



Alerte canadienne – Fiscalité et Services juridiques

Consultation sur la réforme et la modernisation des règles canadiennes sur les prix de transfert

Le 19 juin 2023

Résumé

Le 6 juin 2023, le ministère des Finances publiait un document de consultation très attendu afin d'obtenir les commentaires des intervenants sur une vaste gamme de questions et de propositions se rapportant à la législation canadienne en matière de prix de transfert (le « document de consultation »).¹ À cet effet, les intervenants doivent soumettre leurs commentaires d'ici le 28 juillet 2023.

Le ministère des Finances a annoncé son intention d'organiser une consultation sur les modifications aux règles canadiennes sur les prix de transfert il y a plus de deux ans, dans le Budget fédéral de 2021, après que la Cour suprême du Canada eut rejeté l'appel du gouvernement en ce qui concerne une décision de la Cour d'appel fédérale dans une affaire historique dans le domaine des prix de transfert.

¹ Canada, Ministère des Finances, [Consultation sur la réforme et la modernisation des règles canadiennes sur les prix de transfert](#) (Ottawa : Ministère des Finances, 6 juin 2023).

Les principales modifications législatives contenues dans le document de consultation portent sur la règle de redressement des prix de transfert énoncée à l'article 247 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « proposition principale »). Les modifications proposées visent à faire en sorte que la règle de redressement des prix de transfert à l'article 247 de la Loi soit alignée sur les lignes directrices de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) contenues dans la plus récente version de son rapport sur l'application générale du principe de pleine concurrence, qui s'intitule : *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* (les « Principes applicables en matière de prix de transfert »).

Le document de consultation indique également les diverses mesures administratives envisagées par le ministère des Finances. Ces mesures sont liées aux prix de transfert, notamment les dispositions relatives à la documentation et aux pénalités, ainsi que la possibilité d'adopter des approches plus modernes et simplifiées dans des situations particulières (les « mesures administratives »). Le document de consultation n'inclut pas de projet de propositions législatives dans le cas des mesures administratives.

La proposition principale et les mesures administratives devraient être applicables de façon prospective.

En outre, nous nous attendons à ce que les mesures proposées fassent en sorte que l'on s'appuie dans une moindre mesure sur les modalités des contrats intra-groupe, ce qui donnera lieu à un niveau de subjectivité accru en matière de prix de transfert. Les contribuables pourraient donc faire face à une plus grande incertitude et à des différends fiscaux plus complexes en ce qui concerne les prix de transfert au Canada. De plus, hormis l'impact des mesures administratives, nous nous attendons également à ce que le fardeau de conformité augmente pour les contribuables en raison de la nécessité de tenir compte de toutes les circonstances économiquement pertinentes, des conditions de la transaction et des options réalistes qui s'offrent aux parties à une transaction.

Cette alerte présente les objectifs et intentions du ministère des Finances et résume la proposition principale ainsi que les mesures administratives contenues dans le document de consultation.

Objectifs et intentions du ministère des Finances

Le ministère des Finances voulait fournir des détails plus précis sur l'application du principe de pleine concurrence dans la législation canadienne en matière de prix de transfert et aligner cette législation sur le consensus international décrit dans les Principes applicables en matière de prix de transfert.

La législation actuelle en matière de prix de transfert a très peu changé depuis son entrée en vigueur en 1997.

Le ministère des Finances a indiqué dans le document de consultation, tout comme il l'avait fait initialement dans le budget de 2021, que la version actuelle de l'article 247 « a contribué à mettre indûment l'accent sur les contrats intra-groupe, plutôt que sur la nature réelle des transactions ». ² Le ministère des Finances est d'avis que « [cela] a entraîné des résultats où la répartition des bénéfices entre le contribuable canadien et le contribuable non-résident allait à l'encontre des contributions économiques des parties ».

Personnes-ressources :

[Rob Jeffery](#)

Leader de la politique fiscale
Tél. : 902-721-5593

[Christine Ramsay](#)

Leader nationale, Prix de transfert
Tél. : 416-601-6485

[Hernan Allik](#)

Associé
Tél. : 514-393-3643

[Richard Garland](#)

Associé
Tél. : 416-601-6026

[Samer Wani](#)

Associé
Tél. : 416-775-7496

[Markus Navikenas](#)

Associé
Tél. : 403-267-1859

[Rob Stewart](#)

Associé
Tél. : 604-640-3325

Lien connexe :

[Deloitte Tax Services](#)

² Les extraits reproduits tout au long du présent document sont tirés du Document de consultation. Compte tenu de la complexité de son contenu et des objectifs et motivations du ministère des Finances, nous avons référé directement à ces extraits dans la mesure du possible afin d'éviter toute interprétation erronée.

Le ministère des Finances estime que la capacité de transférer des revenus en fonction de contrats intra-groupe qui ne correspondent pas à la nature réelle des transactions est inappropriée en termes de politique.

La proposition principale

Les Principes applicables en matière de prix de transfert renferment trois types de lignes directrices : (i) les lignes directrices générales pour l'application du principe de pleine concurrence, (ii) les lignes directrices sur l'administration et (iii) les lignes directrices détaillées sur l'application du principe de pleine concurrence dans des situations particulières.

La proposition principale met l'accent sur les lignes directrices générales pour l'application du principe de pleine concurrence, dont il est question dans les trois premiers chapitres des Principes applicables en matière de prix de transfert, plus particulièrement en ce qui concerne l'analyse de comparabilité, qui est au cœur de l'application du principe de pleine concurrence.

Les mesures proposées dans le cadre de la proposition principale sont les suivantes :

- Modifications de sorte que des étapes exigeant la délimitation des transactions et la comparaison des conditions soient incluses à l'article 247 et à la règle de redressement des prix de transfert prévue à cet article.
- Abrogation des alinéas 247(2)b) et d) de la Loi, qui énoncent actuellement la règle de requalification, et introduction d'une règle de non-reconnaissance et de remplacement.
- Intégration des Principes applicables en matière de prix de transfert à l'article 247 de la Loi au moyen d'une définition et de l'ajout d'une règle de cohérence.

Inclusion d'étapes à l'article 247 pour la délimitation des transactions et la comparaison des conditions

Le document de consultation indique que l'analyse de comparabilité comporte deux étapes principales fondées sur les Principes applicables en matière de prix de transfert, soit :

1. Identifier les relations commerciales et financières entre les entreprises associées, ainsi que les conditions et les circonstances économiquement pertinentes qui se rattachent à ces relations, en vue de déterminer avec précision la transaction contrôlée (Étape 1).
2. Comparer les conditions et les circonstances économiquement pertinentes de la transaction contrôlée (délimitée) à celles de transactions comparables entre entreprises indépendantes (Étape 2).

Le document de consultation indique également que les Principes applicables en matière de prix de transfert « prévoient que les caractéristiques économiquement pertinentes servent à délimiter avec précision la transaction contrôlée à l'Étape 1 et à déterminer, à l'Étape 2, si une transaction comparable sur le marché libre éventuelle est effectivement comparable à la transaction contrôlée, et quels redressements, s'il y a lieu, sont nécessaires pour qu'il y ait comparabilité ».

La proposition principale inclut des modifications à l'article 247 et à la règle de redressement des prix de transfert de façon à incorporer l'Étape 1 (identifier les conditions et les circonstances économiquement pertinentes d'une transaction contrôlée) et l'Étape 2 (comparer les conditions et les circonstances économiquement pertinentes de la transaction contrôlée à celles de transactions comparables entre entreprises indépendantes) afin de déterminer avec précision la transaction contrôlée et de la comparer aux fins de l'application du principe de pleine concurrence.

De façon plus précise, le document de consultation propose que les règles sur les prix de transfert dans la Loi contiennent les éléments suivants :

- a. En ce qui concerne l'établissement du point de départ de la comparaison (Étape 1) :

- i. Une règle exigeant que la transaction contrôlée soit déterminée en référence à ses caractéristiques économiquement pertinentes. La transaction ainsi déterminée devient la « transaction délimitée ».
- ii. Une définition des « caractéristiques économiquement pertinentes ».
- iii. Une règle exigeant qu'un examen minutieux de la transaction contrôlée soit orienté vers ses conditions; collectivement avec une règle d'interprétation qui prévoit que les « conditions » doivent être interprétées au sens large.

b. En ce qui concerne le fonctionnement de la comparaison (Étape 2) :

- i. Une règle prévoyant que la comparaison hypothétique constitue ce que les parties à la transaction contrôlée auraient inclus comme conditions si elles opéraient sans lien de dépendance dans des circonstances comparables.

Il est clair que le ministère des Finances veut que l'on s'appuie moins sur les contrats intra-groupe aux fins de l'application du principe de pleine concurrence et entend mettre davantage l'accent sur les conditions et les caractéristiques économiquement pertinentes pour délimiter les transactions et procéder, en fin de compte, à un redressement des prix de transfert. Ce nouveau prisme de délimitation d'une transaction contrôlée est foncièrement subjectif et, compte tenu de ce facteur et de la complexité de la législation proposée et des concepts s'y rattachant, on peut s'attendre à ce que les mesures proposées suscitent de plus en plus de différends fiscaux au Canada en matière de prix de transfert.

Remplacement de la règle de requalification par une règle de non-reconnaissance et de remplacement

La proposition principale suggère l'abrogation des alinéas 247(2)b) et d) de la Loi, qui prévoient actuellement une règle de requalification permettant, sous réserve de certaines conditions, la substitution de la transaction contrôlée par la transaction qui aurait été conclue par des parties sans lien de dépendance entre elles.

Le ministère des Finances propose de remplacer la règle de requalification par une règle de non-reconnaissance et de remplacement.

Cette règle s'appliquerait au moment d'établir le point de départ de la comparaison (Étape 1) lorsqu'une transaction contrôlée n'est pas considérée comme structurée par le contribuable si, en tenant compte des perspectives respectives des parties à une transaction délimitée et des options réalistes qui leur sont offertes, l'opération ou série délimitée :

- diffère de l'opération ou de la série qui auraient été adoptées par les participants traitant sans lien de dépendance de manière commercialement rationnelle dans des circonstances comparables;
- empêche la détermination d'un prix de transfert qui aurait été acceptable pour les participants si ceux-ci traitaient sans lien de dépendance de manière commercialement rationnelle dans des circonstances comparables.

Si les deux critères indiqués ci-dessus sont satisfaits en ce qui concerne l'opération ou série délimitée, alors « pour les fins de la règle de redressement des prix de transfert [proposée au paragraphe 247(2.02)], elle doit être ignorée et remplacée par une transaction ou une série qui ressemble autant que possible, dans ses éléments factuels, à l'opération ou série délimitée tout en permettant d'envisager l'obtention d'un résultat escompté qui, si les participants traitaient sans lien de dépendance dans des circonstances comparables, aurait été commercialement rationnel ».

Ajout d'une règle pour assurer la cohérence entre les Principes applicables en matière de prix de transfert et l'article 247 de la Loi

Le ministère des Finances a envisagé si le Canada devait emboîter le pas à d'autres pays (p. ex., l'Australie, la Nouvelle-Zélande et le Royaume-Uni) et inclure une règle précisant le rôle des Principes applicables en matière de prix de transfert pour ce qui est de l'application de la législation canadienne en matière de prix de transfert.

La proposition principale introduit donc une définition des Principes applicables en matière de prix de transfert à l'article 247 de la Loi et crée une règle en vertu de laquelle la législation canadienne en matière de prix de transfert doit (sauf indication contraire du contexte) être appliquée de manière à assurer au mieux la cohérence avec les Principes applicables en matière de prix de transfert. Le document de consultation ne donne pas d'exemples de situations qui exigeraient un résultat qui n'est pas conforme aux Principes applicables en matière de prix de transfert.

Les mesures administratives

Le document de consultation fait également état de mesures administratives « susceptibles d'être mises en œuvre afin d'accroître la certitude fiscale et de réduire les charges administratives associées au respect du principe de pleine concurrence ». Ainsi, le ministère des Finances envisage de prendre des mesures pour :

1. Harmoniser le Canada avec d'autres juridictions par la mise en œuvre des autres pratiques exemplaires du *Rapport sur l'Action 13 du BEPS* [c'est-à-dire le fichier principal et le fichier local], tout en examinant l'intégrité globale du cadre législatif actuel pour la documentation et les pénalités sur les prix de transfert.
2. Réduire les charges administratives en instaurant des exigences relatives à la documentation simplifiée pour les situations à faible risque.
3. Accroître les seuils d'imposition des pénalités relatives aux prix de transfert.
4. Introduire des approches simplifiées de détermination des prix en vue de réduire la charge de l'analyse comparative des déclarations de pleine concurrence.

Dans le cadre de l'élaboration de ces mesures, le ministère des Finances a également examiné d'autres approches administratives possibles dont l'élaboration a été écartée pour le moment. Il s'agit là de mesures visant à limiter la portée des transactions et des contribuables auxquels s'appliquent les règles en matière de prix de transfert, l'utilisation de régimes de protection relative aux taux d'intérêts et de règles spéciales relatives aux actifs incorporels « difficiles à valoriser ».

Documentation en matière de prix de transfert et dispositions relatives aux pénalités

En ce qui concerne la documentation en matière de prix de transfert, le ministère des Finances propose :

1. La production, par les contribuables canadiens qui sont membres de grands groupes d'entreprises multinationales et qui sont assujettis aux exigences visées par la déclaration pays par pays (DPP), d'un fichier principal en la forme prescrite lorsque l'Agence du revenu du Canada (ARC) leur demande de le faire. Le document de consultation n'indique pas la teneur et le format de ce formulaire prescrit, mais il indique l'intention de respecter les exigences du chapitre V des Principes applicables en matière de prix de transfert concernant la documentation.
2. L'harmonisation des exigences actuelles en matière de documentation canadienne avec celles du chapitre V des Principes applicables en matière de prix de transfert concernant le fichier local.

Lorsque le ministère des Finances envisage d'apporter des changements en ce qui a trait à la documentation en matière de prix de transfert et aux dispositions relatives aux pénalités de la législation actuelle, il vise « l'établissement d'un équilibre entre : (i) le besoin pour l'ARC d'avoir accès à des informations actuelles, exactes et pertinentes pour procéder à des

évaluations des risques liés aux prix de transfert et à des vérifications efficaces; et (ii) la non-imposition de charges administratives excessives ou superflues aux contribuables ».

Dans cette optique, le ministère des Finances « examine aussi la question de savoir si le cadre législatif actuel figurant aux paragraphes 247(3) et 247(4) de la Loi est toujours approprié ».

Le document de consultation souligne également que la législation actuelle ne fournit pas une série de critères permettant de déterminer ce qui constitue un effort sérieux aux fins du paragraphe 247(3) de la Loi. Le ministère des Finances souhaite recevoir des commentaires plus généraux sur les améliorations à apporter aux dispositions relatives aux pénalités, « tout en maintenant l'intégrité globale du cadre législatif ».

Exigences simplifiées en matière de documentation pour les transactions de moindre valeur et les petits contribuables

Le ministère des Finances examine la possibilité d'adopter des dispositions législatives qui mettraient en œuvre des exigences simplifiées en matière de documentation. Ces changements permettraient à un contribuable de satisfaire aux exigences en matière de documentation des prix de transfert pour certaines transactions contrôlées. Ainsi, un contribuable pourrait satisfaire à ces exigences au moyen d'un calendrier de déclaration annuelle, incluant des détails sur la nature et l'ampleur de ces transactions, les méthodes utilisées ainsi que les conditions de pleine concurrence déterminées.

Cette approche « réduirait les charges administratives tout en maintenant l'obligation des contribuables de se conformer à l'application du principe de pleine concurrence ».

Le ministère des Finances sollicite les commentaires des intervenants sur (i) la portée d'une telle approche, (ii) le type d'informations qui seraient suffisantes pour répondre au besoin de soutien adéquat et (iii) les mesures de protection appropriées.

Seuils de pénalités relatives aux prix de transfert

De façon générale, en vertu du paragraphe 247(3) de la Loi, une pénalité de 10 % est applicable au montant des redressements pour lesquels le contribuable n'a pas fait d'efforts sérieux pour déterminer et utiliser un prix de transfert de pleine concurrence. Une telle pénalité s'applique lorsque le montant des redressements est supérieur à 5 millions de dollars ou à 10 % des revenus du contribuable, selon le moindre de ces montants.

Le ministère des Finances propose d'augmenter le seuil absolu selon le paragraphe 247(3) de la Loi, passant de 5 millions à 10 millions de dollars, mais n'a pas l'intention de modifier le seuil relatif de 10 %, étant donné que « ce seuil joue un rôle important dans l'encouragement de la conformité auprès des petits contribuables ».

Méthodes simplifiées de fixation des prix

Le ministère des Finances indique que « les contribuables doivent souvent consacrer d'importantes ressources aux montants de référence appuyant les conditions de pleine concurrence en raison de l'application du principe de pleine concurrence ». Dans certaines situations, le ministère des Finances estime qu'il peut être possible de simplifier ces processus.

À ce titre, les mesures suivantes sont envisagées :

- Adopter l'approche prévue dans les Principes applicables en matière de prix de transfert pour ce qui est de la fixation du prix dans le cas de services intra-groupe à faible valeur ajoutée, qui prévoient un rendement standard de 5 % sur les coûts associés à la prestation de services intra-groupe à faible valeur ajoutée, au bénéfice d'autres membres du groupe.
- Adopter un rendement selon un régime de protection, conformément au Pilier 1, « montant B » de l'OCDE, dans le cas des distributeurs qui réalisent des activités relativement courantes, afin de réduire le fardeau de conformité associé à la détermination d'un rendement de pleine concurrence.
- Limiter l'éventail acceptable de certaines conditions de prêt – plus particulièrement, (i) une limite de durée de prêts intra-groupe à cinq ans; (ii) l'utilisation d'une notation de crédit du groupe d'entreprises multinationales dans son ensemble; et (iii) l'élimination des caractéristiques de subordination et des options intégrées – au moment de déterminer la transaction comparable sans lien de dépendance.

Points à retenir

Le ministère des Finances a l'intention de modifier les règles canadiennes en matière de prix de transfert de façon à resserrer l'interprétation de l'application du principe de pleine concurrence, mais il reste à voir si les modifications proposées permettront d'atteindre cet objectif lorsqu'une affaire aboutira devant les tribunaux. Le fait de s'appuyer dans une moindre mesure sur les modalités des contrats intra-groupe entraînera un niveau de subjectivité accru en matière de prix de transfert en raison de la détermination des caractéristiques économiquement pertinentes et des conditions connexes appropriées. Les contribuables pourraient donc faire face à une incertitude accrue et à des différends fiscaux plus complexes au Canada. La situation pourrait être encore plus épineuse en cas de différends avec d'autres pays.

Certaines mesures administratives envisagées dans le document de consultation du ministère des Finances visent à accroître la certitude fiscale et à réduire la charge administrative et le fardeau de conformité associés au respect du principe de pleine concurrence. La mise en œuvre d'un rendement normalisé et de seuils minimaux pourrait, dans certains cas, réduire le fardeau de conformité des contribuables, mais cet avantage pourrait ne pas faire le poids comparativement à la nécessité pour le contribuable d'effectuer une analyse plus robuste des prix de transfert dans le cas des transactions non visées par les mesures administratives, afin de documenter rigoureusement les caractéristiques économiquement pertinentes associées à ses transactions contrôlées, les conditions s'y rattachant et les options réalistes des parties à la transaction examinée.

Nous ne savons pas encore à quel moment les nouvelles règles en matière de prix de transfert entreront en vigueur au Canada, mais nous pensons que les nouvelles dispositions législatives ne seront pas tellement différentes des dispositions proposées dans le document de consultation. Les contribuables devraient donc réévaluer leurs transactions interentreprises et leurs contrats intra-groupe en fonction des dispositions législatives proposées afin de déterminer les risques potentiels et, s'ils décident de conclure de nouveaux contrats intra-groupe, ils devront également s'assurer de tenir compte de toutes les circonstances économiquement pertinentes pour établir les conditions connexes. Les contribuables qui veulent plus de certitude quant à leurs transactions interentreprises devraient également envisager (ou réenvisager) la possibilité de conclure un arrangement préalable en matière de prix de transfert avec l'ARC.

Comment Deloitte peut-il vous aider?

Les professionnels de Deloitte peuvent vous aider à comprendre comment ces mesures peuvent avoir une incidence sur votre entreprise. Si vous avez des questions sur l'un ou l'autre des sujets abordés ci-dessus ou pour en savoir plus sur le document de consultation, n'hésitez pas à communiquer avec votre conseiller de Deloitte ou l'un des conseillers en prix de transfert de Deloitte indiqués dans la présente alerte.



Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l.
La Tour Deloitte
1190, avenue des Canadiens-de-Montréal, bureau 500
Montréal, Québec H3B 0M7
Canada

Deloitte assure la vérification et l'assurance, les services-conseils, les services-conseils financiers, les services-conseils en matière de risques, les services fiscaux, et des services connexes aux clients publics et privés de plusieurs secteurs d'activité. Deloitte dessert quatre des cinq entreprises Fortune Global 500® par l'entremise d'un réseau mondial d'entreprises membres dans plus de 150 pays et territoires qui offrent des capacités, des connaissances et des services de calibre mondial pour relever les défis commerciaux les plus complexes des clients. Deloitte s.r.l., société à responsabilité limitée de l'Ontario, est la société canadienne membre du Deloitte Touche Tohmatsu Limited. Deloitte fait référence à une ou plusieurs sociétés du Deloitte Touche Tohmatsu Limited, une société privée du Royaume-Uni limitée par garantie, et à son réseau d'entreprises membres, chacune étant une entité juridique distincte et indépendante. Veuillez consulter le site www.deloitte.com/about pour obtenir une description détaillée de la structure juridique de Deloitte Touche Tohmatsu Limited et de ses sociétés membres.

Notre objectif global a une incidence importante. Chez Deloitte Canada, cela se traduit par un meilleur avenir en accélérant et en élargissant l'accès aux connaissances. Nous croyons que nous pouvons atteindre cet objectif en mettant en pratique nos valeurs communes afin de mener la voie, de servir avec intégrité, de prendre soin les uns des autres, de favoriser l'inclusion et de collaborer pour obtenir un effet mesurable.

Pour en savoir plus sur Deloitte, environ 330.000 professionnels, dont plus de 11.000 font partie de l'entreprise canadienne, veuillez communiquer avec nous sur [LinkedIn](#), [Twitter](#), [Instagram](#) ou [Facebook](#).

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

Le présent document vise à fournir des renseignements généraux seulement. Par conséquent, les renseignements contenus dans ce document ne sont pas destinés à constituer des services ou des conseils de nature comptable, fiscale, juridique, de placement, de consultation ou autre. Avant de prendre une décision ou de prendre des mesures qui pourraient avoir une incidence sur vos finances personnelles ou sur votre entreprise, vous devriez consulter un conseiller professionnel qualifié. Deloitte ne fait aucune déclaration ou garantie expresse ou implicite concernant le présent document ou les renseignements qui y sont contenus. Deloitte n'accepte aucune responsabilité pour toute erreur que ce document pourrait contenir, qu'elle soit causée par une négligence ou autrement, ou pour toute perte, quelle qu'en soit la cause, subie par toute personne qui en dépend. Votre utilisation de ce document est à vos propres risques.

Pour ne plus recevoir de courriels à propos de ce sujet, veuillez envoyer un courriel de retour à l'expéditeur avec le mot « se désinscrire » dans la ligne d'objet.