemblée des actionnaires d'une société mère.

157. Les coûts se rapportant à la structure juridique ou aux obligations de présenter des rapports financiers d'un membre du groupe ne devraient pas être imputés à un autre membre. Certains autres coûts, notamment les coûts associés au financement de l'acquisition d'une participation dans une entreprise, ne seraient généralement pas imputés à un autre membre du groupe. Cependant, comme l'indique le paragraphe 7.10 des Principes de l'OCDE, si les fonds sont amassés pour un autre membre du groupe en vue de lui permettre d'acquérir une nouvelle société, il peut être approprié de lui imputer ces coûts.

158. Il serait inhabituel pour un membre d'un groupe d'engager des dépenses pour un service rendu par une partie ayant un lien de dépendance, si ce service est déjà rendu par le membre lui-même ou par une partie n'ayant aucun lien de dépendance. Cependant, dans certains cas, le double emploi peut avoir une raison commerciale valide.

Par exemple, une partie n'ayant aucun lien de dépendance peut, selon le cas :

- continuer d'utiliser un système informatique simultanément avec un nouveau système, pendant une brève période, afin de pallier les imprévus lors de l'installation de ce dernier; ou
- obtenir une deuxième opinion juridique pour compléter une analyse interne légale, afin de réduire le risque d'erreur sur une question en particulier (voir le paragraphe 7.11 des Principes de l'OCDE).

Dans les deux cas, le double emploi est fondé sur une raison commerciale valable.

159. Lorsque les frais pour un service sont justifiés, il faut en établir le montant selon le principe de pleine concurrence. D'après les Principes de l'OCDE, la question doit être examinée du point de vue du fournisseur et de l'acquéreur du service. Les frais de pleine concurrence dépendent non seulement du prix qu'un fournisseur est prêt à accepter pour rendre le service (ou du coût pour le fournir), mais également de la valeur du service pour l'acquéreur. Par conséquent, pour établir un prix de pleine concurrence, il faut tenir compte du montant qu'une partie n'ayant aucun lien de dépendance est prête à payer pour obtenir un tel service dans une situation comparable.

160. Lorsqu'un service est rendu par des parties n'ayant aucun lien de dépendance ou lorsque le fournisseur le fournit à des parties n'ayant aucun lien de dépendance (faisant partie de ses activités normales et répétitives), ce prix est une bonne indication du prix de pleine concurrence. Conséquemment, la méthode du PCML devrait être utilisée s'il y a suffisamment de données de qualité.

161. Il est ainsi présumé que :

- la nature, la qualité, la quantité et l'étendue des services offerts sont essentiellement les mêmes;
- les marchés sont similaires;
- les services sont offerts à des conditions comparables.

162. Lorsque la méthode du PCML ne peut pas être appliquée, il faut envisager l'application de la méthode du prix de revient majoré. Cette méthode est appropriée si, suite à une analyse fonctionnelle appropriée, le contribuable est en mesure de vérifier la comparabilité avec des opérations non contrôlées (y compris les éléments d'actif utilisés, les risques assumés et les fonctions exercées). Le contribuable doit s'assurer que les coûts engagés par le fournisseur du service sont essentiellement les mêmes que les coûts des opérations comparables, sinon il doit faire les ajustements appropriés.

163. Dans une situation de pleine concurrence, les fournisseurs de services pourraient normalement s'attendre à récupérer leurs coûts et à réaliser des bénéfices. Cependant, pour déterminer le prix de pleine concurrence d'un service, on doit également tenir compte des solutions de rechange économique à la portée de l'acquéreur du service. Il arrive souvent que le prix que l'acquéreur est prêt à payer pour obtenir le service ne dépasse pas les coûts assumés par le prestataire du service.

Par exemple, il arrive souvent que dans le cadre de services intra-groupe administratifs ou auxiliaires, les participants accepteraient de centraliser ces services seulement s'ils pouvaient en partager les économies de coûts. Les coûts peuvent alors représenter un prix de pleine concurrence.

164. Pour déterminer si une majoration s'impose et son montant, s'il y a lieu, il faut tenir compte de divers facteurs, notamment :

- la nature de l'activité;
- l'importance de l'activité pour le groupe;
- l'efficacité relative du fournisseur du service;
- les avantages que le groupe obtient de cette activité.

Par exemple, il peut arriver que l'efficacité relative de certains prestataires de services n'ayant aucun lien de dépendance ne soit pas comparable aux services intra-groupe, lorsque ces services sont offerts au groupe occasionnellement et non pas à titre d'activité normale et récurrente.

165. Tel qu'indiqué au paragraphe 7.36 des Principes de l'OCDE, il est important de faire une distinction entre :

- d'une part, un contribuable qui fournit des services aux autres membres du groupe; et
- d'autre part, un contribuable qui agit uniquement comme agent du groupe pour acquérir les services de parties n'ayant aucun lien de dépendance.

Dans le deuxième cas, le prix de pleine concurrence se limite à un rendement pour les fonctions d'agent. Il ne serait donc pas approprié de déterminer le prix de pleine concurrence en appliquant une majoration sur les coûts des services fournis par des parties n'ayant aucun lien de dépendance. La question de savoir si un contribuable fournit un service ou agit uniquement comme agent du groupe est une question de fait.

166. Il y a deux méthodes pour déterminer les coûts afférents à des services :

- la méthode de **facturation directe**;
- la méthode d'**imputation indirecte**.

167. La méthode de **facturation directe** consiste à établir une facturation spécifique pour chaque service identifiable.

168. La méthode d'**imputation indirecte** consiste à répartir les coûts d'un service fourni à plusieurs entités et à allouer à l'entité visée sa quote-part de la valeur de ce service selon une base ou clé de répartition.

169. Le Ministère préfère la méthode de facturation directe plutôt que la méthode d'imputation indirecte. La méthode de facturation directe devrait être utilisée dans les cas où le contribuable fournit à d'autres membres du groupe des services qui, selon le cas :

- sont les mêmes ou sont similaires à ceux fournis à des parties n'ayant aucun lien de dépendance; ou
- peuvent raisonnablement être identifiés et quantifiés.

170. Toutefois, il arrive qu'un service soit offert à un certain nombre de parties ayant un lien de dépendance et qu'on ne puisse établir la part de la valeur du service directement attribuable à chacune des parties (par exemple, une étude de marché mondiale qui sert à toutes les parties ayant un lien de dépendance). En pareil cas, on peut utiliser la méthode d'imputation indirecte. Cette méthode devrait produire une imputation comparable à celle que des parties n'ayant aucun lien de dépendance accepteraient.

171. Le contribuable doit tenir compte de la nature et de l'utilisation du service, lors du choix d'une clé de répartition (par exemple, les ventes, les bénéfices bruts ou les bénéfices d'exploitation, les unités utilisées, produites ou vendues, le nombre d'employés ou le capital investi).

Par exemple, la meilleure clé de répartition pour évaluer l'avantage que chaque membre d'un groupe retire d'un service centralisé de ressources humaines (tel que l'administration d'un régime d'avantages des employés du groupe) peut être le nombre proportionnel d'employés de chaque membre du groupe.

Partie 7 : Pénalité – Efforts sérieux

172. Le paragraphe 247(3) de la *Loi* prévoit une pénalité égale à 10 % du résultat net de certains redressements effectués en vertu du paragraphe 247(2) de la *Loi*, résultat calculé comme suit :

- le total des redressements de revenu et de capital relatifs aux prix de transfert (redressements à la hausse, qu'il y ait eu ou non des efforts sérieux);

Moins :

- le total des redressements de revenu et de capital relatifs aux prix de transfert pour lesquels un contribuable a fait des efforts sérieux afin de déterminer et d'utiliser des prix de transfert ou des attributions de pleine concurrence

(redressements à la hausse pour lesquels il y a eu des efforts sérieux); **et**

- le total des redressements compensatoires de capital et de revenu relatifs aux prix de transfert pour lesquels un contribuable a fait des efforts sérieux pour déterminer et utiliser des prix de transfert ou des attributions de pleine concurrence (redressements à la baisse pour lesquels il y a eu des efforts sérieux).

173. Le paragraphe 247(3) de la *Loi* ne permet pas de réduction du montant sujet à la pénalité si le contribuable n'a pas fait des efforts sérieux pour déterminer et utiliser des prix de transfert ou des attributions de pleine concurrence.

174. Le concept d'efforts sérieux est également prévu dans la définition d'AAPC au paragraphe 247(1) de la *Loi*. Un arrangement de participation au coût ne satisfait pas aux exigences de la définition d'un AAPC, si le contribuable ne fait pas des efforts sérieux pour que les contributions des participants correspondent aux avantages respectifs qu'ils s'attendent d'obtenir. Lors du calcul de la pénalité, il faut ajouter les redressements d'AAPC aux autres redressements de prix de transfert.

175. La pénalité s'applique uniquement lorsque le montant net calculé ci-dessus est supérieur au moins élevé de 5 000 000 \$ et de 10 % du revenu brut du contribuable pour l'année.

176. Pour illustrer :

- **TRH** représente le total de tous les redressements à la hausse (de revenu ou de capital) en vertu du paragraphe 247(2), peu importe si le contribuable **a fait ou non des efforts sérieux** pour respecter le principe de pleine concurrence.
- **RHS** représente le total des redressements à la hausse (de revenu ou de capital) en vertu du paragraphe 247(2) qui se rapportent aux opérations pour lesquelles le contribuable **a fait des efforts sérieux** pour déterminer et utiliser des prix de transfert ou des attributions de pleine concurrence.
- **RBS** représente le total des redressements à la baisse (de revenu ou du capital) en vertu du paragraphe 247(2) qui se rapportent aux opérations pour lesquelles le contribuable **a fait des efforts sérieux** pour déterminer et utiliser des prix ou des attributions de pleine concurrence.

Calcul du seuil d'application de la pénalité :

La pénalité prévue au paragraphe 247(3) s'applique si, pour une année d'imposition :

- **(TRH moins RHS moins RBS) excède** (le moins élevé de 5 000 000 \$ et de 10 % du revenu brut du contribuable pour l'année d'imposition en question).

Si tel n'est pas le cas, la pénalité prévue au paragraphe 247(3) ne s'applique pas.

Si la pénalité s'applique, le montant en est calculé séparément et n'est pas réduit par le « seuil » mentionné ci-dessus.

Calcul de la pénalité :

- **10 % × (TRH moins RHS moins RBS).**

177. Le paragraphe 247(3) de la *Loi* ne permet pas d'appliquer la pénalité, à moins que le montant net des redressements soit supérieur au « seuil » décrit ci-dessus. La pénalité a pour but d'encourager l'observation de la *Loi* et met l'accent sur les efforts déployés par un contribuable pour déterminer un prix de transfert ou une attribution de pleine concurrence, et non pas sur la précision ultime du prix de transfert ou de l'attribution. Par conséquent, si un contribuable fait des efforts sérieux pour déterminer et utiliser des prix de transfert ou des attributions de pleine concurrence, la pénalité relative aux prix de transfert ne s'applique pas.

178. Les bureaux des services fiscaux doivent identifier les contribuables qui pourraient avoir omis de faire des efforts sérieux pour déterminer et utiliser des prix ou des attributions de pleine concurrence dans le cadre du processus normal de vérification. Toutefois, le Ministère reconnaît l'importance de l'application juste et cohérente des dispositions en matière de pénalité relative aux prix de transfert. En conséquence, les bureaux des services fiscaux soumettront tous les cas au Comité de revue des prix de transfert **avant** d'appliquer la pénalité.

179. La question de savoir si un contribuable a fait des efforts sérieux pour déterminer et utiliser des prix de transfert ou des attributions de pleine concurrence est une question de fait. Le Ministère considérera qu'un contribuable a fait des efforts sérieux s'il a pris toutes les mesures raisonnables pour veiller à ce que les prix de transfert ou les attributions soient conformes au principe de pleine concurrence. De plus, un contribuable doit également tenir compte du paragraphe 247(4), qui fait en sorte qu'il peut être réputé ne pas avoir fait des efforts sérieux pour déterminer et utiliser des prix de transfert ou des attributions de pleine concurrence.

180. Selon le paragraphe 247(4) de la *Loi*, un contribuable est réputé ne pas avoir fait des efforts sérieux pour déterminer et utiliser des prix de transfert ou des attributions de pleine concurrence, à moins qu'il établisse ou obtienne des registres ou des documents renfermant une description complète et exacte quant à tous les éléments importants prévus aux sous-alinéas 247(4)a(i) à (vi) de la *Loi*. Cette documentation doit être établie ou obtenue au plus tard à la « date limite de production (de la documentation) » qui s'applique au contribuable pour l'année d'imposition ou l'exercice au cours duquel l'opération est effectuée. Lorsqu'une opération est étalée sur plusieurs années d'imposition ou exercices financiers, la documentation doit également être mise à jour de façon à tenir compte des changements importants, au plus tard à la date limite de production de la documentation pour chaque année ou exercice ultérieur où se poursuit l'opération.

181. Le contribuable doit fournir les registres ou les documents exigés en vertu du paragraphe 247(4) dans les trois mois suivant la signification d'une demande écrite. S'il ne fournit pas ces registres ou documents dans ce délai de trois mois, il est réputé ne pas avoir fait des efforts sérieux pour déterminer et utiliser des prix de transfert ou des attributions de pleine concurrence aux fins de la pénalité prévue au paragraphe 247(3) de la *Loi*.

182. Le paragraphe 247(4) exige qu'un contribuable ait en sa possession des registres ou documents renfermant une description complète et exacte quant à tous les éléments importants de ce qui suit :

- les biens ou les services auxquels l'opération se rapporte;
- les modalités de l'opération et leurs rapports éventuels avec celles de chacune des autres opérations effectuées entre les personnes ou sociétés de personnes participant à l'opération;

Par exemple, les contribuables doivent documenter le rapport entre les modalités de chaque transfert dans le cas d'une opération aller-retour (par exemple, une opération en vertu de laquelle une société mère fabrique des composantes qui sont assemblées en un produit fini par sa filiale étrangère, qui les lui revend pour distribution ultérieure).

- l'identité des personnes ou des sociétés de personnes participant à l'opération et les liens qui existent entre elles au moment de l'opération;
- les fonctions exercées, les biens utilisés ou apportés et les risques assumés par les personnes ou les sociétés de personnes participant à l'opération. Le lecteur peut consulter les paragraphes 1.20 à 1.27 des Principes de l'OCDE pour une description du processus d'analyse fonctionnelle, et les paragraphes 5.23 et 5.24 pour l'information à l'appui de cette analyse;
- les données et les méthodes prises en considération et les analyses effectuées pour déterminer les prix de transfert, les attributions de bénéfices ou de pertes ou les participations aux coûts, selon le cas, relativement à l'opération;

Cela comprend :

- une description des opérations comparables prises en considération et de celles choisies pour appliquer la méthode de détermination du prix;
- une évaluation du niveau de comparabilité entre de telles opérations et celles du contribuable;
- une description de tous les ajustements effectués pour améliorer le niveau de comparabilité.

Cela comprend également l'analyse effectuée au moyen de chacune des méthodes, lorsque le contribuable a considéré plusieurs méthodes, ainsi que l'analyse ayant donné lieu à la sélection de la méthode choisie.

- les hypothèses, stratégies et principes éventuels ayant influé sur la détermination des prix de transfert, les

attributions de bénéfices ou de pertes ou la participation aux coûts relativement à l'opération.

Cela comprend tous les facteurs ayant une incidence matérielle sur la détermination des prix de transfert, notamment les stratégies de pénétration du marché ou les hypothèses économiques sur lesquelles on s'appuie pour déterminer les prix de transfert.

183. La liste des documents mentionnés au paragraphe 247(4) de la *Loi* n'est pas une liste exhaustive des documents requis pour prouver :

- que les prix de transfert du contribuable sont conformes au principe de pleine concurrence; et
- qu'un contribuable a fait des efforts sérieux pour déterminer des prix ou des attributions de pleine concurrence.

L'exigence concernant cette documentation dépend des faits et circonstances entourant l'opération visée. En d'autres termes, il n'existe pas de liste type de documents à établir ou à obtenir qui « garantit » que la pénalité prévue au paragraphe 247(3) ne s'appliquera pas.

184. Tel que mentionné au paragraphe 5.16 des Principes de l'OCDE, il n'est pas possible de dresser une liste exhaustive de la documentation requise pour étayer une méthode de détermination des prix en raison du grand nombre de scénarios d'affaires. En fait, on peut seulement offrir une orientation générale pour aider les contribuables à identifier la documentation qui prouve que leur méthode de détermination des prix respecte le principe de pleine concurrence.

185. La documentation d'un contribuable doit non seulement respecter les exigences fondamentales du paragraphe 247(4), mais également expliquer le bien-fondé des prix de transfert ou des attributions. C'est par une documentation appropriée que le contribuable peut démontrer de la façon la plus efficace au Ministère :

- que ses prix de transfert respectent le principe de pleine concurrence; et
- qu'il a fait des efforts sérieux pour respecter le principe de pleine concurrence.

186. L'administration efficace des règles de prix de transfert au Canada requiert la coopération du contribuable afin de résoudre les questions de prix de transfert. Les contribuables sont mieux placés pour comprendre leur entreprise et expliquer leur point de vue en matière de prix de transfert. En outre, la documentation d'un contribuable constitue un facteur important lorsque le Ministère veut déterminer s'il y a lieu d'examiner de plus près un point particulier relatif aux prix de transfert.

187. Le Ministère s'attend à ce que la documentation du contribuable comprenne les éléments suivants :

- la structure organisationnelle et la description de l'entreprise;

- la méthode de prix de transfert utilisée, y compris une explication quant à savoir pourquoi la méthode choisie est plus appropriée que d'autres méthodes de rang hiérarchique supérieur;
- la prévision des avantages anticipés en ce qui a trait à l'évaluation d'un bien incorporel;
- l'étendue de la recherche et les critères utilisés pour sélectionner des comparables;
- l'analyse des facteurs permettant de déterminer la comparabilité, y compris un examen des différences et les efforts faits pour effectuer des ajustements;
- les hypothèses, stratégies et politiques se rapportant aux transferts de biens corporels, de biens incorporels et de services.

188. Lorsqu'ils préparent la documentation, les contribuables devraient essayer d'évaluer l'importance des opérations en fonction de leur entreprise et des frais d'administration supplémentaires pour établir et obtenir cette documentation.

L'obligation de trouver des opérations comparables pour appliquer le principe de pleine concurrence n'est pas absolue. Il faut tenir compte du coût et de la probabilité de trouver de tels comparables par rapport à l'importance des opérations.

189. L'application d'une méthode de détermination des prix de transfert plutôt qu'une autre, peut exiger des renseignements internes et externes très différents qui, à leur tour, génèrent des documents justificatifs différents.

Par exemple, l'application de la méthode de fractionnement des bénéfiques résiduels exigerait normalement une explication quant à savoir pourquoi les méthodes de niveau hiérarchique supérieur n'étaient pas appropriées, ainsi que des détails à propos des diverses recherches effectuées pour trouver des comparables. D'autre part, l'application de la méthode du PCML ne nécessiterait pas les mêmes renseignements.

190. Étant donné les obligations prévues au paragraphe 247(4) de la *Loi*, les contribuables doivent généralement établir ou obtenir la documentation requise au moment de l'opération.

191. Les contribuables peuvent, après la conclusion d'une opération, mais avant la date limite de production de la déclaration de revenus, s'apercevoir que le prix de transfert utilisé ne constitue pas un prix de pleine concurrence.

Par exemple, il peut arriver que le contribuable n'ait pas considéré tous les renseignements disponibles au moment où le prix de transfert a été établi ou qu'il décèle une erreur dans le calcul de ces prix de transfert. Il doit alors faire un ajustement au prix de transfert avant de produire sa déclaration. Aux fins de l'impôt, il doit faire cet ajustement dans l'année où l'opération a été effectuée, et le documenter pleinement comme il se doit.

192. Lorsqu'un contribuable s'aperçoit qu'un prix de transfert n'est pas un prix de pleine concurrence seulement après la date limite de production de la déclaration de revenus, il doit faire un ajustement à son revenu imposable. Pour en savoir plus sur les « redressements à la baisse », le lecteur devrait se reporter aux paragraphes 25 à 27 de cette circulaire.

193. D'un autre côté, le contribuable peut craindre que la pénalité s'applique si un ajustement donne lieu à un « redressement à la hausse ». La politique ministérielle en matière de divulgation volontaire, énoncée dans la circulaire d'information 85-1R2, *Divulgations volontaires*, s'applique aux pénalités établies en vertu du paragraphe 247(3).

194. La documentation se rapportant à un AAPC devrait généralement couvrir les points suivants :

- l'identité des participants à l'AAPC;
- l'étendue des activités visées par l'arrangement;
- la nature et l'étendue de la part effective que chaque participant détient dans les résultats des activités visées par l'AAPC;
- la façon ou la base utilisée pour évaluer la part proportionnelle des avantages anticipés;
- la logique et les hypothèses sur lesquelles reposent les prévisions des avantages anticipés;
- la nature et l'évaluation de la contribution de chaque participant;
- la logique et les hypothèses sur lesquelles repose l'évaluation de la contribution de chaque participant;
- la durée de l'arrangement;
- la répartition des tâches et des responsabilités;
- la procédure pour l'adhésion ou le retrait à l'arrangement et les conséquences s'y rapportant;
- les politiques et procédures régissant les paiements compensatoires.

195. La documentation doit être mise à jour pour tenir compte de tout changement important apporté à l'arrangement. De façon générale, le Ministère s'attend à ce que les contribuables comparent les avantages anticipés et les avantages concrets déjà réalisés. Le Ministère reconnaît que les avantages anticipés sont rarement les mêmes que ceux réalisés.

196. Cependant, si les différences entre les avantages anticipés et ceux réalisés sont matérielles, cela peut indiquer que les hypothèses sur lesquelles reposent les avantages futurs ne sont plus valides et peuvent nécessiter une modification pour les années à venir. En outre, lorsqu'un contribuable est continuellement incapable de prédire les avantages avec un certain niveau de précision, il peut être approprié d'envisager une clause de rajustement pour l'avenir. Une telle clause permettrait de s'assurer que la part des avantages tirés d'un AAPC attribuable à chaque participant corresponde à sa contribution.

197. La documentation se rapportant à des biens incorporels couvre généralement les points suivants :

- une description du bien incorporel, l'application commerciale possible et les avantages offerts sur un marché en particulier;
- les taux de redevance en vigueur dans l'industrie;
- les modalités de la licence, y compris les restrictions géographiques, les limites quant à la durée et les droits d'exclusivité;
- le caractère unique de l'invention et la période pendant laquelle celle-ci restera vraisemblablement unique;
- l'assistance technique, les marques de commerce et le savoir-faire fournis en même temps que l'autorisation d'exploiter le brevet;
- les bénéfices que l'utilisateur espère tirer de la licence;
- les avantages que le cédant retire de l'expérience acquise par l'utilisateur.

198. De façon générale, le Ministère considère que faire des efforts sérieux pour déterminer et utiliser des prix ou des attributions de pleine concurrence exige que le contribuable envisage d'utiliser une méthode recommandée en respectant l'ordre hiérarchique des méthodes recommandées (dont il est question dans la partie 3 de cette circulaire). Sa documentation doit expliquer son choix de méthode. Le contribuable devrait également documenter les méthodes d'ordre hiérarchique plus élevé qu'il a considérées, si tel est le cas, et expliquer pourquoi il les a rejetées.

199. Les preuves de négociation serrée entre entités d'un groupe ayant un lien de dépendance ne permettent pas, à elles seules, de conclure que les transactions entre parties ayant un lien de dépendance d'un même groupe respectent le principe de pleine concurrence.

200. Certaines stratégies commerciales peuvent réduire les bénéfices immédiats, en prévision d'une augmentation des bénéfices futurs. La question importante est de savoir si une partie n'ayant aucun lien de dépendance aurait été prête à renoncer à des bénéfices immédiats, parce qu'elle s'attendait à une augmentation des bénéfices futurs dans des conditions similaires. Lorsqu'un contribuable adopte une telle stratégie, sa documentation devrait généralement inclure :

- des prévisions des bénéfices futurs, notamment les profits;
- un résumé des hypothèses sur lesquelles repose la stratégie.

201. Les stratégies commerciales, y compris les stratagèmes de pénétration du marché, peuvent avoir une incidence marquée sur la détermination des prix de transfert. Par conséquent, le Ministère examine de près les explications fournies par le contribuable à propos des stratégies commerciales de son entreprise.

202. La documentation requise en vertu du paragraphe 247(4) de la *Loi* peut inclure des documents et des renseignements situés à l'étranger. Les principes

généraux élaborés au paragraphe 247(4) s'appliquent aussi à cette documentation située à l'étranger, ce qui signifie que le contribuable doit l'inclure dans la documentation requise, dans la mesure où elle est pertinente pour déterminer des prix de pleine concurrence.

203. Si l'un des documents fournis au Ministère n'est pas rédigé en français ou en anglais, le contribuable doit fournir une traduction officielle dans les 30 jours suivant une demande du Ministère.

204. Outre la documentation prévue au paragraphe 247(4), l'article 233.1 de la *Loi* exige que les résidents du Canada et les non-résidents qui exploitent une entreprise au Canada fournissent des renseignements prescrits concernant les opérations effectuées avec des non-résidents ayant un lien de dépendance.

205. Le formulaire T106, *Déclaration de renseignements sur les opérations avec lien de dépendance effectuées avec des non-résidents*, est une déclaration annuelle que doivent produire les déclarants, notamment les sociétés, les fiducies, les particuliers et les sociétés de personnes déclarantes. Le Ministère utilise les renseignements de ce formulaire pour sélectionner des opérations entre parties ayant un lien de dépendance à des fins d'examen et de vérification.

206. Les pénalités applicables au formulaire T106 comprennent les pénalités ayant trait :

- à la production tardive;
- au défaut de produire;
- à la fausse déclaration ou omission.

207. On peut se procurer le formulaire T106 dans les bureaux des services fiscaux ou sur le site Web du Ministère au www.rc.gc.ca.

Partie 8 : Protection du caractère confidentiel des renseignements provenant de tierces parties

208. Dans le contexte d'une vérification de l'impôt sur le revenu, le Ministère peut utiliser — et utilise dans des cas isolés — des comparables provenant de tierces parties, qui sont recueillis par le ministre aux termes de la *Loi* à des fins de nouvelle cotisation. Cependant, le Ministère considère les renseignements provenant de tierces parties comme des renseignements confidentiels et en interdit la divulgation, à moins qu'une exception ne soit prévue aux dispositions discrétionnaires de la *Loi* en matière de divulgation. Le Ministère applique les dispositions de la *Loi* en matière de divulgation de façon restrictive et fait tous les efforts possibles pour assurer la protection du caractère confidentiel des renseignements recueillis auprès de tierces parties en vertu de la *Loi*.

209. Si une nouvelle cotisation est établie à partir de comparables recueillis par le ministre auprès de tierces parties,

le Ministère avisera le contribuable en conséquence. Le Ministère pourra fournir à ce contribuable certains des renseignements provenant de tierces parties, pourvu que cela soit conforme à son engagement de protéger les renseignements confidentiels. Si ce contribuable demande l'accès à des renseignements confidentiels, le Ministère demandera à la tierce partie la permission écrite de les lui communiquer. Si la tierce partie refuse cette demande, le Ministère fera tout en son pouvoir pour protéger le caractère confidentiel de ces renseignements.

210. Si ce contribuable produit un avis d'appel auprès de la Cour canadienne de l'impôt, le paragraphe 241(3) de la *Loi* permet au Ministère de lui communiquer ces renseignements. Dans un tel cas, le Ministère communiquera d'abord avec la tierce partie pour lui permettre de prendre les mesures appropriées pour restreindre la divulgation des renseignements.

Par exemple, le Ministère pourrait suggérer à la tierce partie de demander une ordonnance de non-divulgence auprès de la Cour.

Partie 9 : Retenues d'impôt en vertu de la partie XIII

211. Un redressement effectué en vertu du paragraphe 247(2) de la *Loi* peut faire l'objet d'une retenue d'impôt de la partie XIII de la *Loi* en vertu des dispositions de l'alinéa 214(3)a), à titre de montant réputé versé comme dividende.

Par exemple, si un contribuable achète des biens de sa société mère étrangère à un prix de transfert supérieur à un prix de pleine concurrence, il s'ensuivra un redressement à la baisse du prix de transfert conformément au paragraphe 247(2). Le montant excédentaire que le contribuable a payé à sa société mère (et qui serait imposable en vertu du paragraphe 15(1) si celle dernière était résidente du Canada) est réputé avoir été versé à cette dernière à titre de dividende en vertu de l'alinéa 214(3)a) de la *Loi*. Ce dividende réputé est assujéti à des retenues d'impôt en vertu de la partie XIII (paragraphe 212(2)).

212. Lorsqu'il a été établi que des redressements doivent être apportés aux prix de transfert, le Ministère peut accorder un allègement aux fins de l'impôt de la partie XIII, si toutes les conditions suivantes sont respectées :

- le contribuable canadien accepte par écrit tous les redressements proposés aux prix de transfert (une telle acceptation n'empêche pas ce contribuable canadien ou la partie ayant un lien de dépendance de demander un allègement en vertu de la procédure d'accord amiable prévue aux conventions fiscales conclues par le Canada);
- les redressements ne résultent pas d'une opération pouvant être jugée abusive;
- la société étrangère rapatrie immédiatement un montant équivalant au montant brut des redressements aux prix de

transfert ou accepte par écrit de rapatrier un tel montant dans un délai raisonnable.

213. Le rapatriement doit généralement se faire dans la même devise que le paiement initial visé par le redressement. Le rapatriement, qui fera l'objet d'une vérification, peut être imputé à un compte de prêts intersociétés.

Partie 10 : Procédure applicable aux fins de l'examen par l'autorité compétente

214. Le Canada a conclu plus de 60 conventions fiscales bilatérales avec d'autres pays. L'un des objectifs de ces conventions est d'éliminer la double imposition qui découle souvent de modifications à la répartition des recettes fiscales provenant des opérations internationales.

215. Bon nombre de ces conventions fiscales renferment des règles visant la répartition du revenu conformément au principe de pleine concurrence, qui :

- se trouvent généralement à l'article IX de la convention applicable;
- imitent souvent l'article 9 du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE;
- offrent un cadre de référence pour permettre qu'un redressement des bénéficiaires effectué par une administration fiscale d'un pays puisse faire l'objet d'un redressement compensatoire par l'administration fiscale d'un autre pays.

216. Les contribuables doivent absolument consulter les conventions fiscales applicables pour connaître les délais à respecter lors d'une demande de redressement compensatoire. Si les autorités compétentes concernées ne sont pas avisées dans le délai prescrit, il y a risque de double imposition.

217. Le ministre peut juger bon de ne pas exercer le pouvoir discrétionnaire que lui confère le paragraphe 247(10) de la *Loi* d'effectuer un redressement aux termes du paragraphe 247(2), lorsqu'une administration fiscale étrangère a effectué un redressement aux prix de transfert ou se propose de le faire. Dans un tel cas, le Ministère s'attend à ce que le contribuable visé par l'examen de l'administration fiscale étrangère demande l'aide de l'autorité compétente du Canada pour effectuer un redressement ou une déduction compensatoire.

218. Le contribuable canadien doit faire une demande d'examen par l'autorité compétente du Canada **avant** :

- de demander un redressement ou une déduction compensatoire dans sa déclaration de revenus du Canada;
- de produire une déclaration amendée.

219. Un contribuable peut demander un examen par l'autorité compétente, en vertu de la procédure amiable prévue aux conventions fiscales conclues par le Canada,

lorsqu'un redressement des prix de transfert entraîne une double imposition. Le lecteur doit consulter la plus récente version de la circulaire d'information 71-17, *Demandes d'examen par l'autorité compétente en vertu de la procédure d'accord amiable prévue dans les conventions en matière d'impôt sur le revenu*, pour obtenir une description plus détaillée des procédures et de l'acceptabilité des demandes d'examen par l'autorité compétente.

220. Les négociations avec l'autorité compétente visent entre autres à résoudre les problèmes de double imposition qui résultent des redressements aux prix de transfert ou aux attributions. L'application de la pénalité canadienne sur les prix de transfert est une question d'observation de la *Loi*, qui n'est pas prévue à la procédure d'accord amiable. Par conséquent, l'autorité compétente du Canada :

- ne négociera pas avec une administration fiscale étrangère le droit du Ministère d'appliquer la pénalité canadienne sur les prix de transfert;
- ne contestera pas la position d'une administration fiscale étrangère en ce qui a trait à l'application des pénalités sur les prix de transfert.

Cependant, lorsque les autorités compétentes négocient une modification au montant du redressement de revenu ou de capital, le Ministère rajustera le montant de la pénalité canadienne en conséquence.

221. Le Ministère n'entame pas de négociation avec l'autorité compétente de l'autre pays et n'applique pas les dispositions des conventions fiscales pour éliminer la double imposition en cas :

- de fraude;
- d'omission volontaire; ou
- de faute lourde;

de la part d'un contribuable.

222. Conformément à la *Loi* et aux lois de la plupart des pays ayant conclu une convention fiscale avec le Canada, les contribuables sont tenus de documenter de façon appropriée les opérations qu'ils effectuent avec des non-résidents ayant un lien de dépendance. À défaut de ce faire, il peut arriver que les autorités compétentes ne puissent pas régler les différends de façon expéditive et, dans certains cas extrêmes, il peut s'ensuivre une double imposition.

Partie 11 : Arrangements préalables en matière de prix de transfert (APP)

223. Le programme d'arrangements préalables en matière de prix de transfert (APP) du Ministère aide les contribuables à déterminer les prix de transfert acceptables aux fins de la *Loi*. Un APP est une entente ou un arrangement conclu entre le contribuable et le Ministère, prévoyant une méthode mutuellement acceptable de prix de transfert pour des opérations internationales spécifiques, pour une période future, avec possibilité de renouvellement. Un APP bilatéral selon lequel le partenaire conventionné accepte également la même méthode de prix de transfert procure au contribuable une certaine assurance qu'une double imposition potentielle sera évitée. Pour obtenir plus de détails, le lecteur doit consulter la plus récente version de la circulaire d'information 94-4, *Prix de transfert internationaux : Arrangements préalables en matière de prix de transfert (APP)*.

224. Il ne devrait y avoir aucun redressement des prix de transfert quant aux opérations visées par l'APP en vertu du paragraphe 247(2) de la *Loi*, aussi longtemps que :

- l'APP reste en vigueur; et
- le contribuable en respecte les modalités.

Sans redressement de prix de transfert, la pénalité prévue au paragraphe 247(3) de la *Loi* ne s'appliquerait pas.

Partie 12 : Évaluation aux fins des douanes

225. Les méthodes d'établissement de la valeur en douane prévues dans les dispositions actuelles de la *Loi sur les douanes* ressemblent aux méthodes énoncées dans cette circulaire. Cependant, il existe certaines différences et le Ministère n'est pas tenu d'accepter la valeur en douane déclarée lorsqu'il examine les répercussions d'une importation de marchandises entre parties ayant un lien de dépendance aux fins d'impôt sur le revenu.

Pensez à recycler!



Imprimé au Canada