

**Personnes-ressources :**

**Leader national,  
Prix de transfert  
Markus Navikenas**  
403-267-1859

**Québec  
Bernard Barsalo**  
514-393-7096

**Ontario  
Tony Anderson**  
905-315-6731

**Toronto  
Muris Dujsic**  
416-601-6006

**Alberta  
Markus Navikenas**  
403-267-1859

**Prairies  
Kevin Gale**  
204-944-3589

**Colombie-Britannique  
Rob Stewart**  
604-640-3325

**Liens connexes :**  
**Prix de transfert**

**Services de fiscalité de  
Deloitte**

## Alerte en prix de transfert L'ARC fournit des directives supplémentaires sur le traitement des services intra-groupe

Le 23 février 2015

L'Agence du revenu du Canada (ARC) a publié sa 15<sup>e</sup> note de service sur le prix de transfert (PTM-15), intitulée *Les services intra-groupe et l'article 247 de la Loi de l'impôt sur le revenu*, laquelle a été affichée sur son site Web le 13 février 2015. La PTM-15 apporte des précisions sur la politique de l'ARC relativement à plusieurs questions de vérification et questions fiscales que l'on rencontre souvent au cours de la vérification de services intra-groupe et approfondit les directives fournies dans la partie 6 (services intra-groupe) de la circulaire d'information IC87-2R, *Prix de transfert international*.

Les notes de service PTM publiées par l'ARC n'ont pas force de loi au Canada. Toutefois, ces notes, ainsi que la circulaire IC87-2R, constituent une importante source de directives pour les contribuables concernant les positions administratives et les points de vue de l'ARC sur plusieurs sujets touchant les prix de transfert.

Les principaux points à retenir de la note PTM-15 sont résumés ci-dessous.

### 1. Les services intra-groupe doivent être facilement vérifiables

La PTM-15 précise que le besoin de renseignements et les outils offerts aux vérificateurs afin d'obtenir ces renseignements sont les mêmes dans le contexte des services intra-groupe que dans d'autres contextes. L'ARC s'attend à avoir des renseignements adéquats pour vérifier les services facturés par les sociétés canadiennes aux entités étrangères ayant un lien de dépendance (c'est-à-dire en utilisant les dossiers situés au Canada) ainsi que les services reçus qui sont facturés par les entités étrangères ayant un lien de dépendance (c'est-à-dire en utilisant des renseignements étrangers pour vérifier les services).

La PTM-15 réitère clairement le point de vue de l'ARC selon lequel un contrat ou une entente intersociétés ou un système de facturation officiel ne constituent pas une preuve suffisante que les frais sont justifiés selon le principe de pleine concurrence de l'article 247 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Une liste des faits à déterminer pour évaluer les frais de services intra-groupe est fournie. Ces faits comprennent la justification du service du point de vue du fournisseur de services et de l'utilisateur, la détermination claire de l'avantage que

procure le service à l'utilisateur, la détermination distincte des services directs et indirects, des renseignements sur le regroupement des coûts et les clés de répartition pour les coûts facturés indirectement. La PTM-15 indique aussi qu'une analyse fonctionnelle des parties concernées est nécessaire pour déterminer si des services intra-groupe ont été fournis.

## **2. La méthode d'imputation indirecte est acceptable, mais la méthode de facturation directe est préférable**

Conformément à la position de longue date de l'ARC décrite dans la circulaire IC87-2R, la PTM-15 réitère la préférence de l'ARC pour la méthode de facturation directe lorsque cela est possible, particulièrement quand 1) des services similaires sont fournis à des parties n'ayant aucun lien de dépendance ou 2) les services peuvent être raisonnablement identifiés et quantifiés.

Lorsqu'il est difficile d'appliquer la méthode de facturation directe, la méthode d'imputation indirecte est acceptable dans la mesure où elle reflète le principe de pleine concurrence. La PTM-15 précise que la méthode d'imputation indirecte peut être particulièrement appropriée lorsque 1) la méthode de facturation directe est difficile à appliquer parce que les services comparatifs que l'entité fournit à des tiers sont seulement occasionnels ou marginaux, 2) l'avantage proportionnel reçu par chaque entité peut seulement être estimé, mais ne peut être précisément quantifié et 3) l'analyse et la tenue de dossiers requises pour suivre distinctement ou pour déterminer l'avantage reçu par chaque entité sont beaucoup trop coûteuses comparativement aux activités mêmes.

## **3. L'ARC adopte un cadre en deux étapes pour évaluer les prix de transfert**

Conformément au cadre adopté par l'ARC et réitéré dans la PTM-15, la première étape de l'évaluation des prix de transfert pour des services intra-groupe consiste à déterminer si un service a effectivement été fourni. Pour faire cette détermination, le test consiste à demander si une entreprise indépendante, dans des circonstances comparables, aurait 1) payé une entreprise externe pour rendre le service ou 2) exécuté le service elle-même. Si la réponse à ces deux questions est non, une facturation du service ne serait normalement pas justifiée conformément au principe de pleine concurrence.

Une fois que l'on a établi qu'il y a eu fourniture de services intra-groupe, la deuxième étape consiste à déterminer la valeur de pleine concurrence. La PTM-15 précise qu'une facturation de services appropriée tiendrait compte de ce qu'une entité n'ayant aucun lien de dépendance serait prête à payer dans des circonstances comparables, en tenant compte du prix qu'un fournisseur est prêt à accepter pour rendre le service (ou du coût pour le fournir) et de la valeur du service pour l'acquéreur.

## **4. Directives supplémentaires concernant les frais d'actionnaires ou de surveillance**

La définition de frais d'actionnaires pose couramment des difficultés dans le domaine des prix de transfert. Conformément aux directives de la circulaire IC87-2R, la PTM-15 précise qu'aucuns frais d'actionnaires ne doivent être répartis à des filiales et prévoit une exception à cette interdiction pour les coûts de vérification et d'activités de financement se rapportant à l'acquisition d'une participation par un autre membre du groupe si les fonds ont été réunis pour le compte de cet autre membre du groupe.

Fait intéressant, la PTM-15 fournit des directives supplémentaires sur les frais d'actionnaires ou de surveillance en abordant les questions courantes de vérification relatives aux exigences réglementaires en matière de déclarations à l'étranger, telles que les coûts liés à la conformité à la loi Sarbanes-Oxley des États-Unis. À cet égard, la PTM-15 précise que ces coûts doivent faire l'objet d'un examen étant donné que les exigences de divulgation de la loi Sarbanes-Oxley chevauchent parfois celles du Canada, et que cela peut représenter un avantage pour l'entité canadienne. Ainsi, le contribuable canadien pourrait demander une déduction pour les coûts liés à la loi Sarbanes-Oxley. L'ARC a toutefois indiqué que la mesure dans laquelle un avantage a été obtenu par le contribuable canadien ne peut être déterminée qu'au cas par cas.

## **5. Pièges à éviter dans le calcul du regroupement des coûts et le choix de la méthode de répartition**

Même si la PTM-15 reconnaît que les méthodes d'imputation indirecte telles que le regroupement et la répartition sont acceptables, il faut garder à l'esprit certains éléments lorsqu'on procède au regroupement et à la répartition des coûts.

### ***Le regroupement des coûts doit être axé sur des coûts réels et non des coûts budgétés***

En pratique, il n'est pas rare qu'un contribuable utilise les coûts budgétés dans le regroupement des coûts pour calculer les frais de services intersociétés. Cependant, la PTM-15 mentionne explicitement que le regroupement des coûts doit être axé sur des coûts réels et non des coûts budgétés et même s'il y a place à l'interprétation (par exemple, lorsque les montants sont minimes ou que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que les budgets reflètent les résultats réels), les contribuables devraient envisager d'utiliser, autant que possible, les coûts réels dans le regroupement des coûts et rajuster les estimations budgétaires en fonction des coûts réels une fois les données disponibles.

### ***Les ventes comme mesure de répartition pour tous les services***

La PTM-15 a officialisé la pratique de vérification de l'ARC qui consiste à contester la proportion des produits de la vente comme une base de répartition unique des frais de gestion/des frais collectifs des sociétés. La proportion des produits de la vente peut constituer une clé de répartition acceptable, puisque la PTM-15 indique spécifiquement que les ventes peuvent constituer une base de répartition appropriée pour les dépenses de publicité. Cependant, l'ARC estime généralement que des clés de répartition multiples reflètent mieux la diversité des services intra-groupe et pourrait effectuer d'autres analyses si une seule mesure, comme les produits de la vente, est utilisée pour les services intra-groupe.

### ***Services intégrés à d'autres transferts et déjà facturés dans les frais de services***

La PTM-15 conseille aux vérificateurs de l'ARC de déterminer si le service peut avoir été déjà facturé sous une autre forme afin d'éviter la double déduction. Elle donne comme exemple les honoraires d'administrateurs, les paiements de redevance et les frais d'intérêt qui peuvent être intégrés aux frais de gestion.

### ***Importance de la « nature » des coûts dans le regroupement des coûts***

La PTM-15 précise que, dans certains cas, on doit s'attendre à ce que les vérificateurs examinent en détail les frais de gestion. Le vérificateur de l'ARC qui examine en détail les frais de gestion se penchera sur chaque poste individuel inclus dans ces frais afin de déterminer ce que l'entité canadienne paie exactement. Étant donné que cette tâche peut être fastidieuse tant pour le contribuable que pour le vérificateur, la PTM-15 précise que la décision de procéder à un tel examen sera prise au cas par cas, en tenant compte du risque et de l'importance relative.

Des contribuables pourraient être surpris que l'on ait inclus la règle de l'examen en profondeur dans le contexte des paiements pour frais de services, puisqu'en dehors du contexte d'un arrangement explicite de partage des coûts, les frais de services établis fondés sur l'application de la méthode du prix de revient majoré correspondent justement à des frais pour services rendus. L'approche axée sur les coûts utilisée pour déterminer le montant de pleine concurrence des frais de services ne doit pas être interprétée de façon à caractériser les éléments sous-jacents des coûts aux fins des dispositions sur la déductibilité de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Par exemple, la décision de refuser une déduction à l'égard de certains coûts engagés par le fournisseur de services après un examen en détail des frais de services intra-groupe, mais d'accepter une déduction complète si les mêmes frais de services ont été payés à un fournisseur n'ayant aucun lien de dépendance (même si ce fournisseur facture des frais de services pour couvrir ses coûts non déductibles) pourrait ne pas être conforme au principe de pleine concurrence.

L'une des raisons indiquées dans la PTM-15 pour examiner en détail les frais de gestion est qu'il faut déterminer l'existence de dépenses non déductibles, comme les frais de repas et de divertissement non déductibles, les amendes et les pénalités non déductibles ou les options d'achat d'actions offertes aux employés. La PTM-15 précise que l'article 247 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'interdit pas l'application d'autres articles de la Loi, à l'exception de ceux expressément indiqués au paragraphe 247(8). Par conséquent, si les frais de pleine concurrence ne sont pas autrement déductibles selon la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ils ne le deviendront pas par la seule application de l'article 247.

D'autres raisons peuvent justifier un examen en détail des frais de gestion, notamment les situations où il peut y avoir application de la retenue d'impôt de la partie XIII sur des redevances et des intérêts, ou l'imposition de la taxe d'accise, par exemple sur des primes d'assurances, et de la taxe sur les produits et services/taxe de vente harmonisée dans d'autres circonstances.

La PTM-15 précise aussi que l'évaluation de la composition des regroupements des coûts sera pertinente lorsque divers services sont contenus dans un regroupement mixte. Ces regroupements mixtes nécessiteront une analyse plus approfondie étant donné que l'ARC cherchera à déterminer et à traiter adéquatement les différents types de services en fonction de leur nature. Par exemple, la majoration peut varier selon la nature du service ou ne pas être justifiée pour certains services.

### **6. Méthodes de prix de transfert pour évaluer les services intra-groupe**

La PTM-15 confirme que la méthode du prix comparable sur le marché libre (PCML) et la méthode du prix de revient majoré sont les plus appropriées pour évaluer les opérations de service intra-groupe. La note de service précise toutefois que d'autres méthodes sont acceptables et peuvent être plus appropriées selon les circonstances.

En outre, la PTM-15 confirme qu'il arrive que le prix que l'acquéreur est prêt à payer pour obtenir un service ne dépasse pas les coûts assumés par le fournisseur, par exemple dans le cas de services administratifs ou auxiliaires centralisés. Cependant, la note de service précise que les services administratifs ou auxiliaires ne devraient pas nécessairement être facturés au prix coûtant, mais qu'il faudrait plutôt toujours tenir compte du principe de pleine concurrence et qu'une majoration peut être justifiée en s'appuyant sur ce principe, et ce, même dans le cas de services administratifs ou auxiliaires.

Il est aussi important de préciser que la PTM-15 reconnaît que l'examen des majorations doit tenir compte de l'importance relative puisque dans de nombreux cas, il est plus important d'établir correctement les coûts pertinents sur lesquels se fonde la majoration ou l'élément de profit.

Finalement, dans le cas de l'évaluation des frais lorsqu'un fournisseur de services collectifs agit seulement à titre de mandataire et, par conséquent, ne fournit pas réellement les services mais facilite simplement leur prestation en tant qu'intermédiaire, la note PTM-15 précise que la rémunération de pleine concurrence serait probablement limitée à des frais pour son rôle d'intermédiaire plutôt que de correspondre à un rendement ou à une marge pour la prestation des services. La même analyse et la même approche sont conseillées pour les frais transférés où des aspects du service fourni sont impartis à des tiers ou à l'interne.

## **Conclusion**

La PTM-15 renferme des directives utiles concernant les services intra-groupe qui vont bien au-delà des directives canadiennes antérieures, principalement décrites dans la circulaire IC87-2R. Cependant, certaines questions de vérification parmi les plus controversées, comme la règle de l'examen en détail, sont traitées d'une manière qui laisse planer un certain degré d'incertitude pour les contribuables. Même si elle n'a pas force de loi au Canada, cette note de service sera très utile aux contribuables qui souhaitent réduire le fardeau des vérifications en élaborant de manière proactive des politiques sur les opérations de service intersociétés et en documentant ces opérations de façon conforme aux attentes de l'ARC.

*Muris Dujsic, Toronto*

*Simon Gurr, London*

*Alex Evans, Burlington*

*Jeff Pye, Burlington*

**Nous vous invitons à télécharger notre  
nouvelle application mobile :**

**Deloitte tax@hand.**

**iOS**

**Android**

**BlackBerry**

---

**Accueil | Sécurité | Avis juridique | Confidentialité**

1, Place Ville Marie, Bureau 3000  
Montréal, Québec H3B 4T9 Canada

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

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

Deloitte, l'un des cabinets de services professionnels les plus importants au Canada, offre des services dans les domaines de la certification, de la fiscalité, de la consultation et des conseils financiers. Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l., société à responsabilité limitée constituée en vertu des lois de l'Ontario, est le cabinet membre canadien de Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

Deloitte désigne une ou plusieurs entités parmi Deloitte Touche Tohmatsu Limited, société fermée à responsabilité limitée par garanties du Royaume-Uni, ainsi que son réseau de cabinets membres dont chacun constitue une entité juridique distincte et indépendante. Pour obtenir une description détaillée de la structure juridique de Deloitte Touche Tohmatsu Limited et de ses sociétés membres, voir [www.deloitte.com/ca/apropos](http://www.deloitte.com/ca/apropos).

[www.deloitte.ca](http://www.deloitte.ca)

 **Section presse**

**Se désabonner**

Veuillez ajouter « @deloitte.ca » à votre liste d'expéditeurs autorisés afin d'assurer la livraison à votre boîte de réception et de visualiser les images.