



Ministère des Finances Department of Finance
Canada Canada

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

Table des matières

Aperçu	4
Notre objectif.....	4
Consensus international sur l'application du principe de pleine concurrence.....	5
A. Analyse de comparabilité.....	8
B. Les Rapports finaux BEPS 8-10.....	11
C. Détermination de la transaction contrôlée.....	12
L'état actuel des lois fiscales sur les prix de transfert au Canada.....	14
A. Aperçu de la législation en matière de prix de transfert du Canada.....	14
B. Jurisprudence canadienne récente sur les prix de transfert – <i>Cameco</i>	17
C. Préoccupations en matière de politique fiscale liées au résultat dans <i>Cameco</i>	19
Solutions proposées.....	21
A. Étape 1 - Établir le point de départ de la comparaison.....	22
A.1 détermination de l'opération ou de la série	22
A.2 « caractéristiques économiquement pertinentes ».....	23
A.3 conditions.....	25
B. Étape 2 – Le fonctionnement de la comparaison.....	26
C. Non-reconnaissance et remplacement des transactions contrôlées.....	27
D. Rôle des Principes applicables en matière de prix de transfert de l'OCDE	29
E. Exemples.....	32
No 1 Application des « caractéristiques économiquement pertinentes » dans la détermination de la transaction délimitée	32
No 2. Application du comparateur hypothétique	33
No 3. Application de la règle de détermination de la transaction et de la règle d'application des prix de transfert.....	34
Mesures administratives.....	36
A. Documentation en matière de prix de transfert et dispositions en matière de pénalités.....	37
A.1 Fichier local.....	39
A.2 Fichier principal.....	39
B. Exigences simplifiées en matière de documentation pour les transactions de moindre valeur et les petits contribuables	40
C. Seuils de pénalités relatives aux prix de transfert.....	42

D. Méthodes simplifiées de fixation des prix.....	43
D.1 Services intra-groupe à faible valeur ajoutée.....	43
D.2 Rendements normalisés pour les activités de distribution	44
D.3 Conditions de prêt intragroupe.....	45
Annexe A – Projet de mesures législatives.....	49
Annexe B – Terminologie et formes abrégées.....	52
Annexe C – Extraits des lois d’autres juridictions.....	54
Australie	54
Nouvelle-Zélande	57
Royaume-Uni	59
États-Unis.....	60
Annexe D : Autres mesures administratives envisagées	63
A. Mesures concernant la portée des règles sur les prix de transfert.....	63
A.1 Exemption pour les transactions inférieures à un seuil <i>de minimis</i>	63
A.2 Exemption pour les petits contribuables.....	64
B. Taux d’intérêts issus des régimes de protection	64
C. Actifs incorporels difficiles à valoriser	65
Annexe E – Information recommandée à inclure dans le Fichier local.....	66
Annexe F – Informations recommandées à inclure dans le fichier principal.....	69
Annexe G – Résumé des questions posées.....	71

Aperçu

Dans le cadre des efforts que le gouvernement déploie dans le but de protéger la base d'imposition du Canada et d'assurer l'équité fiscale, les règles fiscales internationales du Canada sont continuellement examinées. Le gouvernement s'est engagé à continuer d'améliorer l'intégrité de ses règles fiscales internationales. Le budget de 2021 a annoncé l'intention du gouvernement de tenir des consultations sur les règles canadiennes en vue de protéger l'intégrité du régime fiscal tout en préservant l'attrait du Canada comme destination de nouveaux investissements et de nouvelles activités commerciales.

La législation en matière de prix de transfert exige que les opérations impliquant des entités d'un groupe multinational reflètent le principe de pleine concurrence à des fins fiscales. Ceci veut dire que les conditions qui diffèrent de celles qui auraient été appliquées par des entreprises associées sont prises en compte pour veiller à ce que le montant approprié de bénéfices soit déclaré au Canada. La présente proposition vise l'alignement de l'application du principe de pleine concurrence dans les règles de prix de transfert du Canada avec le consensus international actuel.

Notre objectif

Le gouvernement tient la présente consultation dans le but de recueillir les commentaires des intervenants sur un éventail de questions et de propositions liées à la législation en matière de prix de transfert du Canada. Cette législation incorpore le principe de pleine concurrence dans la législation canadienne. La proposition principale concerne des modifications possibles à la règle de redressement des prix de transfert à l'article 247 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹. Ces changements fourniraient davantage de précisions sur l'application du principe de pleine concurrence au Canada conformément au consensus international. Cette consultation offre également la possibilité de mener des consultations sur les questions administratives se rapportant aux prix de transfert, notamment les dispositions en matière de documentation et de pénalités et la possibilité d'adopter des approches plus modernes et simplifiées dans des situations particulières.

Lorsque le Canada a instauré sa législation en matière de prix de transfert à l'article 247 de la Loi, en 1997, il a adopté une approche de haut niveau. Cette législation ne précise pas explicitement la façon dont le principe de pleine concurrence sous-jacent devrait s'appliquer. Généralement parlant, la législation de pays ayant des règles fiscales sur les prix de transfert plus modernes a tendance à contenir considérablement plus de détails. De plus, les préoccupations et les pratiques exemplaires internationales en matière de prix de transfert ont évolué depuis l'instauration initiale des règles canadiennes.

¹ RCS 1985, c1 (5e Suppl.) [la Loi]. Sauf indication contraire, les renvois législatifs sont à la Loi.

L'arrêt *Sa Majesté la Reine c. Cameco Corporation*² a mis en évidence des enjeux avec les règles canadiennes sur les prix de transfert³. En particulier, l'absence de détails dans la version actuelle de l'article 247 sur la détermination du point de départ de la comparaison au cœur du principe de pleine concurrence et sur l'exploitation de la comparaison elle-même a contribué à mettre indûment l'accent sur les contrats intra-groupe, plutôt que sur la nature réelle des transactions. 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. En tenant compte du raisonnement de la Cour, le gouvernement estime que, sans réforme, les règles actuelles sur les prix de transfert peuvent faciliter le déplacement de revenus excessifs à l'extérieur du Canada, ce qui a une conséquence négative sur la base d'imposition du Canada.

Les sections II à IV du présent document traitent du besoin de réviser le paragraphe 247(2), qui prévoit un redressement des prix de transfert. La section II traite du consensus international pour l'application du principe de pleine concurrence comme indiqué dans les *Principes applicables en matière de prix de transfert*. La section III décrit l'état du droit fiscal canadien sur les prix de transfert à la lumière de ce consensus. La section IV décrit des modifications proposées à l'article 247. La section IV consulte également sur le rôle possible des *Principes applicables en matière de prix de transfert* dans la loi canadienne sur les prix de transfert et sur l'introduction d'une règle de non-reconnaissance et de remplacement qui s'appliquerait dans des situations particulières. Des avant-projets de lois sont inclus à l'annexe A.

La section V du présent document aborde les aspects administratifs des prix de transfert, notamment les dispositions en matière de documentation et de pénalités et les possibilités de simplification ou de rationalisation dans certains cas ainsi qu'une discussion des exigences de l'action 13 du projet BEPS.

Pour une liste de terminologies et de termes abrégés, se reporter à l'annexe B. Pour des extraits de la législation et des règlements de certaines juridictions, se reporter à l'annexe C.

Consensus international sur l'application du principe de pleine concurrence

Les règles sur les prix de transfert servent à des fins fiscales afin de répartir le revenu ou les pertes entre les diverses entités d'un groupe d'entreprises multinationales. Ces règles orientent les enquêtes vers les conditions qui se rapportent aux relations commerciales ou financières des entreprises associées. L'application appropriée de ces règles est importante, puisque celles-ci

² 2018 CCI 195 [*Cameco CCI*], conf *Sa Majesté la Reine c. Cameco Corporation*, 2020 CAF 112 [*Cameco CAF*], autorisation d'appel à la CSC refusée, 39368 (le 18 février 2021) [Ensemble appelés « *Cameco* »].

³ Une deuxième affaire récente soulève des enjeux semblables. (*AgraCity Ltd et 101072498 Saskatchewan Ltd. c. Sa Majesté la Reine*, 2020 CCI 91 [*AgraCity*].)

déterminent la répartition du revenu (y compris les pertes) entre les contribuables canadiens et les parties non résidentes avec lesquelles ils ont un lien de dépendance.

Les prix de transfert sont une question fiscale à laquelle tous les groupes d'entreprises multinationales sont confrontés, et le commerce au sein des comptes de groupes d'entreprises multinationales représente une part importante du commerce international. C'est pourquoi l'ampleur financière et économique de ce domaine du droit fiscal est considérable. Les données fiscales canadiennes indiquent qu'en 2021 au Canada, les opérations entrant au Canada et y sortant impliquant des non-résidents ayant un lien de dépendance avec un résident canadien représentaient environ 1,3 trillion de dollars (à l'exclusion des flux de capitaux entrants et sortants sous forme de dette et d'investissements en capital-actions). Par conséquent, la fixation de prix pour ces montants a une incidence importante sur les recettes d'impôt sur le revenu des sociétés.

La norme internationale reconnue pour déterminer les prix de transfert à des fins fiscales est le principe de pleine concurrence. Ce principe est établi à l'article 9 (Entreprises associées) du Modèle de convention fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), qui sert de fondement à la majorité des conventions fiscales conclues et qui est inclus dans les conventions fiscales du Canada⁴. En règle générale, le Modèle de convention fiscale de l'OCDE a pour but d'imposer les bénéfices des entreprises à leur source de provenance économique. Dans le contexte des Entreprises associées, cet objectif stratégique est articulé à l'article 9. La justification du principe de pleine concurrence ainsi que son fonctionnement dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE sont exposés brièvement ci-dessous.

Lorsque des entreprises indépendantes font affaire entre elles, les forces du marché déterminent généralement les conditions. Toutefois, lorsque des associés d'un groupe d'entreprises multinationales font affaire entre eux, ils n'ont généralement pas d'intérêts indépendants et opposés. Par conséquent, les forces du marché n'entrent pas nécessairement en jeu. Sachant que les groupes d'entreprises multinationales peuvent établir des conditions au sein de leurs relations intra-groupe qui diffèrent de celles qui seraient établies entre des entreprises indépendantes, et que de telles différences peuvent entraîner des distorsions dans les bénéfices réalisés par les entreprises associées, le principe de pleine concurrence exige que les bénéfices réalisés par les entreprises associées correspondent à ceux qui auraient été réalisés si les conditions avaient été celles qui auraient été utilisées entre entreprises indépendantes. Le principe de pleine concurrence cherche à établir une parité fiscale entre les entreprises associées et les entreprises indépendantes.

⁴ Les Nations Unies ont aussi adopté le principe de pleine concurrence dans son modèle de convention fiscale. Voir : Département des affaires économiques et sociales de l'ONU, *Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement*. Mise à jour de 2021, ST/AES/378, en ligne : un.org <[UN Model 2021.pdf](#)> (anglais seulement).

Le paragraphe 1 de l'article 9 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE prévoit ce qui suit

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

Même si la formulation de base de l'article 9 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE n'a pas changé depuis 1963, le raisonnement international sur les prix de transfert et leur application a, pour sa part, évolué. Les prix de transfert en vertu de l'article 9 comportant la répartition de bénéfices dans au moins deux juridictions, le risque de litiges fiscaux et de double imposition économique est réel. Conscients du besoin de lignes directrices supplémentaires sur l'application du principe de pleine concurrence, et de l'importance d'une approche commune à celles-ci, en vue de réduire au minimum la possibilité de litiges entre des contribuables et leurs administrations fiscales ainsi qu'entre différentes administrations fiscales, les pays de l'OCDE élaborent et tiennent à jour les *Principes applicables en matière de prix de transfert*. Ceux-ci sont élaborés en consultation avec l'industrie et sont amplement utilisés par les gouvernements et le secteur privé⁵.

Les *Principes de 1995* sont modifiés par les *Principes de 2010*. Après l'achèvement des travaux menant à la publication des *Rapports finaux BEPS 8-10*, les *Principes de 2017* sont publiés. Les *Principes de 2022* en sont la version la plus récente, laquelle énonce des instructions nouvelles et à jour dans des domaines précis, notamment ceux relatifs aux transactions financières, aux actifs incorporels difficiles à valoriser et à la méthode transactionnelle de partage des bénéfices⁶.

Les *Principes applicables en matière de prix de transfert* fournissent trois types de lignes directrices : les lignes directrices générales pour l'application du principe de pleine concurrence, les lignes directrices sur l'administration et les lignes directrices détaillées pour l'application du principe de pleine concurrence dans des situations particulières. Les lignes directrices pour l'administration et la documentation des méthodes de prix de transfert sont énoncées aux chapitres IV et V alors que les chapitres restants VI à IX contiennent des lignes directrices sur des situations particulières. Le présent document focalise sur les lignes directrices générales des *Principes applicables en matière de prix de transfert* des chapitres I à III.

⁵ Recommandation du Conseil sur la détermination des prix de transfert entre entreprises associées, OCDE C(95)126/Final, telle que modifiée, reproduite dans les Principes de 2022, p. 727.

⁶ OCDE, communiqué de presse, « L'OCDE diffuse la nouvelle édition des Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales » (le 20 janvier 2022) en ligne à OCDE.org <[L'OCDE diffuse la nouvelle édition des Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales - OCDE](#)>.

A. Analyse de comparabilité

Selon les *Principes applicables en matière de prix de transfert*, l'analyse de comparabilité est au cœur de l'application du principe de pleine concurrence⁷. Les transactions contrôlées sont le fruit de relations commerciales et financières entre des entreprises associées. Elles sont évaluées à la lumière des transactions comparables sur le marché libre. La justification qui sous-tend cette comparaison est que, dans leur évaluation des conditions d'une transaction éventuelle, les entreprises indépendantes tiendront compte des options à leur disposition des différences entre ces options, et elles choisiront celle qui répond le mieux à leurs objectifs commerciaux individuels⁸.

La comparaison a pour but d'établir si les conditions (notamment les prix, mais pas seulement les prix) qui opèrent entre les parties à la transaction contrôlée diffèrent de celles qui auraient opéré entre des entreprises indépendantes dans des circonstances comparables. S'il existe une différence qui entraîne une sous-déclaration des profits réalisés par une entreprise associée donnée, il est nécessaire d'augmenter en conséquence ses profits aux fins du calcul de ses obligations fiscales⁹.

L'analyse comparative compte deux étapes principales :

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)¹⁰.

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.

Les *Principes de 2022* recensent les caractéristiques économiquement pertinentes comme suit :

1. les dispositions contractuelles de la transaction;
2. les fonctions exercées par chacune des parties à la transaction, compte tenu des actifs utilisés et des risques supportés, y compris le lien entre ces fonctions et la création de valeur au sens large par le groupe d'entreprises multinationales auquel les parties

⁷ Principes de 2022 à 1.6.

⁸ Principes de 2022 par ex, à 1.38, 1.40.

⁹ Principes de 2022 à 1.7.

¹⁰ Principes de 2022 à 1.33.

appartiennent, les circonstances qui entourent la transaction et les pratiques du secteur d'activité concerné (« analyse fonctionnelle »);

3. les caractéristiques du bien transféré ou des services rendus;
4. les circonstances économiques des parties et du marché sur lequel les parties exercent leurs activités;
5. les stratégies économiques poursuivies par les parties¹¹.

L'Étape 1 a pour but d'établir un point de départ de l'analyse comparative dans l'étape 2. Elle exige une délimitation précise de la transaction contrôlée. Ce processus est abordé à la section D.1 des *Principes applicables en matière de prix de transfert* et consiste à identifier la transaction contrôlée en référence à ses caractéristiques économiquement pertinentes¹². La délimitation précise de la transaction contrôlée permet de déterminer la nature réelle des relations entre les parties.

Déterminer la transaction contrôlée par rapport à ses caractéristiques économiquement pertinentes appuie le raisonnement selon lequel, tel qu'énoncé ci-dessus, les entreprises indépendantes tiendront compte de leurs options et choisiront celle qui répond le mieux à leurs objectifs commerciaux. La délimitation de la transaction contrôlée « dévoile l'ensemble des caractéristiques prises en compte par les parties à la transaction pour conclure qu'il n'existe pas, en dehors de la réorganisation retenue, d'autre option réaliste nettement plus avantageuse permettant aux parties d'atteindre leurs objectifs commerciaux. »¹³ En d'autres termes, cet exercice dévoile les intérêts commerciaux des parties à la transaction contrôlée en tant qu'entités distinctes¹⁴.

Pour délimiter la transaction contrôlée, la pertinence de toute caractéristique économiquement pertinente est déterminée en fonction de la mesure dans laquelle elle aurait été prise en compte par les participants à la transaction contrôlée si ceux-ci n'avaient aucun lien dépendance¹⁵.

À l'Étape 2, la transaction contrôlée délimitée est comparée à une transaction comparable sur le marché libre. Les transactions contrôlées et les transactions sur le marché libre sont comparables si aucune différence entre elles n'est susceptible d'affecter matériellement

¹¹ Principes de 2022 et Principes de 2017 à 1.36. Voir aussi : Principes de 2010 à 1.39 et s; et Principes de 1995 à 1.19 et s.

¹² Les caractéristiques économiquement pertinentes sont aussi appelées « facteurs de comparabilité » dans les *Principes applicables en matière de prix de transfert*.

¹³ Principes de 2022 à 1.38.

¹⁴ La méthode de l'entité distincte qui annonce le principe de pleine concurrence de l'article 9 est abordée aux para 5 à 7 de la préface des *Principes de 2022*.

¹⁵ Principes de 2022 à 1.37.

l'application d'une condition pertinente pour la ou les méthode (s) de prix de transfert ou s'il est possible de procéder aux redressements nécessaires pour éliminer les effets de la différence¹⁶.

La sélection de la méthode de prix de transfert tient compte :

- des forces et des faiblesses des méthodes reconnues par l'OCDE ;
- de la cohérence de la méthode envisagée avec la nature de la transaction contrôlée examinée, déterminée notamment par une analyse fonctionnelle,
- de la disponibilité d'informations fiables (notamment sur des comparables indépendants) nécessaires pour appliquer la méthode sélectionnée et/ou d'autres méthodes,
- du degré de comparabilité des transactions contrôlées et des transactions indépendantes, y compris la fiabilité des ajustements de comparabilité pouvant être nécessaires pour éliminer les différences entre elles¹⁷.

La norme de sélection d'une méthode de prix de transfert est la méthode la plus appropriée dans un cas spécifique¹⁸.

Tel qu'indiqué ci-dessus, la comparaison oriente l'examen vers les conditions (notamment les prix, mais pas seulement les prix) qui opèrent entre les parties à la transaction contrôlée, afin de déterminer si elles diffèrent des conditions qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes dans des circonstances comparables. Le terme « conditions » dans ce contexte a une portée générale et va au-delà des conditions du contrat ou des contrats conclu(s). Même si les *Principes applicables en matière de prix de transfert* ne définissent pas le terme « conditions », ils stipulent que les conditions comprennent les prix, mais pas seulement les prix¹⁹. Un document connexe de l'OCDE prévoit que les « conditions » comprennent les indicateurs financiers propres aux méthodes de prix de transfert appliquées et aux caractéristiques au-delà des indicateurs financiers qui sont pertinentes pour l'application des méthodes de prix de transfert²⁰. D'autres pays ont également des règles en matière de prix de transfert qui prévoient une conception large de « conditions »²¹.

¹⁶ *Principes de 2022*, Glossaire *sub verbo* « Analyses de comparabilité ».

¹⁷ Principes de 2022 à 2.2.

¹⁸ Principes de 2022 c II.

¹⁹ Principes de 2022 au para 7.

²⁰ OCDE, *Législation sur les prix de transfert – Proposition d'approche (juin 2011)*, en ligne : [ocde.org <3. TP Legislation Suggested Approach.pdf \(oecd.org\)>](https://www.oecd.org/tax/legislation/suggested-approach/).

²¹ Australie ITAA 1997, art 815-105 et s (« actual conditions »). Voir également : Austl, Commonwealth, Tax Law Amendment (Countering Tax Avoidance and Multinational Profit Shifting) Bill 2013 Explanatory Memorandum, à 3.40-3.45., Royaume Uni Taxation Act 2010, art 147 et s. (« provisions »). Voir également : R-U, HM Treasury (Trésor de Sa Majesté), Notes explicatives concernant le projet de loi (no. 2) sur les finances de 1998 au para 41 de l'article 106, cité dans (1) DSG Retail Limited

Tout comme la portée générale des « conditions de la transaction contrôlée », les caractéristiques économiquement pertinentes constituent une grande catégorie de facteurs et ne se limitent pas à celles qui découlent de contrats intra-groupe et d'autres arrangements formels. Ce fait est particulièrement important dans le contexte des prix de transfert, car les relations intra-groupe ont des caractéristiques particulières qui peuvent avoir une incidence sur leurs contrats intra-groupe.

Les contrats sont habituellement conclus entre deux parties qui ont des intérêts distincts et qui s'entendent dans le but de réaliser chacune un gain. Cependant, dans le cas de contrats intra-groupe, un groupe d'entreprises multinationales s'occupe habituellement des intérêts généraux du groupe plutôt que de ceux de chacune de ses entités. Même si les droits et les obligations découlant des contrats lient généralement les parties, les contrats intra-groupe peuvent être conclus, modifiés ou annulés sans qu'il ne soit nécessaire d'aborder les contraintes du marché qui s'appliquent aux parties sans lien de dépendance (y compris entre les membres du groupe d'entreprises multinationales et ses contreparties sans lien de dépendance).

Il est problématique d'attacher trop d'importance au rôle des arrangements contractuels intra-groupe dans l'évaluation de la nature de pleine concurrence des arrangements de prix de transfert d'un groupe d'entreprises multinationales, car cela peut entraîner des résultats qui ne correspondent pas à la valeur créée par l'activité économique sous-jacente exécutée par les membres du groupe d'entreprises multinationales. Ce sont de telles préoccupations qui ont mené aux travaux sur le projet BEPS 8-10.

B. Les Rapports finaux BEPS 8-10

Les *Rapports finaux BEPS 8-10* ont décrit le problème de la manipulation du principe de pleine concurrence dans les termes suivants :

Toutefois, considérées comme attachant trop d'importance aux attributions contractuelles des fonctions, des actifs et des risques, les orientations actuelles sur l'application du principe [de pleine concurrence] se sont également révélées susceptibles de manipulations. Ces manipulations peuvent aboutir à des résultats ne correspondant pas à la valeur créée par l'activité économique sous-jacente exercée par les membres d'un groupe d'entreprises multinationales.²².

Les *Rapports finaux BEPS 8-10* ont apporté un certain nombre de modifications aux *Principes applicables en matière de prix de transfert*. Particulièrement, le rapport a apporté d'importantes modifications à la section D du chapitre I des *Principes applicables en matière de prix de transfert* (« Guide pour l'application du principe de pleine concurrence »). Ces modifications ont permis d'élaborer des Principes qui font en sorte que :

(2) *Mastercare Coverplan Service Agreements Limited (3) Mastercare Service and Distribution Limited v The Commissioners for Her Majesty's revenue and Customs*, (2009) UKFTT 31 (TC) au para 66.

²² Rapports finaux BEPS 8-10 à la p 9.

- les transactions commerciales réelles entre des entreprises associées soient identifiées et que les prix de transfert ne reposent pas sur des accords contractuels qui ne reflètent pas la réalité économique;
- les attributions contractuelles des risques ne soient respectées que si elles sont étayées par une prise de décision réelle ;
- le capital sans les fonctions ne génère pas plus qu'un rendement sans risque afin de garantir qu'un rendement supérieur ne soit pas attribué à des « cash boxes » de manière infondée;
- les administrations fiscales peuvent ne pas reconnaître des transactions dans des cas exceptionnels de transaction commercialement irrationnelle²³.

Les modifications apportées au document *Principes applicables en matière de prix de transfert* par les *Rapports finaux BEPS 8-10* incluaient la mise en évidence de l'importance d'identifier la transaction contrôlée selon ses conditions (notamment les prix, mais pas seulement les prix) et la nécessité d'analyser la transaction à la lumière de ses caractéristiques économiquement pertinentes, conjointement avec des directives élargies sur celles-ci²⁴. En particulier, ces indications détaillées se sont concentrées sur l'analyse des risques relatifs à la transaction contrôlée²⁵. Au terme de cette analyse, la transaction contrôlée est délimitée précisément et la nature réelle de la transaction contrôlée aura été déterminée²⁶.

C. Détermination de la transaction contrôlée

En général, le principe de pleine concurrence est mis en œuvre par une règle de redressement des prix de transfert, laquelle s'applique à la transaction telle qu'elle est structurée par le contribuable sans égard au fait qu'il y ait ou non une motivation d'évitement fiscal. À cet égard, les *Principes applicables en matière de prix de transfert* ont systématiquement stipulé que le fait qu'il n'y ait pas de transaction contrôlée entre des parties indépendantes, ou qu'un comparable ne puisse être identifié seul, ne signifie pas que la transaction contrôlée satisfait aux directives de non-reconnaissance et de remplacement mentionnées ci-dessus²⁷.

Toutefois, cette application de la règle de redressement des prix de transfert à la transaction telle qu'elle est structurée par le contribuable n'a pas pour effet de s'étendre au pouvoir discrétionnaire illimité des contribuables dans la façon dont leurs transactions sont analysées à des fins fiscales.

Dans un premier lieu, le respect de la transaction telle que structurée par le contribuable ne signifie pas que la transaction analysée étroitement reflète tous les renseignements nécessaires pour appliquer le principe de pleine concurrence. Cette lacune découle souvent de l'absence de

²³ Rapports finaux BEPS 8-10 à la p 13.

²⁴ Rapports finaux BEPS 8-10 à la p 16.

²⁵ Se reporter aux *Principes de 2022* à la section D.1.2 (Analyse fonctionnelle).

²⁶ *Principes de 2022* à par ex, à 1.139 à 1.140.

²⁷ par ex., *Principes de 2022* aux para 1.142 et 9,35.

pression du marché dans la constitution et l'exécution des modalités intra-groupe. Tel qu'il est énoncé dans la discussion de l'étape 1 ci-dessus, il est plutôt nécessaire, dans tous les cas, d'identifier les relations commerciales et financières entre les entreprises associées et les conditions ainsi que les circonstances économiquement pertinentes se rattachant à ces relations afin de délimiter avec précision la transaction contrôlée avant de passer à l'étape 2.

Dans un second lieu, le respect de la transaction telle que structurée par le contribuable n'implique pas le respect de la nature des montants attribués par un contribuable aux transactions à des fins fiscales²⁸.

L'effet de ces deux limitations sur le pouvoir discrétionnaire du contribuable de déterminer la façon dont les transactions sont analysées à des fins fiscales fera en sorte que, généralement, après la délimitation de la transaction contrôlée, la règle de redressement des prix de transfert s'applique pour déterminer les conditions de pleine concurrence. Selon les politiques en matière de prix de transfert mises en œuvre par un groupe d'entreprises multinationales, cette détermination pourrait ou non donner lieu à un redressement des prix de transfert.

Les *Principes applicables en matière de prix de transfert* prévoient l'éventualité de circonstances dans lesquelles une transaction contrôlée telle qu'elle est structurée par un contribuable ne devrait pas être reconnue (respectée) pour l'application du principe de pleine concurrence et établissent des conditions qui doivent être remplies pour qu'il soit approprié de ne pas tenir compte (*c.-à-d.* de ne pas reconnaître) d'une transaction comme structurée²⁹.

Notamment, il sera approprié de ne pas tenir compte de la transaction réelle lorsque les conditions de la transaction, considérées dans leur ensemble :

- diffèrent de celles qui auraient été adoptées par des entreprises indépendantes se comportant de manière commercialement rationnelle dans des circonstances comparables;
- empêchent la détermination d'un prix qui serait acceptable par les deux parties en tenant compte de ce qui suit :
 - leurs perspectives respectives,
 - les options réalistes qui s'offrent à elles.

Les présentes directives prévoient que lorsque les circonstances de non-reconnaissance le justifient, les administrations fiscales devraient remplacer la transaction utilisée par le groupe d'entreprises multinationales par une transaction qui correspond le plus possible à la transaction

²⁸ Au Canada, le paragraphe 247(2) prévoit le redressement de la valeur, ainsi que de la nature, des montants en vertu de la règle sur le redressement des prix de transfert.

²⁹ Principes de 2022, Principes de 2017 et Principes de 2010, chapitre I, section D.2, Principes de 1995, C(ii).

réelle, en atteignant un résultat escompté commercialement rationnel qui aurait permis aux parties de s'entendre sur un prix acceptable au moment de la conclusion de la transaction³⁰.

Cette règle de non-reconnaissance et de remplacement protège les assiettes fiscales de la répartition non ajustée des bénéfices qui découlerait de transactions commercialement irrationnelles en remplaçant celles-ci par une transaction contrôlée dont le résultat escompté est commercialement rationnel et dont on peut en établir le prix du point de vue de parties sans lien de dépendance en tenant compte de leurs intérêts individuels.

Cette règle de non-reconnaissance et de remplacement est abordée à la section IV ci-dessous.

L'état actuel des lois fiscales sur les prix de transfert au Canada

Le principe de pleine concurrence n'est qu'un énoncé de principe. Dans la plupart des juridictions, y compris le Canada, la législation en matière de prix de transfert est tenue de rendre le principe opérationnel. Le Canada a adopté sa législation en matière de prix de transfert en 1997, laquelle se trouve à la partie XVI.1 de la Loi. Depuis ce temps, les dispositions de fond qui adoptent le principe de pleine concurrence dans le droit fiscal canadien n'ont pas fait l'objet de modifications³¹.

A. Aperçu de la législation en matière de prix de transfert du Canada

La législation canadienne adopte une approche de haut niveau; elle ne fournit pas une explication détaillée de la façon dont le principe de pleine concurrence devrait s'appliquer. En règle générale, la législation des juridictions dont la législation en matière de prix de transfert est plus récente fournit plus de détails³². Ensemble avec l'élaboration des *Principes applicables en matière de prix de transfert* depuis 1995, la question de savoir si la législation canadienne en matière de prix de transfert devrait prévoir d'autres orientations relatives à l'application du principe de pleine concurrence a été évoquée.

Les principes qui ne sont pas énoncés explicitement dans la législation canadienne en matière de prix de transfert peuvent être évalués en deux grands groupes : (i) les principes relatifs à l'établissement du point de départ de la comparaison; et (ii) les principes relatifs à la façon dont la comparaison elle-même doit être effectuée. Chacun de ces points est traité dans la section

³⁰ *Principes de 2022* au para 1.144.

³¹ Les modifications à la partie XVI.1 ont inclus l'introduction des paragraphes (12) à (15) qui traitent des ajustements secondaires (LC 2012, c 31, art. 54) et du paragraphe 247(2,1) qui prévoit une règle d'ordonnancement (LC 2021, c 23, art. 60).

³² En particulier, la législation en matière de prix de transfert de l'Australie a été adoptée en 2013 et celle de la Nouvelle-Zélande en 2017. Pour des extraits de la législation de ces juridictions, se reporter à l'annexe C. Pour un sondage sur la législation en matière de prix de transfert de différents pays, se reporter aux Fiches pays en matière de prix de transfert de l'OCDE, en ligne : OCDE.org <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/prix-de-transfert/fiches-pays-en-matiere-de-prix-de-transfert.htm>.

suivante, collectivement avec une jurisprudence canadienne en matière de prix de transfert récente. Un rôle possible dans la législation fiscale canadienne en matière de prix de transfert pour les *Principes applicables en matière de prix de transfert* et une règle de non-reconnaissance et de remplacement éventuelle sont abordés à la section IV ci-dessous.

Comme indiqué ci-dessus, l'analyse de comparabilité comporte deux principales étapes : l'identification des conditions et des caractéristiques économiquement pertinentes d'une transaction contrôlée (Étape 1); et la comparaison aux conditions et aux caractéristiques économiquement pertinentes de transactions comparables entre entreprises indépendantes (Étape 2).

Tel que stipulé ci-dessus, l'évaluation d'une transaction contrôlée en référence à ses caractéristiques économiquement pertinentes dévoile le raisonnement commercial étayant la transaction contrôlée du point de vue de chacune des parties à la transaction et constitue une étape nécessaire à la définition du point de départ de l'analyse de comparabilité. Cet exercice ne vise pas à évaluer le raisonnement commercial du point de vue du groupe d'entreprises multinationales dans son ensemble, mais plutôt sur une base propre à une entité.

La législation canadienne en matière de prix de transfert dresse une liste d'éléments qui sont largement en conformité avec les caractéristiques économiquement pertinentes. Toutefois, ceux-ci figurent dans la règle sur la documentation des prix de transfert de la législation au paragraphe 247(4). Il n'existe aucun lien direct entre l'examen des caractéristiques économiquement pertinentes et la règle qui prévoit un redressement, au besoin, des bénéfices réalisés par une entreprise pour que celle-ci soit conforme à une répartition des bénéfices sans lien de dépendance.

L'étape 1 est également axée sur les conditions d'une transaction contrôlée lorsque les « conditions » sont interprétées au sens large. Elle ne fait pas seulement référence aux conditions de tout contrat intra-groupe, mais plutôt aux conditions (notamment les prix, mais pas seulement les prix) relatives à la transaction contrôlée. Dans la législation canadienne en matière de prix de transfert, la règle énoncée aux alinéas 247(2)a) et c) oriente l'examen vers les « modalités conclues ou imposées » relatives à la transaction contrôlée. Cette version ne correspond pas à la référence la plus générale (plus large) aux « conditions » mentionnées à l'article 9 et aux *Principes applicables en matière de prix de transfert* et pourrait être interprétée de façon inappropriée comme portant sur les conditions d'un contrat intra-groupe seul.

Concernant l'Étape 2, même si l'on pourrait soutenir que la comparabilité est implicite à l'article 247, il n'y a aucune exigence de comparabilité explicite. En particulier, par sa référence aux « personnes sans lien de dépendance » sans aucun détail supplémentaire, le paragraphe 247(2) ne prévoit pas de directives législatives quant à la construction de la partie hypothétique sans lien de dépendance. Les *Principes applicables en matière de prix de transfert* sont plus explicites et stipulent que la comparaison est faite à (par rapport à) une transaction

comparable sur le marché libre d'une entreprise indépendante *dans des circonstances comparables*³³.

Une autre préoccupation se pose si la partie hypothétique sans lien de dépendance est conçue d'une manière qui incorpore l'évaluation des intérêts du groupe d'entreprise multinationales dans son ensemble, par exemple en demandant si une transaction contrôlée poursuit les intérêts commerciaux globaux du groupe ou en tenant compte du caractère raisonnable d'un résultat au niveau du groupe consolidé. L'introduction de ces évaluations dans le comparateur hypothétique constitue une préoccupation parce qu'elles minent l'hypothèse sous-jacente du principe de pleine concurrence selon lequel les participants à la transaction sont traités comme des entités distinctes n'ayant aucun lien de dépendance entre elles. Par exemple, les motifs énoncés dans *Alberta Printed Circuits* laissent entendre qu'une telle évaluation des intérêts du groupe d'entreprises multinationales dans son ensemble était considérée pertinente³⁴.

Les évaluations décrites ci-dessus se distinguent du fait qu'en présentant une entité comme une entité distincte aux fins d'application du principe de pleine concurrence, dans certains cas, il sera approprié de la positionner dans sa relation au sein d'un groupe d'entreprises multinationales, par exemple, en tant qu'une filiale traitant avec une société mère. Il s'agit-là du comparateur hypothétique établi dans *GE*³⁵ et cette hypothèse juridique est reflétée dans les récentes directives des *Principes applicables en matière de prix de transfert* sur les transactions financières³⁶. Ces évaluations diffèrent de celles qui incorporent les intérêts du groupe d'entreprises multinationales dans son ensemble, parce que dans le premier cas, le comparateur hypothétique est présenté comme n'ayant aucun lien de dépendance avec les autres participants à la transaction contrôlée, bien que membre d'un groupe d'entreprises multinationales, tandis que dans le dernier cas, les intérêts du groupe d'entreprises multinationales remplacent les intérêts propres à une entité.

Enfin, la législation canadienne en matière de prix de transfert contient une règle à l'alinéa 247(2)d), laquelle prévoit la substitution de la transaction contrôlée à la transaction qui aurait été conclue par des parties sans lien de dépendance selon des modalités qui auraient été conclues entre elles. Cette règle s'applique si les conditions de l'alinéa b) sont remplies, à savoir : si l'opération ou la série (i) n'aurait pas été conclue entre des personnes sans lien de

³³ Voir les *Principes de 2022 par ex*, à 1.3, 1.6, 1.9, 1.33.

³⁴ *Alberta Printed Circuits Ltd. c Sa Majesté la Reine*, 2011 CCI 232 au para 190 (examiner les sociétés jusqu'à l'identité des actionnaires mène à un raisonnement selon lequel, du point de vue des ententes de participation des bénéficiaires conclues entre les actionnaires, dans l'ensemble, la politique en matière de prix de transfert du groupe d'entreprises multinationales a mené à l'utilisation de prix de transfert dont une personne d'affaires raisonnable aurait convenu).

³⁵ *General Electric Capital Canada Inc. c Sa Majesté la Reine*, 2009 CCI 563 aux para 198-201, 273, confirmé 2010 CAF 344 (dans le contexte d'une garantie financière par une société mère d'une filiale, au lieu d'éliminer toutes les influences de la relation de société mère-filiale, dans l'application du principe de pleine concurrence, un niveau de soutien implicite propre aux faits doit être déterminé).

³⁶ Voir les *Principes de 2022*, chapitre X, part. C.1.1.3 et D.1.

dépendance, et (ii) il est raisonnable de considérer qu'elle n'a pas été principalement conclue pour des objets véritables, si ce n'est l'obtention d'un avantage fiscal.

Le libellé de ces alinéas ne correspond pas clairement au langage des *Principes applicables en matière de prix de transfert* dont traite la section II(c) ci-dessus. Cette situation a créé une incertitude importante et permanente quant à l'objet de cette règle. Le manque de précision de la portée de la règle – elle est intégrée à la règle primaire sur les prix de transfert aux alinéas 247(2)a) et c), mais a un lien disjonctif qui lui est rattaché – a entraîné des différends entre les contribuables et l'Agence du revenu du Canada en ce qui concerne la véritable portée des deux règles.

Question 1

- En ce qui concerne l'application du principe de pleine concurrence, le document de consultation recense deux principaux domaines où la législation actuelle en matière de prix de transfert du Canada ne prévoit pas de directives explicites, collectivement avec les modifications proposées afin d'offrir une plus grande certitude dans ces domaines. Existe-t-il d'autres domaines qui bénéficieraient de directives supplémentaires afin de veiller à ce que le principe de pleine concurrence, tel qu'exprimé dans les *Principes applicables en matière de prix de transfert*, soit appliqué au Canada?
- Dans l'affirmative, veuillez indiquer le domaine et fournir des commentaires quant à la ou aux forme (s) que de telles directives devraient prendre (lois, notes techniques ou directives administratives).

B. Jurisprudence canadienne récente sur les prix de transfert – *Cameco*

À l'instar des problèmes recensés dans les *Rapports finaux BEPS 8-10*, la jurisprudence canadienne récente a mis l'accent sur les dispositions contractuelles intra-groupe et d'autres dispositions officielles pour appliquer le principe énoncé dans l'article 247. En outre, l'accent mis sur « prix » dans « prix de transfert » n'a pas contribué à parvenir à une répartition des bénéfices qui reflète les contributions relatives des membres d'un groupe d'entreprises multinationales. Ce fait illustre le besoin de directives législatives plus particulières sur l'application du principe de pleine concurrence.

Dans *Cameco*, la société contribuable (Cameco Canada) était la société mère d'un groupe d'entreprises multinationales ayant des filiales dans diverses juridictions, notamment en Suisse (Cameco Suisse), aux États-Unis (Cameco É-U.) et à la Barbade (Cameco Barbade).

Cameco Canada a vendu sa production d'uranium actuelle et future à Cameco Suisse (transaction d'uranium intra-groupe). Elle a également rendu des services à Cameco Suisse. Cameco Canada a transféré à Cameco Suisse une éventuelle possibilité d'affaires liée à l'achat et à la revente d'uranium désenrichi. Cameco Canada a agi comme garant pour l'exécution des obligations contractuelles de Cameco Suisse avec des tiers et a offert du financement à cette

dernière, directement et indirectement. En général, mais pas dans tous les cas, ces dispositions intra-groupe étaient appuyés par des contrats intra-groupe.

Cameco Canada avait une présence canadienne importante. Elle exploitait des mines d'uranium en Saskatchewan et exerçait des activités de traitement d'uranium en Ontario; elle a également maintenu un effectif d'employés d'administrations centrales et de cadres supérieurs. Cameco Canada avait à son emploi environ 1 500 employé³⁷ et représentait environ 84 % des actifs du groupe³⁸. Cameco Suisse a acheté et vendu de l'uranium intra-groupe et a exercé des options pour l'uranium en vertu de contrats conclus avec des tiers. Cameco Suisse avait un employé³⁹ et dépendait des services que lui rendait Cameco Canada.

En général, ces dispositions intragroupes ont mené à la consignation dans les livres de Cameco Suisse du revenu associé aux ventes d'uranium du groupe d'entreprises multinationales⁴⁰. Cameco Canada a enregistré des marges d'exploitation négative annuelles.⁴¹ Les dispositions intra-groupe étaient des dispositions à long terme subsistant au-delà des années d'imposition assujetties au litige.

En ce qui concerne la règle primaire en matière de prix de transfert énoncée aux alinéas 247(2)a) et c), la Couronne a contesté les prix de transfert utilisés par le contribuable dans le cadre des transactions d'uranium intra-groupe et des activités du secteur de l'uranium désenrichi.

En accueillant les appels du contribuable, la Cour canadienne de l'impôt (CCI) a constaté que les modalités du contribuable pouvaient être conciliées avec le principe de pleine concurrence tel qu'énoncé dans la loi fiscale sur les prix de transfert du Canada.

En ce qui concerne l'Étape 1, les contrats intra-groupe appuyant les transactions d'uranium intra-groupe ont établi qu'il y aurait une possibilité d'écart de prix entre le prix auquel Cameco Suisse a acheté l'uranium de Cameco Canada et l'a vendu à des tiers, entraînant ainsi un risque de prix. La CCI a conclu que Cameco Suisse est la partie responsable de ce risque est et que les

³⁷ Cameco, Rapport annuel de 2003 (13 avril 2004) en ligne : Sedar < <https://www.sedar.com/>>, p 14. Emploi en date du 31 décembre 2003, Uranium, Cameco et filiales : 1 515 au Canada; 147 aux États-Unis; 77 au Kazakhstan; et 11 en Australie.

³⁸ Cameco, Rapport annuel de 2003 (13 avril 2004) en ligne : Sedar < <https://www.sedar.com/>>, p. 71. Secteurs géographiques – Éléments d'actif (en millions) – 2 833 \$ au Canada; 180,3 \$ aux États-Unis; et 346,1 \$ en Asie centrale.

³⁹ *Cameco* CCI au para 134.

⁴⁰ Cameco US exerçait une fonction de ventes sur le marché américain et gagnait une marge de 2 % sur ses ventes à des clients tiers. Au moyen d'autres arrangements intra-groupe et conformément à une entente avec les autorités fiscales suisses, environ 50 % des bénéfices de Cameco Suisse ont été versés à Cameco Barbade de façon théorique contre des services; Cameco Suisse n'a reçu aucun service en échange. (*Cameco* CCI aux para 130-131.)

⁴¹ *Cameco* CCI au para 546, tableau 3, voir également le para 854.

résultats de l'écart lui appartenait⁴². Cette conclusion est tirée sur la base des liens créés par des dispositions contractuelles intra-groupe, en dépit de la nature réelle minime de Cameco Suisse et de l'hypothèse de risques connexes de Cameco Canada par la fourniture de garanties de bonne exécution à Cameco Suisse.

En ce qui concerne l'étape 2, la CCI a reconnu que certains contrats conclus par ou avec des tiers étaient comparables aux contrats intra-groupe appuyant les transactions d'uranium intra-groupe et que la méthode du prix comparable sur le marché libre était la méthode appropriée pour évaluer la conformité de ces transactions contrôlées avec le principe de pleine concurrence⁴³.

En appel devant la Cour d'appel fédérale (CAF), la question se limitait à l'interprétation des alinéas 247(2)b) et d); les motifs judiciaires ne traitent pas des diverses questions liées à l'interprétation des alinéas 247(2)a) et c)⁴⁴. La CAF a statué que le comparateur hypothétique au sous-alinéa 247(2)b)(i) comportait un critère objectif fondé sur une hypothèse personnelle raisonnable⁴⁵. Il s'agit de savoir si l'opération ou la série d'opérations n'aurait pas été conclue entre n'importe quelles deux personnes sans lien de dépendance quelles que soient les modalités⁴⁶.

C. Préoccupations en matière de politique fiscale liées au résultat dans *Cameco*

La question globale que soulève le résultat dans *Cameco* est que Cameco Suisse a hérité d'une répartition de bénéfices qui ne correspondait pas à la valeur créée par son activité économique sous-jacente : alors que Cameco Canada avait une nature réelle importante, y compris un complément de cadres supérieurs et des opérations minières ainsi que des activités commerciales d'envergure, Cameco Suisse avait une nature réelle minime. Cependant, même si Cameco Canada a engagé des marges bénéficiaires négatives, c'était Cameco Suisse qui avait droit à un rendement résiduel permanent sur l'entreprise du groupe d'entreprises multinationales. Il y avait un décalage entre où les revenus étaient consignés à des fins fiscales et leur origine économique. Étant donné que les dispositifs de prix de transfert persistent

⁴² *Cameco* CCI au para 838. Même si les faits et les litiges dans l'affaire *AgraCity* sont différents, une conclusion semblable y est tirée quant à l'acceptation des risques par une entité ayant une nature réelle minimale Voir : *AgraCity* au para 107.

⁴³ La méthode du prix comparable sur le marché libre (CUP) est une méthode de prix de transfert qui consiste à comparer le prix facturé pour des biens ou services transférés dans une transaction contrôlée au prix facturé pour des biens ou services transférés dans le cadre d'une transaction comparable sur le marché libre dans des circonstances comparables. (*Principes de 2022* à 2.14.)

⁴⁴ *Cameco* CAF au para 1. Plus précisément, bien que les motifs judiciaires traitent des alinéas 247(2)a) et c) afin de tenir compte d'un argument subsidiaire avancé par la Couronne à leur égard, la CAF n'a pas procédé à un examen de fond de cet argument (ou à l'interprétation de ces alinéas) en reconnaissance de la norme appliquée par les cours d'appel en matière de révision. (*Cameco* CAF au para 90 et s.)

⁴⁵ *Cameco* CAF au para 43.

⁴⁶ *Cameco* CAF au para 82.

généralement année après année, l'effet du décalage sur le cadre financier canadien est cumulatif et peut être important.

La capacité de transférer des revenus en fonction de contrats intra-groupe et d'autres dispositions officiels qui déconnectent le droit au revenu d'une activité économique sous-jacente est inappropriée en termes de politique. Le résultat dans *Cameco* reflète les préoccupations soulevées dans le projet BEPS examiné ci-dessus.

Depuis leur itération en 2010, les *Principes applicables en matière de prix de transfert* ont indiqué que pour appliquer le principe de pleine concurrence : « [i]l est important de ne pas perdre de vue l'objectif d'arriver à une approximation raisonnable d'un résultat de pleine concurrence sur la base d'informations fiables. »⁴⁷ En mettant de côté, pour les besoins de cette analyse de la politique, la façon dont l'affaire a été plaidée, le défi en matière de politique fiscale posé par *Cameco* consiste à élaborer des règles sur les prix de transfert qui exigeront une répartition raisonnable des bénéfices (y compris des pertes) dans l'ensemble des chaînes de valeur appuyant les transactions intra-groupe en vertu de la règle primaire sur le redressement des prix de transfert.

Tel qu'indiqué ci-dessus, il manque une règle explicite dans la législation canadienne en matière de prix de transfert qui exige la délimitation de la transaction contrôlée en référence à ses caractéristiques économiquement pertinentes et une règle qui prévoit que pour déterminer si le critère dans la règle d'application des prix de transfert est rempli, il faudra tenir compte, non seulement des prix et d'autres conditions contractuelles, mais aussi d'autres conditions de la transaction contrôlée. En l'absence de ces règles explicites, la CCI dans *Cameco* s'est concentrée sur les prix et d'autres conditions contractuelles pour l'application de l'alinéa 247(2)a).

Le texte de l'article 9 lui-même, les directives dans les *Principes applicables en matière de prix de transfert* et la législation d'autres juridictions prévoient que l'application du principe de pleine concurrence exige un examen minutieux des conditions au-delà des prix et d'autres conditions contractuelles. Les *Principes applicables en matière de prix de transfert* établissent qu'une première étape nécessaire, laquelle dévoile les options réalistes qui s'offrent à chacune des parties à la transaction contrôlée et la nature réelle de la transaction, est la délimitation de la transaction contrôlée.

D'autres règles particulières contenues dans la législation en matière de prix de transfert auraient formulé l'analyse des transactions contrôlées différemment. La première aurait été une règle exigeant que la transaction d'uranium intra-groupe soit délimitée en référence à ses caractéristiques économiquement pertinentes, y compris l'analyse fonctionnelle de *Cameco* Canada et de *Cameco* Suisse et la façon dont les fonctions exécutées par chacune ont contribué à la génération de valeur du groupe d'entreprises multinationales, le lien entre les nombreuses transactions discrètes d'uranium intra-groupe qui équivalaient collectivement à la vente à long

⁴⁷ Principes de 2022 à 1.13.

terme de production d'uranium de Cameco Canada à Cameco Suisse, et les circonstances économiques de Cameco Canada et de Cameco Suisse ainsi que du marché dans lequel elles opéraient. La deuxième aurait été une règle exigeant qu'une analyse soit faite concernant les conditions des transactions d'uranium intra-groupe, et pas seulement de leurs conditions contractuelles.

La combinaison de ces deux règles aurait mené à l'étape 1 à l'examen d'une vaste gamme de facteurs que Cameco Canada aurait pris en compte, si elle n'avait aucun lien de dépendance avec Cameco Suisse, pour déterminer si les conditions des transactions contrôlées examinées à la lumière de leur nature réelle constituaient l'option nettement plus avantageuse qui s'offrait à elle.

Cette situation aurait éclairé une évaluation à l'étape 2 de la sélection de transactions comparables sur le marché libre, en fonction d'une évaluation de leurs caractéristiques économiquement pertinentes et de leurs conditions, afin de déterminer si des conditions des transactions d'uranium intra-groupe différaient de celles qui auraient été incluses si les parties n'avaient aucun lien de dépendance dans les circonstances comparables. Notamment, une analyse aurait été menée en vue de déterminer si, du point de vue de la nature à long-terme des transactions d'uranium intra-groupe, des transactions comparables sur le marché libre auraient inclus une ou plusieurs conditions afin d'atténuer le risque de marges d'exploitation négatives annuelles.

La conclusion de la CAF selon laquelle la détermination du comparateur hypothétique entraîne un test quant à savoir ce que n'importe quelles deux (ou plus) personnes sans lien de dépendance auraient convenu quelles que soient les modalités est fondée sur le manque de directives législatives quant à la construction de la partie théorique sans lien de dépendance. Même si la conclusion de la CAF concernait le sous-alinéa 247(2)b)(i), certains pourraient soutenir qu'elle pourrait s'appliquer plus généralement à une interprétation du principe de pleine concurrence au Canada qui ne tient pas compte du contexte économique et commercial des contribuables particuliers.

Solutions proposées

La présente section expose des propositions en réponse aux enjeux décrits ci-dessus. Les projets de propositions législatives sont énoncés à l'annexe A. Ces propositions incluent des changements de fond ainsi que certaines modifications qui mettraient à jour les règles sur l'utilisation de conventions modernes de rédaction législative (par exemple, diviser le paragraphe 247(2) pour supprimer le mi-ambule). Afin de mieux aligner les règles fiscales canadiennes sur le cadre d'analyse décrit ci-dessus, il est proposé que les règles sur les transferts de prix de 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.

En outre, il est proposé que les dispositions actuelles aux sous-alinéas b) et d) du paragraphe (2) soient abrogées. Ces dispositions seraient remplacées par une règle à l'étape de l'établissement du point de départ de la comparaison où, dans certaines circonstances, une transaction contrôlée n'est pas considérée comme structurée par le contribuable et est plutôt remplacée aux fins d'application de la règle de redressement des prix de transfert. La section IV(c) ci-dessous traite de cette règle.

Diverses modifications corrélatives découleraient de ces propositions qui seraient publiées à un stade ultérieur de la consultation.

Les projets de propositions législatives énoncés à l'annexe A n'incluent pas également une règle d'entrée en vigueur proposée. En général, il est prévu que les mesures proposées soient applicables de façon prospective.

A. Étape 1 - Établir le point de départ de la comparaison

Dans le but d'aligner plus explicitement l'article 247 sur la norme internationale reconnue en vue d'établir le point de départ de la comparaison (Étape 1), plusieurs règles sont contenues dans les projets de propositions législatives.

A.1 détermination de l'opération ou de la série

Une première modification clé proposée s'assurerait que l'analyse de comparabilité commence sur de bonnes bases. Énoncée au paragraphe (1.1) proposé, elle exigerait que lorsqu'un contribuable et une personne non-résidente avec laquelle le contribuable a un lien de dépendance participent à une opération ou à une série d'opérations, l'opération ou la série doit être analysée et déterminée en référence à ses caractéristiques économiquement pertinentes. La transaction ou la série, analysée et déterminée en référence à ses caractéristiques économiquement pertinentes, est appelée « transaction délimitée » dans les *Principes applicables en matière de prix de transfert* et en vertu de la règle proposée. Sous réserve de la

règle de non-reconnaissance et remplacement abordée ci-dessous, la règle d'application à l'alinéa (2)b) s'applique à cette transaction ainsi délimitée.

A.2 « caractéristiques économiquement pertinentes »

La seconde modification proposée est directement liée à la première mentionnée ci-dessus : elle définit les « caractéristiques économiquement pertinentes ». Proposée d'être ajoutée au paragraphe (1), la définition suit largement le libellé des *Principes de 2022*, avec certains ajustements du contexte du droit fiscal canadien.

La définition proposée prévoit cinq facteurs qui comprennent les caractéristiques économiquement pertinentes, chacune étant énoncée dans un alinéa distinct de la définition. En résumé, les cinq facteurs sont les dispositions contractuelles, l'analyse fonctionnelle, les caractéristiques du bien ou des services, les circonstances économiques des participants à l'opération ou à la série d'opérations et les stratégies économiques poursuivies par les participants à l'opération ou à la série d'opérations.

La principale précision quant au contexte du droit fiscal canadien est la mention dans les deux premiers paragraphes de la définition du « comportement réel » des participants à l'opération ou à la série. Cet accent sur le comportement réel est conforme aux *Principes applicables en matière de prix de transfert*, qui demande que la transaction contrôlée soit déterminée d'une manière qui en expose sa nature réelle⁴⁸. Cet accent sur le comportement réel signifie plus que simplement « pas un trompe-l'œil », mais plutôt ce qui est pertinent pour déterminer une transaction contrôlée est ce qui était réellement fait sur le plan des faits.

Le premier paragraphe de la définition examine les dispositions contractuelles relatives à l'opération ou à la série. Toutefois, ces dispositions ne sont pertinentes que dans la mesure où elles sont conformes au comportement réel des participants. La mention de comportement réel couvrirait à la fois le comportement qui s'écarte des dispositions strictes des contrats pertinents et le comportement qui n'est pas précisé dans les contrats pertinents. Cela permettrait également l'identification d'une opération ou d'une série non appuyée par un contrat intra-groupe⁴⁹. En outre, tout comme l'analyse fonctionnelle décrite ci-dessous, les dispositions contractuelles d'autres opérations ou séries pertinentes impliquant le groupe d'entreprises multinationales seraient prises en compte⁵⁰.

La mention de comportement réel à l'alinéa a) est proposée en vue d'aborder la possibilité qu'un certain langage dans les *Principes applicables en matière de prix de transfert* lue isolément

⁴⁸ Pour référence à « conduite effective » et « nature réelle », voir *par ex*, *Principes de 2022* à 1.43 et 1.139 à 1.140, respectivement.

⁴⁹ *Principes de 2022* à 1.49.

⁵⁰ Les dispositions contractuelles de la transaction sont abordées dans les *Principes de 2022* à la section D.1.1. Le renvoi aux dispositions contractuelles d'autres contrats intra-groupe est semblable à la disposition énoncée actuellement au sous-alinéa 247(4)a)(ii).

puisse mener à une interprétation dans un contexte du droit fiscal canadien qui limiterait les informations pertinentes pour la délimitation de l'opération aux contrats intra-groupe, sauf s'il est établi que ces contrats ne fournissent pas une vue d'ensemble suffisamment complète de l'opération⁵¹. L'exigence d'établir une telle insuffisance ne serait pas conforme à l'intention globale des *Principes applicables en matière de prix de transfert* de délimiter l'opération ou la série selon ce qui était réellement fait sur le plan des faits et ainsi tenir compte des faits au-delà de ceux que l'on peut discerner seulement à partir d'un examen de contrats intra-groupe et d'autres documents officiels fournis par le contribuable.

Le deuxième paragraphe de la définition examine le comportement réel des participants à l'opération ou à série afin de déterminer son « analyse fonctionnelle », c'est-à-dire que les fonctions que chacun des participants exécute doivent être déterminées en tenant compte des éléments suivants : (i) les actifs utilisés et les risques supportés; (ii) le lien entre les fonctions et la création de valeur au sens large par le groupe d'entreprises multinationales auquel les participants appartiennent; (iii) les circonstances qui entourent l'opération ou la série; et (iv) les pratiques du secteur d'activité concerné⁵². Dans le cadre du deuxième élément, on propose l'ajout d'une définition du « groupe d'entreprises multinationales » aux définitions figurant au paragraphe (1).

Le renvoi aux risques qui, s'ils sont matérialisés, seraient assumés, vise à s'assurer que la transaction contrôlée est délimitée par renvoi aux parties qui engagent ou engageraient effectivement les coûts liés aux risques lorsque ou si ceux-ci se matérialisent. Il ne suffit pas d'identifier seulement la partie qui, conformément à une modalité ou à un contrat intra-groupe, assume le risque sans tenir compte de la possibilité d'un décalage entre la partie qui assume officiellement le risque et la partie qui l'assume ou qui l'assumerait effectivement. L'attribution du risque demeure inchangée lorsqu'il existe une concordance.

Le troisième paragraphe de la définition examine les caractéristiques des biens transférés ou des services rendus⁵³. Le quatrième paragraphe de la définition examine les circonstances économiques des participants à l'opération ou à la série d'opérations et du marché sur lequel

⁵¹ Il est possible de comprendre cette interprétation erronée probable de certains alinéas lorsque ceux-ci sont interprétés isolément par le fait que ces directives constituent un document consensuel dont font usage les décideurs dans différentes juridictions dotées de diverses traditions juridiques. En règle générale, certaines juridictions appliquent une approche axée sur la substance par rapport à une approche fondée sur la forme tandis que d'autres, comme le Canada, sauf indication contraire, favorisent la deuxième approche par rapport à la première.

⁵² L'analyse fonctionnelle est traitée dans les *Principes de 2022* à D.1.2.

⁵³ Les caractéristiques des biens ou services sont débattues dans les *Principes de 2022* à la section D.1.3.

ces participants opèrent⁵⁴. Le dernier paragraphe de la définition examine les stratégies des entreprises poursuivies par les participants à l'opération ou à la série⁵⁵.

Dans la section IV(e) ci-dessous, l'exemple 1 illustre la disposition proposée relativement à la pertinence des dispositions contractuelles et au comportement réel des parties alors que l'exemple 3 illustre de manière plus exhaustive l'application des caractéristiques économiquement pertinentes dans la délimitation de l'opération ou de la série (Étape 1).

Question 2

- L'exigence proposée par la règle énoncée à (1.1) d'établir le point de départ de la comparaison respecte l'opération ou la série telle qu'elle est structurée par le contribuable. Toutefois, certaines limites sont imposées à cette exigence. Selon la règle mentionnée au paragraphe (1.1), une opération ou une série remplissant les conditions de l'alinéa (2)a) doit être complétée par des faits pertinents découlant des éléments de la définition de « caractéristiques économiquement pertinentes ». Dans certains cas, les *Principes applicables en matière de prix de transfert* prévoient que les risques doivent être réattribués selon le niveau de contrôle exercé sur le risque et la capacité financière de l'assumer.
- Les dispositions législatives proposées prévoient-elles des directives ou des orientations suffisantes pour cet exercice de délimitation conformément aux *Principes applicables en matière de prix de transfert*? Sinon, quelles autres directives législatives seraient requises?

A.3 conditions

La troisième modification proposée changerait l'objet de l'examen avec un soin particulier de la règle d'application des prix de transfert à l'alinéa (2)b) des « modalités » de la transaction contrôlée à ses « conditions ». Une règle d'interprétation proposée au paragraphe (1.4), qui prévoirait que les « conditions » soient interprétées au sens large, appuie cette modification. Combinées, ces modifications aligneraient la langue utilisée dans la règle d'application des prix de transfert à l'alinéa (2)b) sur celle utilisée à l'article 9 et par d'autres juridictions, et elles feraient en sorte que dans l'analyse de l'opération ou de la série délimitée, l'examen minutieux soit orienté vers toutes les conditions contrairement à seulement des prix ou d'autres conditions découlant de contrats intra-groupe. Cette situation impliquerait la prise en compte de toutes les informations relatives à l'opération ou à la série qui seraient pertinentes pour déterminer les montants utilisés dans l'application des dispositions de la Loi. Ces informations incluraient des informations commerciales ou financières pertinentes à l'opération ou à la série.

Une illustration d'une condition autre que les modalités des prix ou les dispositions contractuelles est un indicateur de bénéfice. Par exemple, lorsqu'un membre du groupe

⁵⁴ Les circonstances économiques sont traitées dans les *Principes de 2022* à la section D.1.4.

⁵⁵ Les stratégies des entreprises sont abordées dans les *Principes de 2022* à la section D.1.5.

d'entreprises multinationales résidant au Canada fonctionne en tant que fournisseur de services contractuels intra-groupe et que l'indicateur de bénéfice approprié est le rendement sur le total des coûts, cet indicateur de bénéfice porte sur le revenu que l'entité consigne à des fins fiscales pour l'année. Par conséquent, l'indicateur de bénéfice constitue une information pertinente à la détermination de la valeur de la nature d'un montant qui serait utilisé dans l'application des dispositions de la Loi et représente donc une « condition » de la transaction délimitée.

Pour que la règle d'application des prix de transfert au paragraphe (2) s'applique, la transaction délimitée doit comprendre des conditions différentes des conditions sans lien de dépendance. Selon le paragraphe (2.01), la même règle s'applique également au cas où la transaction délimitée ne comporte pas les conditions qui auraient été incluses si les parties n'avaient aucun lien de dépendance dans des circonstances comparables. Cela fera en sorte que l'absence d'une condition dans l'opération ou la série ne déforme pas artificiellement la demande sur ce qui aurait été inclus comme conditions si les parties n'avaient pas de lien de dépendance dans des circonstances comparables.

Question 3

- La règle d'application des prix de transfert mentionnée à l'alinéa (2)b) scruterait l'opération ou la série délimitée afin de déterminer si elle inclut des conditions qui diffèrent de celles qui auraient été incluses si les parties n'avaient pas de lien de dépendance entre elles dans des circonstances comparables.
- Une règle d'interprétation proposée au paragraphe (1.4) prévoirait que les conditions doivent être interprétées au sens large afin d'inclure tous les renseignements relatifs à la détermination de « montants initiaux » comme ce terme est employé au paragraphe (2.1).
- Êtes-vous d'accord que les « conditions » de l'opération ou de la série délimitée prendraient en considération toutes les conditions pertinentes qui s'appliquent relativement à la transaction ou à la série délimitée?

B. Étape 2 – Le fonctionnement de la comparaison

Afin d'harmoniser l'article 247 plus explicitement avec la norme internationale reconnue en ce qui concerne le fonctionnement de la comparaison concerné pour appliquer le principe de pleine concurrence (Étape 2), plusieurs modifications sont proposées dans le cadre des projets de propositions législatives à la règle d'application des prix de transfert.

Les modifications proposées, énoncées à l'alinéa (2)b), prévoieraient que l'application du principe de pleine concurrence exige de déterminer quelles conditions de l'opération ou de la série délimitée auraient été incluses si *les parties* à l'opération ou à la série délimitée n'avaient aucun lien de dépendance entre elles *dans des circonstances comparables*.

L'utilisation du pronom « ils » dans la modification proposée exige une hypothèse selon ce que les véritables parties à l'opération ou à la série auraient inclus comme conditions si elles

n'avaient aucun lien de dépendance, par opposition à une qui est basée sur ce que n'importe quelles parties sans lien de dépendance en vertu de quelconques conditions auraient fait. Les mots « circonstances comparables » prévoient que la comparaison consiste à déterminer ce que les parties à la transaction contrôlée auraient inclus comme conditions si elles n'avaient aucun lien de dépendance *dans des circonstances comparables* et non dans n'importe quelles circonstances. L'exemple 2 dans la section IV(e) contient un exemple de l'application de la disposition proposée.

Question 4

- Le principe de pleine concurrence s'applique en tenant compte de l'intérêt commercial des parties à la transaction contrôlée considérées comme des entités distinctes et ne devrait pas inclure des évaluations empruntées aux intérêts commerciaux du groupe d'entreprises multinationales dans son ensemble. Cette approche est pertinente que le principe soit appliqué directement par la règle d'application des prix de transfert à l'alinéa (2)b) proposé ou par la règle de non-reconnaissance et de remplacement aux paragraphes (1.2) et (1.3) proposés (ce point est traité dans la section suivante).
- Le libellé proposé pour l'adoption de la règle de non-reconnaissance et de remplacement comprend certaines directives concernant l'examen des points de vue divergents des parties à la transaction au préambule du paragraphe (1.2). Aucun libellé similaire n'est proposé à l'alinéa (2)b) parce qu'un examen des intérêts des parties en tant qu'entités distinctes sous-tend l'énoncé du principe de pleine concurrence à cet alinéa.
- À votre avis, le libellé de l'alinéa (2)b) est-il suffisant pour s'assurer que les évaluations des intérêts commerciaux du groupe d'entreprises multinationales dans son ensemble ne figurent pas dans le critère de l'alinéa (2)b) proposé, ou estimez-vous que des directives législatives additionnelles sont requises pour mettre au point cette approche?

C. Non-reconnaissance et remplacement des transactions contrôlées

Les sections ci-dessus donnent un aperçu des projets de propositions législatives pour établir le point de départ de la comparaison de la transaction contrôlée et pour le fonctionnement de la comparaison lui-même. Les projets de propositions législatives préciseraient l'application des règles canadiennes sur les prix de transfert en rendant explicites plusieurs des exigences techniques relatives à l'application du principe de pleine concurrence. En ce qui concerne l'analyse d'une transaction contrôlée, ces règles visent, entre autres, à renforcer l'examen des modalités d'un groupe d'entreprises multinationales en déterminant la transaction en référence à ses caractéristiques économiquement pertinentes, et un accent mis sur des circonstances comparables.

L'intention de ces projets de propositions législatives est de s'assurer que les règles canadiennes sur les prix de transfert s'appliquent afin de parvenir à une répartition globale des bénéfices (y

compris des pertes) qui correspond aux contributions relatives des entités du groupe d'entreprises multinationales.

Tel que mentionné dans la section II ci-dessus, les *Principes applicables en matière de prix de transfert* ont constamment reconnu qu'il existe des circonstances dans lesquelles une transaction contrôlée comme structurée par un contribuable ne devrait pas être reconnue pour l'application du principe de pleine concurrence. Conformément à d'autres juridictions ayant adopté une règle de non-reconnaissance⁵⁶, les modifications législatives proposées à l'annexe A énoncent une règle de non-reconnaissance et de remplacement proposée, aux paragraphes (1.2) et (1.3).

La règle de non-reconnaissance et de remplacement proposée s'appliquerait comme suit :

Premièrement, en vertu de la règle de détermination proposée au paragraphe (1.1), une opération ou une série impliquant un contribuable et une personne non-résidente avec laquelle le contribuable a un lien de dépendance est déterminée en référence à ses caractéristiques économiquement pertinentes. La transaction qui en découle est appelée l' « opération ou série délimitée ». Deuxièmement, les deux critères suivants sont appliqués à l'opération ou série délimitée :

- tenant compte des perspectives respectives des participants à une opération ou série délimitée et des options réalistes à la disposition de chacun au moment d'entamer l'opération ou série délimitée,
 - l'opération ou série délimitée diffère-t-elle 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?
 - l'opération ou série délimitée empêche-t-elle 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?

En général, la règle de non-reconnaissance et de remplacement proposée ne s'appliquera pas à l'opération ou série délimitée en vertu du paragraphe (1.1), mais si les deux critères indiqués plus haut sont satisfaits en ce qui concerne l'opération ou série délimitée, alors pour les fins de la règle d'application des prix de transfert, elle est présumée inclure des conditions qui diffèrent des conditions sans lien de dépendance. Et, pour les fins de la règle de redressement des prix de transfert, 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

⁵⁶ Australie *ITAA 1997*, art 815-130(2) – (5), Nouvelle-Zélande *ITA 2007*, art GC 13(1C), Royaume Uni *Taxation Act 2010*, art 151(2).

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.

Une définition modifiée des « prix de transfert », relative à cette proposition, est incluse à l'annexe A.

Question 5

- En plus de l'application de la règle générale anti-évitement, une règle particulière est requise pour protéger l'intégrité des règles qui incorporent le principe de pleine concurrence aux fins de l'impôt canadien.
- Il est proposé que les alinéas 247b) et d) soient abrogés et remplacés par la règle de non-reconnaissance et de remplacement énoncée plus haut, laquelle est conçue pour protéger les assiettes fiscales nationales des répartitions des bénéfices découlant de transactions contrôlées commercialement irrationnelles en les remplaçant par une transaction contrôlée dont le résultat attendu est commercialement rationnel et dont on peut établir le prix du point de vue de parties traitant sans lien de dépendance en tenant compte de leurs intérêts individuels.
- À votre avis, la règle proposée sera-t-elle efficace pour protéger l'intégrité des règles canadiennes en matière de prix de transfert et de l'assiette fiscale canadienne? En tenant compte du consensus international sur les prix de transfert, proposeriez-vous une autre approche?

D. Rôle des Principes applicables en matière de prix de transfert de l'OCDE

Dans le but de fournir des directives supplémentaires sur l'application du principe de pleine concurrence, une question est évoquée à savoir si la législation canadienne en matière de prix de transfert devrait suivre l'approche d'un bon nombre d'autres juridictions et inclure une règle précisant le rôle des *Principes applicables en matière de prix de transfert* dans l'application de cette législation.

Actuellement, les *Principes applicables en matière de prix de transfert* sont une source d'orientation. Les tribunaux canadiens ont reconnu que les *Principes applicables en matière de prix de transfert* peuvent être utiles (par exemple, pour expliquer l'opération des méthodes de prix de transfert), bien que non contraignants comme s'ils étaient de la législation ou de la jurisprudence canadienne⁵⁷.

Un bon nombre de juridictions, notamment l'Australie, la Nouvelle-Zélande et le Royaume-Uni, ont adopté des règles qui précisent un rôle pour les *Principes applicables en matière de prix de transfert* dans l'application de leur législation nationale⁵⁸. En règle générale, ces règles renvoient

⁵⁷ *Canada c GlaxoSmithKline Inc.*, 2012 CSC 52 au para 20.

⁵⁸ Les règles états-uniennes sur les prix de transfert sont énoncées dans 26 CFR § 482 et dans les É-U. *Treasury Regulations*. Ces règles sont détaillées. Généralement, la matière dont ces dernières traitent est semblable à celle traitée par les *Principes applicables en matière de prix de transfert*.

aux *Principes applicables en matière de prix de transfert* et créent une règle selon laquelle la législation nationale en matière de prix de transfert doit être appliquée de manière à mieux assurer la cohérence entre les *Principes applicables en matière de prix de transfert* et la législation nationale (une « règle de cohérence »)⁵⁹.

Au-delà du statu quo et de la possibilité d'adopter une règle de cohérence, une troisième option serait d'intégrer les *Principes applicables en matière de prix de transfert* aux règles canadiennes sur les prix de transfert, dans le cadre de la législation ou comme règlement.

Cette dernière approche n'est pas envisagée actuellement parce que les *Principes applicables en matière de prix de transfert* ne sont pas rédigés sous la forme d'un ensemble cohérent de règles, mais plutôt à titre d'orientation. Cette caractéristique des *Principes applicables en matière de prix de transfert* explique probablement pourquoi certaines juridictions, notamment l'Australie, la Nouvelle-Zélande et le Royaume-Uni n'ont pas poursuivi cette approche.

L'approche actuellement proposée est l'adoption d'une règle de cohérence à la partie XVI.1 afin de veiller à ce que les règles sur les prix de transfert figurant à l'article 247 soient appliquées de manière à assurer au mieux la cohérence avec les *Principes applicables en matière de prix de transfert*. Une telle règle est énoncée dans les projets de propositions législatives (paragraphe (2.03) proposé) avec une définition à l'appui des « Principes applicables en matière de transfert » (paragraphe (1) proposé).

L'adoption d'une règle de cohérence procurerait certains avantages :

1. En raison de leur utilisation commune par les gouvernements étrangers et le secteur privé, l'adoption d'une règle de cohérence relative aux *Principes applicables en matière de prix de transfert* pourrait améliorer la certitude dans l'application du principe de pleine concurrence au Canada.
2. Le recours aux *Principes applicables en matière de prix de transfert* dans l'application des règles canadiennes sur les prix de transfert améliorerait la cohérence au moment de l'application du principe de pleine concurrence lorsque l'autre juridiction utilise également les *Principes applicables en matière de prix de transfert*.
3. Les *Principes applicables en matière de prix de transfert* apportent un niveau d'orientation détaillée sur l'application du principe de pleine concurrence, qui est nécessaire étant donné l'ampleur et la complexité des dispositions en vigueur au sein du groupe d'entreprises multinationales.

L'adoption d'une règle de cohérence aurait aussi des inconvénients :

⁵⁹ Australie *ITAA 1997*, art 815-135; Nouvelle-Zélande *ITA 2007*, art GC 6; Royaume Uni *Taxation Act 2010*, art 164.

1. Les *Principes applicables en matière de prix de transfert* ne constituent pas un document qui prévoit un ensemble de règles qui est toujours clair et non ambigu. Plutôt, ils traitent des facteurs qui devraient être pris en considération et reconnaissent l'importance relative des facteurs qui peuvent varier d'un cas à l'autre, d'où leur avertissement que les prix de transfert ne sont pas une science exacte exigeant un jugement de la part à la fois des contribuables et des administrations fiscales.
2. Les *Principes applicables en matière de prix de transfert* sont le fruit d'une approche consensuelle qui tient compte des conditions et des intérêts divergents des pays membres de l'OCDE. Contrairement au Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et ses commentaires, les pays membres ne peuvent pas introduire des réserves ou des observations aux *Principes applicables en matière de prix de transfert*. Par conséquent, lorsqu'il est impossible de parvenir à un consensus, les *Principes applicables en matière de prix de transfert* sont silencieux ou ouverts.

La possibilité d'adopter une règle de cohérence suscite la question de savoir si une approche statique ou dynamique des versions futures des *Principes applicables en matière de prix de transfert* serait appropriée. Selon une approche statique, les versions futures ne seraient intégrées au droit canadien qu'après l'adoption de modifications législatives particulières (ou la promulgation des règlements), alors qu'en vertu de l'approche ambulatoire, les versions futures s'appliqueraient automatiquement une fois leur adoption par l'OCDE. Une approche statique appuie la prévisibilité pour les contribuables et pour les administrations fiscales. En général, l'Australie, la Nouvelle-Zélande et le Royaume-Uni ont adopté des approches statiques selon lesquelles une modification législative (y compris un règlement) est utilisée pour mettre à jour le renvoi à la version des *Principes applicables en matière de prix de transfert*. Les modifications législatives contiennent habituellement une disposition d'entrée en vigueur qui est libellée en termes d'années d'imposition commençant après une date précise.

Une approche dynamique ferait en sorte que la référence dans le droit canadien soit contemporaine des *Principes applicables en matière de prix de transfert* à mesure qu'ils évoluent⁶⁰. Elle éviterait le besoin de mettre à jour les renvois aux nouvelles versions des *Principes applicables en matière de prix de transfert* à mesure qu'elles sont adoptées.

Pour renforcer la prévisibilité pour les contribuables et pour les administrations fiscales, l'approche actuellement proposée est une approche statique avec la possibilité de mettre à jour le renvoi aux directives par une modification législative (ou la promulgation des règlements).

⁶⁰ Deux règles récentes énoncées dans la Loi, une adoptée et l'autre proposée, concernant la norme commune de déclaration et les dispositifs hybrides, respectivement, incluent une approche dynamique concernant les changements apportés aux commentaires connexes. En général, ce fait s'explique par la nature de ces règles à laquelle s'ajoute une dépendance à l'égard de l'efficacité de leur application symétrique par les pays participants. (Voir para 270(2) et para 18.4(2) proposé)

Question 6

- À votre avis, l'inclusion d'une règle de cohérence dans les dispositions législatives proposées relativement aux *Principes applicables en matière de prix de transfert* est-elle une façon pratique d'aider à aligner la législation canadienne en matière de prix de transfert du Canada sur le consensus international? Sinon, quelle autre solution recommanderiez-vous et pourquoi?
- La règle de cohérence proposée adopterait une approche statique des *Principes applicables en matière de prix de transfert*. Êtes-vous d'accord avec cette approche? Ou estimez-vous qu'une approche ambulatoire serait préférable étant donné qu'elle veillerait à ce que la législation canadienne en matière de prix de transfert soit contemporaine des *Principes applicables en matière de prix de transfert* à mesure que ceux-ci évoluent?
- Supposons qu'une approche statique est adoptée, quelles devraient-êtré les considérations dans l'avenir lorsque l'on met à jour un renvoi aux *Principes applicables en matière de prix de transfert*? Devraient-ils s'appliquer seulement prospectivement? Serait-il pertinent si la version actualisée des principes était bénéfique pour le contribuable ou pour l'administration fiscale?

Question 7

- En référence à l'annexe A, veuillez faire des commentaires sur tout autre aspect des changements législatifs apportés à l'article 247.

E. Exemples

Certains exemples de la façon dont l'article 247 s'appliquerait s'il était modifié tel que proposé sont indiqués ci-dessous. La description des modèles commerciaux et des caractéristiques économiquement pertinentes des transactions contrôlées dans ces exemples est simplifiée à des fins d'illustration. Parce que les prix de transfert reposent en grande partie sur des faits et comportent généralement l'application du cadre d'analyse mentionné dans les *Principes applicables en matière de prix de transfert*, certains termes utilisés dans ces exemples (« profil fonctionnel ») sont des termes de l'art des prix de transfert tirés de ces principes. Ces exemples ne visent pas une analyse complète des prix de transfert, illustrant plutôt seulement certains éléments du projet de loi.

No 1 Application des « caractéristiques économiquement pertinentes » dans la détermination de la transaction délimitée

SoCan est une société résidant au Canada. Elle effectue des transactions avec SoEtra qui opère à titre de fabricant. SoCan offre à SoEtra des services de soutien à ses activités de fabrication. SoCan et SoEtra ont un lien de dépendance entre elles.

La transaction contrôlée est la prestation de services de SoCan à SoEtra. Un contrat intra-groupe entre les deux sociétés stipule que SoCan fournit des services à l'appui de la fonction de contrôle de qualité de SoEtra, contre une rémunération en fonction d'une répartition des coûts pertinents plus une marge bénéficiaire.

Pour l'application du paragraphe (1.1) proposé, la transaction est analysée et déterminée en référence à ses caractéristiques économiquement pertinentes (Étape 1). Il est donc nécessaire, entre autres, de tenir compte des dispositions contractuelles du contrat intra-groupe appuyant la transaction et le comportement réel des parties.

L'investigation révèle que si les dispositions contractuelles de la transaction visent la prestation de services de SoCan rattachés exclusivement à la fonction de contrôle de qualité de SoEtra, en réalité, la première fournit une gamme élargie de services à SoEtra. Même si au moment de l'exécution du contrat SoCan a offert des services de soutien limités, au fil du temps, il avait commencé à offrir d'autres services de soutien à l'activité de fabrication de SoCan, mais le contrat intra-groupe n'avait pas encore été mis à jour.

La transaction délimitée permet de corriger l'écart observé entre la description des services dans le contrat intra-groupe et les services que révèle le comportement réel des parties en concluant que, pour l'application de l'article 247, la transaction délimitée est interprétée conformément à ce qui était réellement fait : dans ce cas, la gamme complète de services réellement rendus.

La prestation de services réellement rendus déterminera l'application du critère énoncé à l'alinéa (2)b).

No 2. Application du comparateur hypothétique

SoCan est une société résidant au Canada. Elle effectue des transactions avec SoEtra depuis plus de 15 ans. SoCan et SoEtra ont un lien de dépendance entre elles. SoCan met au point et commercialise différents produits qu'elle vend à des parties ayant un lien de dépendance, comme SoEtra, ainsi qu'à des parties sans lien de dépendance. Parfois, lorsqu'elle vend à de nouveaux clients, SoCan accordera une concession sur un prix pour une période limitée, ce qui lui entraîne des pertes. SoCan vend différents produits à SoEtra, et le bilan général de ces ventes au cours des années 16, 17 et 18 indique des pertes

Dans l'application de l'alinéa (2)b), et particulièrement dans la détermination du comparateur hypothétique, la question n'est pas de savoir si SoCan aurait vendu à une partie à la perte, mais plutôt si elle aurait vendu à perte à SoEtra si les deux traitaient sans lien de dépendance dans des circonstances comparables.

Étant donné que SoEtra est un client existant, et selon le comportement de SoCan à l'égard des clients sans lien de dépendance dans des circonstances comparables, si SoEtra et SoCan n'avaient aucun lien de dépendance entre elles, la transaction n'aurait pas inclus de concession sur les prix. D'après ces faits, le critère de l'alinéa (2)b) est satisfait : une condition de la

transaction diffère de la condition qui serait appliquée si les participants traitaient sans lien de dépendance dans des circonstances comparables.

No 3. Application de la règle de détermination de la transaction et de la règle d'application des prix de transfert

SoCan est une société résidant au Canada et la société mère ultime du groupe d'entreprises multinationales. Elle vend la totalité de sa production (« produit ») à SoEtra, une filiale détenue à 100 pour cent qui revend le produit sur les marchés étrangers.

L'opération ou la série remplissant les conditions de l'alinéa (2)a) est l'achat par SoEtra de produit auprès de SoCan.

La politique en matière de prix de transfert du groupe d'entreprises multinationales traite SoCan comme un producteur et un vendeur intra-groupe de produits et SoEtra comme un négociant entrepreneurial de ces produits. Les dispositions du contrat intra-groupe du groupe d'entreprises multinationales prévoit que SoCan vend son produit à SoEtra à long terme, ce terme étant renouvelable seulement au choix de SoEtra, en utilisant un prix qui se situe entre la médiane et l'extrémité inférieure des prix de produits historiques. Au-delà de la possibilité d'indexation annuelle sur l'inflation dans certaines circonstances, le contrat ne prévoit pas de redressement de prix.

En appliquant la règle de détermination de l'opération proposée au paragraphe (1.1), l'opération ou la série remplissant les conditions de l'alinéa 2a) est analysée et déterminée en référence à ses caractéristiques économiquement pertinentes (Étape 1). L'opération ou la série ainsi déterminée constitue l'« opération ou série délimitée ». Dans cet exemple, l'analyse détermine que l'opération ou la série délimitée constitue l'achat de produit par SoEtra auprès de SoCan dans lequel SoEtra devient propriétaire du produit et le revend, et SoCan exerce l'ensemble des activités de contrôle des risques significatifs en relation avec les risques économiquement significatifs et dispose de la capacité financière de les assumer.

Une fois l'opération ou série délimitée déterminée, les critères énoncés au paragraphe (1.2) et à l'alinéa (2)b) doivent être appliqués. Premièrement, il faut déterminer si, compte tenu des perspectives respectives de SoCan et de SoEtra et des options réalistes à leurs dispositions au moment de conclure l'opération ou série délimitée, celle-ci ne diffère pas de l'opération ou série qui aurait été conclue par SoCan et SoEtra si ceux-ci traitaient sans lien dépendance de manière commercialement rationnelle dans des circonstances comparables et qu'il est possible de déterminer un « prix de transfert » (selon la définition proposée du paragraphe (1)) relativement à l'opération ou série délimitée. Dans cet exemple, on suppose qu'il existe des faits pertinents pour étayer la conclusion que les règles de non-reconnaissance et de remplacement énoncées aux paragraphes (1.2) et (1.3) ne s'appliquent pas.

Deuxièmement, en appliquant l'alinéa (2)b), il est nécessaire de déterminer si l'opération ou la série délimitée inclut des conditions qui diffèrent des « conditions sans lien de dépendance »,

notamment les conditions qui auraient été incluses si les participants n'avaient pas de lien de dépendance dans des circonstances comparables. En vertu du paragraphe (2.01) proposé, le critère de l'alinéa (2)b) proposé relatif à un redressement des prix de transfert est rempli dans les cas où l'opération ou la série délimitée comprend des conditions qui diffèrent des conditions sans lien de dépendance ou omet des conditions qui auraient existé si SoCan et SoEtra traitaient sans lien de dépendance dans des circonstances comparables.

Dans cet exemple, l'opération ou la série délimitée révèle que SoCan seule contrôle et assume l'ensemble des risques économiquement significatifs. En considérant SoCan comme une partie économiquement rationnelle n'ayant pas de lien de dépendance avec SoEtra dans des circonstances comparables, elle se serait attendue à la possibilité de participer à la commercialisation du produit. Elle n'aurait pas accepté d'utiliser un prix fixe selon un prix du produit historique relativement faible, s'exposant ainsi sur une période prolongée au risque que ses coûts d'exploitation dépasseraient le prix de vente intragroupe provoquant des pertes, tout en assumant l'ensemble des risques économiquement significatifs du groupe d'entreprises multinationales. De même, elle aurait conservé une certaine autonomie quant à la disposition de son produit au fil du temps. Que ce soit par l'inclusion de différentes conditions ou par l'omission de conditions, ou les deux, l'opération ou la série délimitée comprend des conditions qui diffèrent des conditions sans lien de dépendance. Les conditions d'application de la règle de redressement des prix de transfert énoncées au paragraphe (2.02) proposé sont remplies.

Si à des fins d'illustration l'on met de côté l'analyse économique et financière additionnelle qui serait nécessaire pour appliquer une méthode de prix de transfert, le résultat global de l'application du paragraphe (2.02) proposé serait la reconnaissance par SoCan de revenu supplémentaire significatif en conformité avec son profil fonctionnel tout en faisant en sorte que les contributions fonctionnelles de SoEtra attirent la rémunération appropriée.

À la suite de la détermination des montants redressés en vertu du paragraphe (2.02), conformément aux dispositions du paragraphe (2.1) existant, chacune des dispositions de la Loi serait appliquée au moyen des montants redressés étant entendu que cette application vise également l'article 245, mais exclut le paragraphe (2.02) proposé.

Mesures administratives

Le présent document examine également les mesures administratives susceptibles d'être mises en œuvre en vue d'accroître la certitude fiscale et de réduire les charges administratives associées au respect du principe de pleine concurrence. Ces mesures ont également pour but d'harmoniser le Canada avec d'autres juridictions par la mise en œuvre des autres pratiques exemplaires internationales du *Rapport sur l'Action 13 du BEPS*.

Les groupes d'entreprises multinationales sont généralement des organisations complexes et ont évolué de façon à refléter les structures et modèles opérationnels qui peuvent différer considérablement de ceux d'entreprises autonomes ou de groupes nationaux. Il peut en résulter des difficultés à appliquer le principe de pleine concurrence. Parallèlement, les groupes d'entreprises multinationales peuvent devoir consacrer des ressources importantes à la détermination des prix de transfert relatifs aux activités à risque relativement faible qui peuvent devenir l'objet de différends en matière de prix de transfert avec des autorités fiscales et entre différentes autorités fiscales. Cette situation peut également engendrer des différends sur la pertinence de la documentation sur les prix de transfert d'un contribuable, laquelle, à son tour, peut mener à l'imposition de pénalités importantes relatives aux prix de transfert.

Pour répondre à ces préoccupations, le gouvernement envisage de prendre des mesures qui :

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* 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.

Ces mesures visent, d'une part, à réduire les différends en matière de prix de transfert, à faciliter la charge de la mise en conformité avec le principe de pleine concurrence dans des situations appropriées et, d'autre part, à permettre à l'Agence du revenu du Canada (ARC) de consacrer ses ressources à des transactions présentant un risque plus élevé, lesquelles représentent un plus grand risque d'érosion de la base d'imposition. Dans le cadre de l'élaboration de ces propositions, le gouvernement a également passé en revue d'autres approches administratives possibles qu'il a décidé de s'abstenir d'élaborer à l'heure actuelle (elles sont abordées plus en détail à l'annexe D). Dans le présent document, certaines questions sont posées concernant les propositions détaillées ci-dessous. Le gouvernement souhaite également entendre les points de vue des intervenants sur tout autre commentaire ou proposition pertinent.

A. Documentation en matière de prix de transfert et dispositions en matière de pénalités

Depuis son introduction en 1997, la législation canadienne en matière de prix de transfert renferme des dispositions visant à encourager les contribuables à disposer d'une documentation contemporaine, laquelle appuie la conformité de leurs accords de prix de transfert au principe de pleine concurrence. D'autres dispositions en matière de pénalités y figurent également pour les cas où une vérification des prix de transfert aboutit à un redressement qui dépasse certains seuils et où le contribuable n'a pas déployé des efforts sérieux pour déterminer, documenter et utiliser les conditions de pleine concurrence dans le cadre des transactions contrôlées.

Depuis l'adoption des dispositions en matière de documentation contemporaine du Canada en 1997, la réflexion internationale sur les prix de transfert a évolué. On a également observé une augmentation importante du volume et de la complexité des transactions contrôlées ainsi qu'une hausse des vérifications des questions relatives aux prix de transfert par les administrations fiscales à l'échelle planétaire. Cette situation se traduit par une hausse des coûts de respect des obligations fiscales par les contribuables.

En réponse à ces pressions et aux révisions proposées aux règles en matière de prix de transfert décrites ci-dessus, la présente consultation offre une occasion opportune d'envisager la mise à jour et la rationalisation des exigences relatives à la documentation en matière de prix de transfert et des dispositions en matière de pénalités relatives aux prix de transfert, particulièrement à la lumière des changements survenus sur la scène internationale introduits par le *Rapport sur l'Action 13 du BEPS*. Cette approche est énoncée au chapitre V des *Principes applicables en matière de prix de transfert*.

Elle définit trois objectifs de la documentation en matière de prix de transfert :

1. garantir que les contribuables prennent dûment en considération les prescriptions relatives aux prix de transfert lorsqu'ils établissent les prix et autres conditions des transactions entre entreprises associées;
2. fournir aux administrations fiscales les informations nécessaires pour qu'elles puissent évaluer en connaissance de cause les risques liés aux prix de transfert; et
3. fournir aux administrations fiscales des informations utiles pour réaliser une vérification suffisamment approfondie des pratiques en matière de prix de transfert d'entités imposables dans leur juridiction, fournir aux administrations fiscales des informations utiles pour réaliser une vérification suffisamment approfondie des pratiques en matière de prix de transfert d'entités imposables dans leur juridiction, même s'il peut être nécessaire de compléter cette documentation à l'aide d'informations supplémentaires à mesure que la procédure de vérification suit son cours⁶¹.

⁶¹ Principes de 2022 à 5.5.

Pour ce faire, le Chapitre V présente une approche normalisée à trois niveaux de la documentation qui consiste en (1) un fichier principal, (2) un fichier local; et (3) une déclaration pays par pays (« DPP »). (Il importe que les administrations fiscales puissent avoir accès à ou exiger qu'on leur remette, en temps voulu, toutes les informations supplémentaires nécessaires pour mener une vérification approfondie. À cet égard, de nouvelles modifications ont été apportées à la partie XV de la Loi afin de s'assurer que l'Agence du revenu du Canada a le pouvoir de recueillir les informations nécessaires pour mener des vérifications, notamment, entre autres, le pouvoir d'exiger des réponses aux bonnes questions oralement ou par écrit⁶².)

Lorsqu'il envisage d'apporter des changements, le gouvernement se concentre sur l'établissement d'un équilibre entre :

- i. le besoin pour l'ARC d'avoir accès à des informations actuelles, exactes et pertinentes de 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.

Au Canada, la DPP, un standard minimum du projet BEPS, a été mise en œuvre principalement en vertu de l'article 233.8 de la Loi. Le gouvernement propose une harmonisation générale des exigences actuelles en matière de documentation de l'article 247 avec celles du fichier local et de prendre des dispositions du fichier principal obligatoire dans certains cas (voir ci-dessous).

Le gouvernement 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.

En général, lorsqu'un contribuable est considéré comme n'ayant pas fait des efforts sérieux pour déterminer et utiliser un « prix de transfert de pleine concurrence » (au sens du paragraphe 247(1)), et que le montant de tout redressement du revenu ou du capital en vertu du paragraphe 247(2) est supérieur au moins élevé de 5 M\$ ou 10 pour cent de la marge brute, une pénalité de 10 pour cent s'applique au montant de redressement des prix de transfert relativement auquel des efforts sérieux pour déterminer et utiliser les prix de transfert de pleine concurrence n'ont pas été faits.

La législation ne prévoit pas un ensemble de critères de ce qui constitue des efforts sérieux en vertu de l'article 247. En vertu du paragraphe 247(4), un contribuable est réputé ne pas avoir fait des efforts sérieux lorsqu'il a omis de fournir la documentation qui aborde de façon complète et exacte, à tous éléments importants, les informations visées aux sous-alinéas (i) à (vi) de l'alinéa

⁶² Projet de loi C-32, *Loi d'exécution de l'énoncé économique de l'automne 2022*, 2022, 1^{re} sess, 44^e législ., 2022, art 54(1) (a reçu la sanction royale le 15 décembre 2022). Cette modification apportée au paragraphe 231.1(1) de la Loi était en réponse à une décision de la CAF, qui a remis en question la mesure dans laquelle les fonctionnaires de l'ARC peuvent obliger des personnes à répondre à toutes les questions pertinentes et à donner toute l'aide raisonnable relative à l'application et à l'exécution de la Loi. (*MNR c Cameco Corporation*, 2019 CAF 67).

(4)(a) dans les trois mois suivant la présentation d'une demande écrite par l'ARC. Une discussion des seuils auxquels les pénalités s'appliquent est présentée plus loin. Le gouvernement est également intéressé par des commentaires plus généraux sur la façon dont on peut améliorer les dispositions en matière de pénalités, tout en maintenant l'intégrité globale du cadre législatif.

A.1 Fichier local

Le fichier local est largement similaire aux dispositions canadiennes actuelles en matière de documentation ponctuelle énoncées au paragraphe 247(4) de la Loi. Toutefois, au fur et à mesure que les directives indiquées au Chapitre V (Documentation) des *Principes applicables en matière de prix de transfert* ont évolué, certaines divergences entre les deux sont apparues. (L'annexe E reproduit l'information à inclure selon une recommandation dans le fichier local prévu à l'Annexe II du *Rapport sur l'Action 13 du BEPS*.) Notamment, les dispositions relatives au fichier local ne sont pas requises pour les transactions qui ne sont pas importantes. À cet égard, le gouvernement propose une approche de rechange qui combinerait les considérations en matière d'importance relative tout en maintenant une protection contre une érosion de la base d'imposition potentielle (voir ci-dessous les exigences en matière de documentation réduites pour les transactions à faible risque).

D'autre part, le gouvernement propose d'uniformiser le contenu devant figurer dans les exigences en matière de documentation du Canada avec celui exposé dans le Chapitre V (Documentation) des *Principes applicables en matière de prix de transfert*.

A.2 Fichier principal

Le fichier principal a pour but d'offrir une « esquisse » du groupe d'entreprises multinationales dans son ensemble et à inclure des informations sur la structure, le domaine ou les domaines d'activité, les actifs incorporels, les activités financières interentreprises et les situations financière et fiscale du groupe. (L'annexe F reproduit l'information à inclure selon une recommandation dans le Fichier principal prévu à l'Annexe I du *Rapport sur l'Action 13 du BEPS*.)

Plusieurs autres juridictions, y compris bon nombre de membres du G20, ont mis en œuvre des exigences pour les contribuables de fournir le fichier principal sur une base régulière ou lorsqu'on le leur demande. Exiger des contribuables canadiens qu'ils remplissent et qu'ils soumettent un fichier principal pourrait permettre à l'ARC d'obtenir des informations importantes de haut niveau pertinents pour l'évaluation des risques et la vérification des groupes d'entreprises multinationales.

Parallèlement, l'exécution d'une exigence visée par le Fichier principal se traduirait par une amplification des obligations en matière de conformité fiscale des entreprises, laquelle pourrait être particulièrement lourde pour les petites entreprises et celles en expansion. D'autre part, puisque plusieurs autres juridictions exigent déjà que les groupes d'entreprises multinationales

fournissent le Fichier principal à leurs administrations fiscales locales, dans de nombreux cas, un effort supplémentaire minimal serait requis pour également remettre le Fichier principal à l'ARC.

Le gouvernement propose de concilier ces considérations en exigeant la production du Fichier principal sur un formulaire prescrit à la demande de l'ARC, mais pour que cette disposition ne s'applique qu'aux contribuables qui sont membres de grands groupes d'entreprises multinationales, c'est-à-dire des groupes qui sont également assujettis aux exigences visées par la DPP. Cette proposition permettrait de réduire la hausse des charges administratives, tout en donnant à l'ARC l'occasion d'obtenir des renseignements utiles.

Question 8

- À votre avis, quels changements doivent être apportés à la disposition de documentation en matière de prix de transfert?

Question 9

- À votre avis, quels changements doivent être apportés à la disposition de pénalité en matière de prix de transfert?

Question 10

- Êtes-vous d'accord avec la proposition d'harmoniser les exigences en matière de documentation du paragraphe 247 avec celles du Fichier local détaillées à l'Annexe E?

Question 11

- Êtes-vous d'accord avec cette proposition d'introduire les exigences visées par le Fichier principal (sur demande) pour les contribuables qui sont membres de groupes d'entreprises multinationales et qui doivent également respecter les exigences visées par la DPP?

Question 12

- Quelles informations, s'il y a lieu, devraient être complétées pour le Fichier local et le Fichier principal autre que ou au lieu de celles décrites aux annexes E et F?

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

Le gouvernement est conscient que les exigences en matière de documentation imposent aux contribuables une charge, d'où selon lui la nécessité d'établir un équilibre entre les besoins concurrents pour une documentation en matière de prix de transfert fiable et accessible en temps voulu et le coût de la fourniture de cette documentation.

Même si les *Principes applicables en matière de prix de transfert* font remarquer⁶³ que toutes les transactions ayant lieu entre des entreprises associées ne sont pas toutes suffisamment importantes pour justifier l'inclusion d'une documentation complète dans le fichier local, une exemption des transactions importantes pourrait également présenter des risques. Par exemple, un contribuable qui transfère un développement technique au stade précoce à une partie liée à l'étranger moyennant une contrepartie symbolique ne devrait pas se soustraire à l'obligation de documenter correctement la transaction contrôlée. Néanmoins, le gouvernement reconnaît que les exigences simplifiées en matière de documentation pourraient prévoir l'allègement des charges administratives pour les transactions ou les contribuables à faible risque.

Le gouvernement examine la possibilité d'adopter des dispositions législatives qui permettraient à un contribuable de satisfaire aux exigences en matière de documentation des prix de transfert pour certaines transactions contrôlées au moyen d'un calendrier de déclaration annuelle détaillant, notamment, la nature et l'ampleur de ces transactions, les méthodes utilisées et les conditions de pleine concurrence déterminées. L'accès à cette approche simplifiée serait détaillé dans un échéancier des critères que l'ARC établira. Ceci permettra la prise en compte d'un certain nombre de différents scénarios factuels, plutôt que de simples critères fondés sur le revenu. Par exemple, l'Australie prévoit un régime de protection administratif⁶⁴ pour les transactions qui satisfont à des critères fondés sur les risques. Cet échéancier serait mis à jour au besoin.

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 gouvernement sollicite les commentaires des intervenants sur la façon de déterminer la portée d'une telle approche et quelles sortes d'informations seraient suffisantes pour répondre au besoin de soutien adéquat et de mesures de protection appropriées.

Question 13

- Êtes-vous d'accord avec la proposition de prévoir des exigences simplifiées en matière de documentation pour les contribuables à faible risque et les transactions à faible risque?

⁶³ Voir les *Principes de 2022*, section D.3, c V. Il relève que les transactions ayant lieu entre des entreprises associées ne sont pas toutes suffisamment importantes pour justifier l'inclusion d'une documentation complète dans le fichier local. Il fait également remarquer que les exigences en matière de documentation selon le Fichier local devraient inclure des seuils de matérialité spécifiques qui tiennent compte de la taille et de valeur de l'économie locale, de l'importance du groupe multinational dans cette économie, ainsi que de la taille et de la nature du groupe multinational. Cette matérialité peut être mesurée en termes relatifs (le seuil appliqué aux transactions étant défini, par exemple, par un pourcentage du chiffre d'affaires) ou en termes absolus (ce même seuil étant défini, par exemple, par un certain montant).

⁶⁴ Voir Austl, Commonwealth, Australian Taxation Office, *Simplified transfer pricing record-keeping options* ([Practical Compliance Guideline, PCG 2017/2](#)).

Question 14

- Quels critères pourraient être utilisés pour identifier les contribuables et les transactions auxquels la réduction des exigences en matière de documentation s'appliquerait?

Question 15

- Quel contenu serait requis pour démontrer la conformité au principe de pleine concurrence selon cette réduction des exigences en matière de documentation?

C. Seuils de pénalités relatives aux prix de transfert

Les dispositions en matière de pénalité contenues dans les règles relatives aux prix de transfert du Canada visent à appuyer l'application efficace des exigences en matière de documentation mentionnées ci-dessus. En général, en vertu des dispositions du paragraphe 247(3), un contribuable est passible d'une pénalité calculée comme 10 pour cent de l'excédent du total du « redressement de capital » et du « redressement de revenu » d'un contribuable (au sens du paragraphe (1)) sur le montant de ces redressements relativement auxquels le contribuable a fait des efforts sérieux pour déterminer et utiliser un « prix de transfert de pleine concurrence » (au sens du paragraphe (1)). Cette pénalité s'applique sous réserve d'un seuil *de minimis* en deux parties : le redressement net doit être supérieur à 5 millions de dollars canadiens ou à 10 pour cent du revenu du contribuable, selon le moindre.

Le gouvernement appuie le rôle permanent de la disposition en matière de pénalité dans la promotion de la conformité avec le principe de pleine concurrence et en fournissant des renseignements pertinents, actuels et exacts à l'ARC. Au même moment, le seuil de 5 millions de dollars n'a pas fait l'objet d'un redressement depuis son instauration en 1997. Si le seuil devait augmenter conformément à l'inflation, il serait d'environ 8,4 millions de dollars. Le gouvernement propose d'augmenter le seuil absolu à 10 millions de dollars.

Le gouvernement n'entend pas changer le seuil relatif de 10 pour cent. Même si cette intention peut se traduire par l'obligation de ressources importantes afin de déterminer ce qui peut être un montant de pénalité relativement petit, ce seuil relatif joue un rôle important dans l'encouragement de la conformité auprès des petits contribuables.

Question 16

- Devrait-on changer le seuil de 5 millions de dollars? Dans l'affirmative, une augmentation à 10 millions de dollars serait-elle appropriée?

Question 17

- La disposition en matière de pénalité fonctionne-t-elle comme prévu afin d'encourager la préparation d'une documentation ponctuelle? Si tel n'est pas le cas, dans quelle mesure pourrait-on la modifier afin de favoriser une telle conformité?

D. Méthodes simplifiées de fixation des prix

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 certains cas, il peut être possible de simplifier ces processus. Du point de vue des politiques et de la conformité, des méthodes simplifiées peuvent être privilégiées à d'autres méthodes puisqu'elles sont moins susceptibles d'être abusées. Elles pourraient également avoir l'avantage ajouté de diminuer le nombre de différends fiscaux possibles et, ainsi, d'accroître la certitude fiscale.

D.1 Services intra-groupe à faible valeur ajoutée

Un domaine qui offre d'éventuelles possibilités à cet égard est la méthode de fixation des prix des services intra-groupe à faible valeur ajoutée intégrée dans les *Principes applicables de 2017*, laquelle a été adoptée par plusieurs juridictions. Cette méthode reconnaît que de nombreux services auxiliaires qui ne font pas partie du cœur de métier d'un groupe d'entreprises multinationales présentent un risque relativement faible, et que le rendement sur ces services est étroitement lié à leur coût. Elle applique un rendement standard réputé de pleine concurrence de 5 pour cent à ces coûts, puis attribue ces frais aux membres du groupe qui bénéficient de ces services. Dans le cas d'un fournisseur de services canadien, l'adoption de cette méthode signifierait qu'un rendement de 5 pour cent pour l'ensemble des services admissibles serait accepté comme étant un rendement de pleine concurrence. Même si la répartition des coûts et l'admissibilité à la méthode feraient toujours l'objet de vérification, selon cette méthode, les contribuables n'auraient pas à mener une analyse de comparabilité afin de déterminer un rendement de pleine concurrence, et ils seraient soumis à un critère des avantages moins rigoureux⁶⁵ ainsi qu'à des exigences plus simples en matière de documentation⁶⁶. Dans le même ordre d'idées, même si l'adoption de cette méthode ne garantirait pas l'élimination de la double imposition et le recours conséquent aux procédures amiables des conventions fiscales canadiennes, la présence de la méthode dans les *Principes applicables en matière de prix de transfert* peut réduire la probabilité que ces occasions surviennent.

Il existe différentes façons d'établir cette méthode. À une extrémité du spectre, on pourrait en faire un régime obligatoire; à l'autre, elle pourrait être établie en tant qu'un régime de protection. Une position médiane pourrait consister à établir la méthode en tant que services admissibles⁶⁷ par défaut, mais permettrait aux contribuables de justifier un autre rendement si cela est approprié.

⁶⁵ Voir Principes de 2022 à 7.54 à 7.55.

⁶⁶ Voir Principes de 2022 à 7.64.

⁶⁷ Voir Principes de 2022 à c VII, D.1.

Lorsque les services représentent une importante partie des activités d'une entité, les risques d'érosion de la base d'imposition, de double imposition et de non-imposition double peuvent augmenter. Cela laisse entendre la possibilité d'une imposition éventuelle d'une limite sur le montant des coûts de service (coûts totaux absolus ou relatifs) auquel ces règles s'appliqueraient.

Question 18

- À votre avis, le Canada devrait-il adopter la méthode des services intra-groupe à faible valeur ajoutée?

Question 19

- Si cette méthode devait être adoptée, devrait-on la rendre obligatoire, devrait-elle être adoptée en tant que position par défaut ou établie comme régime de protection?

Question 20

- Devrait-il y avoir un plafond sur le montant de coûts pouvant être admissible à un traitement en vertu d'une telle méthode, en tant que montant en dollar ou pourcentage des coûts totaux?) Dans l'affirmative, quel devrait-être ce plafond?

D.2 Rendements normalisés pour les activités de distribution

Les filiales de distribution canadiennes de groupes d'entreprises multinationales à capitaux étrangers peuvent exercer un large éventail d'activités qui, en conditions de pleine concurrence, attireraient différents rendements. Toutefois, les distributeurs qui exercent des activités relativement ordinaires et qui obtiennent des rendements conformes à ces activités peuvent présenter un risque relativement faible en termes d'érosion de la base d'imposition. Par conséquent, un rendement du régime de protection pour ces activités pourrait réduire les charges administratives liées à la nécessité de déterminer un rendement de pleine concurrence.

La difficulté à adopter une telle méthode résiderait dans la définition de la portée des activités auxquelles le rendement normalisé s'appliquerait, et la question de savoir si d'autres rendements normalisés seraient requis pour d'autres types d'activités de distribution. Comme la méthode des services intra-groupe à faible valeur ajoutée, les risques d'écart par rapport au rendement de pleine concurrence et de double imposition pourraient augmenter conformément à l'échelle des activités de distribution entreprises. Il pourrait donc être nécessaire de fixer une limite sur les montants auxquels ces dispositions s'appliqueraient.

D'autres juridictions, telles que l'Australie et la Nouvelle-Zélande, ont adopté des rendements normalisés dans le cadre de leurs procédures⁶⁸ d'évaluation des risques liés aux prix de transfert plutôt que d'établir une règle.

Un document de consultation sur les efforts multilatéraux dirigés par le Pilier Un du Cadre inclusif sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices sur le « Montant B » en cours afin de réviser les règles fiscales internationales envisage également des rendements normalisés pour les « activités de base de commercialisation et de distribution ». Même si ce travail n'est pas encore terminé⁶⁹, il offre la possibilité d'aborder la question soulevée dans la présente partie de façon coordonnée à l'échelle internationale. Le Canada reste un participant actif à ces discussions et envisagera la mise en œuvre du Montant B une fois les propositions finalisées.

D.3 Conditions de prêt intragroupe

Lorsqu'il s'agit de prêts intragroupe, les risques liés à un prêt entre des parties indépendantes ne sont pas présents lorsqu'un membre d'un groupe multinational octroie un prêt à un autre membre du groupe. En outre, il existe un grand nombre de caractéristiques de prêt qui peuvent être observées de pleine concurrence et qui peuvent être reliées à des prêts intragroupe dans le but de justifier une augmentation du taux d'intérêt. Par exemple, il est peut-être question d'un groupe d'entreprises multinationales ayant une politique d'emprunt auprès des parties indépendantes d'une durée d'au plus cinq ans. Toutefois, le groupe d'entreprises multinationales décide de capitaliser son entité canadienne au moyen d'un prêt d'une durée de vingt ans, d'où un taux d'intérêt plus élevé par rapport à la durée de cinq ans, même si les prêts d'une durée de vingt ans entre d'autres parties indépendantes (bien qu'ils puissent exister) sont rares. Il peut être difficile et exigeant en termes de ressources de contester ces arrangements. La documentation de la nature de pleine concurrence des taux d'intérêt applicables à des prêts intragroupe peut également imposer aux contribuables des charges significatives.

Une façon de faire face aux risques liés à l'érosion de la base d'imposition de ce genre et d'assurer une plus grande certitude fiscale aux contribuables est de limiter la gamme acceptable de certaines conditions de prêt lorsqu'il s'agit de déterminer la transaction comparable sur le

⁶⁸ La Nouvelle-Zélande n'exige aucune analyse comparative des distributeurs en gros à capitaux étrangers ayant un chiffre d'affaires annuel inférieur à 30 millions de dollars néo-zélandais (DNZ) dont le ratio du bénéfice moyen avant impôts sur les intérêts et les éléments exceptionnels (BIIEE) est de trois pour cent ou plus. Les directives administratives de l'Australie (voir Austl, Commonwealth, Australian Taxation Office, Enterprise Tax Plan: small business company tax rate change: compliance and administrative approaches for the 2015-16, 2016-17 and 2017-18 income years, [Practical Compliance Guideline PCG 2018/D8](#)) identifient des distributeurs de quatre différents secteurs comme étant à risque élevé, moyen ou faible selon leurs revenus moyens, lequel est ensuite lié à la probabilité d'audit.

⁶⁹ Voir [document de consultation publique](#), publié le 8 décembre 2022.

marché libre⁷⁰. Les principales caractéristiques de ce régime proposé, en termes d'évaluation des instruments financiers seraient, une limite de durée de prêts intragroupe (à cinq ans), l'utilisation d'une notation de crédit du groupe d'entreprises multinationales dans son ensemble, et l'élimination des caractéristiques de subordination et des options intégrées. L'établissement d'une limite de cinq ans empêche un abus éventuel au moyen de l'utilisation d'instruments à long terme tandis que l'adoption d'une méthode de notation de crédit du groupe (voir la discussion sur les notations de crédit dans la Case 1 ci-dessous) fournirait une méthode rationalisée⁷¹. La suppression de caractéristiques de subordination et d'options intégrées simplifierait et fournirait une protection contre les abus potentiels.

Cas 1 : Notations de crédit

L'un des principaux déterminants des taux d'intérêt des prêts et d'autres instruments financiers est la solvabilité de l'emprunteur, ce qui représente la probabilité qu'il respecte les obligations qui incombent de verser le principal et les intérêts comme énoncé dans les dispositions contractuelles de la créance. Une notation de crédit est une évaluation de la solvabilité d'une entité donnée ou d'un instrument financier.

Lorsqu'une entité emprunte d'un prêteur indépendant, le taux d'intérêt qu'elle paye dépendra des facteurs tels que le montant du prêt, la durée du prêt, la disponibilité de garanties, la présence d'options intégrées, etc., ainsi que la solvabilité de l'emprunteur. En conditions de pleine concurrence, les pressions commerciales inciteront les emprunteurs à contrôler les conditions financières susceptibles de nuire à leur réputation de solvabilité. Toutefois, ces pressions n'existent pas pour les transactions financières entre des parties liées. De plus, l'attention au suivi des conditions financières individuelles d'une entité sera généralement moins importante pour le groupe que les conditions financières du groupe dans son ensemble. Il peut en résulter une entité ayant une structure du capital différente de celle qu'elle aurait eue si elle avait été indépendante, ce qui donnerait lieu à une autre notation de crédit (dans certains cas,

⁷⁰ En 2018, la Nouvelle-Zélande a introduit une [méthode simplifiée](#) présumant la suppression de certaines caractéristiques de l'établissement de prix de certains prêts : d'une durée de plus de cinq ans (les prêts d'une durée de plus de cinq ans doivent être évalués en fonction des prêts d'une durée de cinq ans); les caractéristiques du degré de subordination; les reports d'intérêts au-delà de douze mois; les caractéristiques donnant lieu à un paiement autre qu'en argent (sous forme d'actions par exemple), les options qui se traduisent par des taux d'intérêts majorés (pour le remboursement précoce par exemple); les billets à ordre ou autres instruments qui ne confèrent pas de droits de saisir ou d'accélérer le remboursement; la convertibilité aux actions ou autre considération au choix de l'emprunteur; et la prise en compte des circonstances imprévues (les prêts avec participation aux bénéfices). Les règles relatives à la Nouvelle-Zélande permettent ces caractéristiques où le groupe multinational emprunte auprès de parties externes en vertu de conditions similaires, bien qu'avec des mesures de protection afin d'empêcher les groupes qui empruntent de petits montants à des taux élevés de justifier les prêts internes à taux élevé.

⁷¹ Lorsqu'un groupe d'entreprises multinationales n'a pas de notation de crédit prévue à l'externe, des outils accessibles au public pourraient être utilisés pour déterminer une notation.

un groupe d'entreprises multinationales peut modifier délibérément la structure du capital de ses entités canadiennes afin d'obtenir une notation de crédit moindre et de générer des déductions plus élevées au Canada).

Il est très difficile de tenter de déterminer la structure du capital qu'une entité aurait eue, si elle avait été une partie indépendante. De plus, on peut se demander si un tel exercice pourrait produire un résultat fiable : la décision d'une entreprise quant à la façon de structurer son capital constitue une décision interne, selon les préférences de l'entreprise et le marché externe dans lequel l'entreprise opère. Les comparables de pleine concurrence pour ces préférences ne peuvent être identifiés aisément à partir d'autres caractéristiques de l'entité. Par exemple, deux entreprises pourraient avoir des structures du capital comparables, mais leurs différentes attitudes à l'égard du risque pourraient les emmener à adopter différentes méthodes d'obtention de nouveaux fonds dans des circonstances par ailleurs comparables.

Les méthodes types qui ont servi à établir des notations de crédit propres à une entité peuvent impliquer des coûts importants pour les contribuables. Elles représentent également un coût important pour l'ARC en termes de vérification, et les résultats peuvent encore être incertains. Par exemple, ces méthodes impliquent souvent la nécessité de porter des jugements subjectifs, tels que l'étendue du soutien implicite (l'assistance présumée qu'une entité recevrait des parties liées durant un événement de crédit) ou la mesure dans laquelle le contribuable représente une entité principale du groupe d'entreprises multinationales. Les deux considérations exigent la collecte et l'analyse d'informations détaillées par l'administrateur fiscal et le contribuable sans aucune assurance de certitude.

Les meilleures informations financières et autres informations dans un groupe d'entreprises multinationales qui peuvent servir à déterminer une notation de crédit sur une base fiable sont celles utilisées par des parties externes pour obtenir des notations de crédit pour le groupe dans son ensemble. L'utilisation de la notation de crédit du groupe pour établir des prix pour les transactions financières intra-groupe pourrait réduire considérablement les charges administratives imposées aux entreprises et être facile à vérifier par l'ARC. Elle pourrait également réduire les possibilités d'une érosion de la base d'imposition. Une telle méthode est aussi conforme aux directives sur les transactions financières énoncées dans les *Principes applicables en matière de prix de transfert* qui indiquent l'utilisation de notations de crédit du groupe lorsqu'il est difficile d'obtenir et de vérifier les informations requises concernant les notations de crédit propres à une entité sur une base fiable.

L'instauration de ces restrictions au Canada fournirait un ensemble de mesures de protection lorsqu'il s'agit d'appliquer le principe de pleine concurrence, et compléterait les règles relatives à la capitalisation restreinte ainsi que les règles sur la déductibilité des intérêts (RDEIF) proposées. Les règles relatives à la capitalisation restreinte limitent la capacité de déduire des dépenses d'intérêts sur les dettes dues à certains non-résidents liés tandis que les règles de restriction des dépenses d'intérêts et de financement limiteraient le montant total d'intérêts déductibles à titre

de part de bénéficiaires pour certains contribuables. L'introduction de restrictions sur les caractéristiques de prêts intragroupe fournirait des mesures de protection pour l'évaluation d'une telle dette selon les règles relatives aux prix de transfert⁷², réduirait les charges administratives et donnerait plus de certitude aux contribuables.

Permettre tout simplement l'utilisation de ces méthodes selon un régime de protection ne réduirait probablement pas le fardeau qui incombe à l'ARC de vérifier les transactions financières intra-groupe étant donné l'asymétrie des informations échangées entre les contribuables et l'administration fiscale. Une autre option serait de restreindre l'utilisation de ces méthodes aux situations qui présentent des risques plus élevés d'érosion de la base d'imposition, telles que les prêts qui dépassent certains seuils, les prêts avec parties liées qui se situent dans des juridictions à faible imposition ou pour lesquels l'emprunteur est relativement fortement endetté⁷³. Toutefois, le gouvernement considère ces méthodes comme augmentant plutôt que diminuant la complexité.

Question 21

- Êtes-vous d'avis que le Canada devrait introduire des restrictions aux caractéristiques susceptibles d'être prises en compte pour les transactions financières intra-groupe conformément à celles décrites ci-dessus?

Question 22

- Dans l'affirmative, doit-il y avoir d'autres caractéristiques?

Question 23

- Ces règles doivent-elles être appliquées sur une base universelle ou seulement dans certains cas?

⁷² Les restrictions concernant la déductibilité des intérêts proposées dans le budget de 2021, lesquelles s'appliquent après l'article 247, sont susceptibles d'avoir une incidence sur le montant global d'intérêt déductible, mais uniquement dans la mesure où les revenus d'un contribuable sont suffisamment faibles et où le contribuable s'inscrit dans le champ d'application des règles proposées.

⁷³ Les règles de la Nouvelle-Zélande permettent aux contribuables d'utiliser la notation de crédit du groupe sur une base volontaire et l'exigent lorsque les emprunteurs nationaux représentent un « risque élevé lié au BEPS » (c.-à-d., lorsqu'ils sont fortement endettés, à moins que le groupe dans son ensemble soit de même fortement endetté, ou dans le cas d'un emprunt auprès d'un prêteur résidant dans une juridiction avec un taux d'imposition inférieur à 15 pour cent).

Annexe A – Projet de mesures législatives

1 (1) La définition de *prix de transfert* au paragraphe 247(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est remplacée par ce qui suit :

prix de transfert Quant à une opération ou à une série d'opérations, montant payé ou payable, ou reçu ou à recevoir, par un participant à l'opération ou à la série en contrepartie. (*transfer price*)

(2) Le paragraphe 247(1) de la même loi est modifié par adjonction selon l'ordre alphabétique de ce qui suit :

caractéristiques économiquement pertinentes Quant à une opération ou à une série d'opérations :

- a) dans la mesure où les modalités contractuelles suivantes sont conformes au comportement réel des participants à l'opération ou à la série :
 - i. les modalités contractuelles de l'opération ou de la série,
 - ii. les modalités contractuelles de chaque autre opération ou série impliquant les participants ou tout autre membre du groupe d'entreprises multinationales qui est pertinent à l'opération ou à la série;
- b) le comportement réel des participants à l'opération ou à la série, notamment les fonctions exercées par chacun des participants, en tenant compte de ce qui suit :
 - i. les actifs utilisés et les risques assumés, y compris les risques qui seraient assumés si ces risques se matérialisaient,
 - ii. le lien entre les fonctions et la création de valeur au sens large par le groupe d'entreprises multinationales auquel les participants appartiennent,
 - iii. les circonstances entourant l'opération ou la série,
 - iv. les pratiques du secteur d'activité concerné;
- c) les caractéristiques de tout bien transféré ou des services rendus;
- d) les circonstances économiques des participants et du marché dans lequel les participants exercent leurs activités;
- e) les stratégies commerciales poursuivies par les participants. (*economically relevant characteristics*)

groupe d'entreprises multinationales S'entend du groupe constitué du contribuable ou de la société de personnes, ou de l'associé de la société de personnes, et de la personne non-résidente (ou une société de personnes dont la personne non-résidente est un associé) qui prennent part à une opération ou à une série d'opérations visée à l'alinéa (2)a), ainsi que de toute autre personne ayant un lien de dépendance avec l'un des participants. (*multinational enterprise group*)

Principes applicables en matière de prix de transfert S'entend des *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, approuvés par le Conseil de l'Organisation de coopération et de développements économiques le 7 janvier 2022, ou tout texte prescrit par règlement. (*Transfer Pricing Guidelines*)

(3) Le paragraphe 247(2) de la même loi est remplacé par ce qui suit :

Détermination d'une opération ou d'une série

(1.1) Pour l'application du présent article, une opération ou une série d'opérations est analysée et déterminée en fonction des caractéristiques économiquement pertinentes de l'opération ou de la série (appelée « opération ou série délimitée » au présent article).

Détermination d'une opération ou d'une série — non-reconnaissance

(1.2) Le paragraphe (1.3) s'applique à une opération ou série délimités si compte tenu des perspectives respectives des participants à l'opération ou série délimitée et des options réalistes à la disposition de chacun d'eux au moment de conclure l'opération ou série délimitée, celle-ci, à la fois :

- a) diffère de l'opération ou série qui aurait été adoptée par les participants si ceux-ci traitaient sans lien de dépendance de manière commercialement rationnelle dans des circonstances comparables;
- b) empêche la détermination d'un prix de transfert relativement à l'opération ou série délimitée qui aurait été acceptable pour les participants si ceux-ci traitaient sans lien de dépendance de manière commercialement rationnelle dans des circonstances comparables.

Détermination d'une opération ou d'une série — remplacement

(1.3) Si le présent paragraphe s'applique à une opération ou série délimitée :

- a) pour l'application de l'alinéa (2)b), l'opération ou série délimitée est réputée inclure des conditions différentes des conditions sans lien de dépendance;
- b) pour l'application du paragraphe (2.02), l'opération ou série délimitée doit être écartée et remplacée par une opération ou une série qui se rapproche autant que possible des faits de l'opération ou série délimitée tout en obtenant un résultat escompté qui, si les

participants traitaient sans lien de dépendance dans des circonstances comparables, aurait été commercialement rationnel.

Interprétation de “conditions”

(1.4) Pour l’application du présent article, sauf indication contraire du contexte, le mot « conditions » doit être interprété au sens large afin d’inclure tous les renseignements relativement à l’opération ou série délimitée pertinents à la détermination de la valeur ou de la nature des montants initiaux.

Redressement — application

(2) Le paragraphe (2.02) s’applique à un contribuable ou à une société de personnes si les conditions ci-après sont réunis :

- a) le contribuable ou la société de personnes et une personne non-résidente avec qui le contribuable ou la société de personnes, ou un associé de la société de personnes, a un lien de dépendance, ou une société de personnes dont la personne non-résidente est un associé, prennent part à une opération ou à une série d’opérations;
- b) l’opération ou série délimitée déterminée relativement à l’opération ou à la série visée à l’alinéa a) inclut des conditions différentes de celles qui auraient été incluses si les participants traitaient sans lien de dépendance dans des circonstances comparables (appelées « conditions de pleine concurrence » aux paragraphes (1.3), (2.01) et (2.02)).

Redressement — règle de présomption d’application

(2.01) Pour l’application de l’alinéa (2)b), une opération ou série délimitée est réputée inclure des conditions qui diffèrent des conditions sans lien de dépendance si une condition est inexistante, mais aurait existé si les participants traitaient sans lien de dépendance dans des circonstances comparables.

Redressement

(2.02) Si le présent paragraphe s’applique à un contribuable ou à une société de personnes, les montants (appelés « montants initiaux » aux paragraphes (1.4) et (2.1)) qui seraient déterminés pour l’application des dispositions de la présente loi (compte non tenu du présent article et de l’article 245) quant au contribuable ou à la société de personnes pour une année d’imposition ou un exercice font l’objet d’un redressement (appelés « redressement » au présent article) de façon qu’ils correspondent à la valeur ou à la nature des montants (appelés « montants redressés » au paragraphe (2.1)) qui auraient été déterminés si les conditions sans lien de dépendance s’appliquaient.

Principes applicables en matière de prix de transfert

(2.03) La présente partie doit être appliquée de façon à atteindre cohérence, à moins que le texte ne l’exige autrement, entre la détermination des montants en vertu du paragraphe (2.02) et les Principes applicables en matière de prix de transfert.

Annexe B – Terminologie et formes abrégées

Les termes suivants sont utilisés tout au long du présent document :

- « transaction comparable sur le marché libre » – une transaction qui est comparable aux transactions contrôlées dans le cadre de l'application des lois sur les prix de transfert d'une juridiction;
- « transaction contrôlée » – une transaction qui survient au sein d'un groupe multinational et qui relève de la portée des lois sur les prix de transfert d'une juridiction;
- « groupe d'entreprises multinationales » – groupe constitué d'un contribuable et d'une personne non-résidente qui prennent part à une transaction contrôlée à laquelle s'applique la règle sur les prix de transfert ainsi que toute autre personne ayant un lien de dépendance avec l'un ou l'autre participants;
- « transaction » – y compris au pluriel, et comprend les arrangements ou événements.

Les formes abrégées suivantes sont utilisées tout au long du document

Principes applicables en matière de prix de transfert :

- Modèle de convention fiscale de l'OCDE – OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Version abrégée (Paris : Publication de l'OCDE, 2017).
- *Principes de 1979* – OCDE, Comité des Affaires Fiscales, *Prix de transfert et entreprises multinationales* (Paris : OCDE, 1979).
- *Principes de 2010* – OCDE, *Principe de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'égard des entreprises multinationales et des administrations fiscales* (Paris : OCDE, 2010).
- *Principes de 2017* – OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'égard des entreprises multinationales et des administrations fiscales* (Paris : OCDE, 2017).
- *Principes de 2022* – OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'égard des entreprises multinationales et des administrations fiscales* (Paris : OCDE, 2022).
- *Rapports finaux BEPS 8-10* – Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, *Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur*, Actions 8-10 : Rapports finaux 2015 (Paris : Publication de l'OCDE, 2015).

Les *Principes de 1995*, les *Principes de 2010*, les *Principes de 2017* et les *Principes de 2022* sont appelés collectivement « *Principes applicables en matière de prix de transfert* ».

Lois et règlements d'autres juridictions :

- Australie *ITAA 1997* – Australie : *Income Tax Assessment Act 1997* (Cth), sous-section 815-B.
- Nouvelle-Zélande *ITA 2007* – Nouvelle-Zélande : *Income Tax Act 2007* (NZ)
- Royaume Uni *Taxation Act 2010* – Royaume-Uni : *Taxation (International and Other Provisions) Act 2010* (UK) c 8.
- É-U *Treasury Regulations*– États-Unis : 26 CFR § 1.482.

Annexe C – Extraits des lois d’autres juridictions

Australie

Income Tax Assessment Act 1997 (Cth), subdivision 815-B

815-105 Object

(1) The object of this Subdivision is to ensure that the amount brought to tax in Australia from cross-border conditions between entities is not less than it would be if those conditions reflected:

- (a) the arm’s length contribution made by Australian operations through functions performed, assets used and risks assumed; and
- (b) the conditions that might be expected to operate between entities dealing at arm’s length.

(2) This Subdivision does this by specifying that, where an entity would otherwise get a tax advantage from actual conditions that differ from arm’s length conditions, the arm’s length conditions are taken to operate for income tax and withholding tax purposes.

[...]

815-115 Substitution of arm’s length conditions

(1) For the purposes covered by subsection (2), if an entity gets a transfer pricing benefit from conditions that operate between the entity and another entity in connection with their commercial or financial relations:

- (a) those conditions are taken not to operate; and
- (b) instead, the arm’s length conditions are taken to operate.

Note 1: The conditions that operate include, but are not limited to, such things as price, gross margin, net profit, and the division of profit between the entities.

[...]

815-120 When an entity gets a *transfer pricing benefit*

(1) An entity gets a **transfer pricing benefit** from conditions that operate between the entity and another entity in connection with their commercial or financial relations if:

- (a) these conditions (the **actual conditions**) differ from the arm’s length conditions; and
- (b) the actual conditions satisfy the cross-border test in subsection (3) for the entity; and
- (c) had the arm’s length conditions operated, instead of the actual conditions, one or more of the following would, apart from this Subdivision, apply:
 - (i) the amount of the entity’s taxable income for an income year would be greater;

- (ii) the amount of the entity's loss of a particular sort for an income year would be less;
- (iii) the amount of the entity's tax offsets for an income year would be less;
- (iv) an amount of withholding tax payable in respect of interest or royalties by the entity would be *greater*.

[...]

Absence of condition

- (2) For the purposes of (1), there is taken to be a difference between the actual conditions and the arm's length conditions if:
- (a) an actual condition exists that is not one of the arm's length conditions; or
 - (b) a condition does not exist in the actual conditions but is one of the arm's length conditions.

[...]

815-125 Meaning of *arm's length conditions*

- (1) The ***arm's length conditions***, in relation to conditions that operate between an entity and another entity, are the conditions that might be expected to operate between independent entities dealing wholly independently with one another in comparable circumstances.

Most appropriate and reliable method to be used

- (2) In identifying the arm's length conditions, use the method, or the combination of methods, that is the most appropriate and reliable having regard to all relevant factors, including the following:
- (a) the respective strengths and weaknesses of the possible methods in their application to the actual conditions;
 - (b) the circumstances, including the functions performed, assets used and risks borne by the entities;
 - (c) the availability of reliable information required to apply a particular method;
 - (d) the degree of comparability between the actual circumstances and the comparable circumstances, including the reliability of any adjustments to eliminate the effect of material differences between those circumstances."

Note 1: The possible methods include the methods set out in the documents mentioned in section 815-135 (about relevant guidance material).

Comparability of circumstances

- (3) In identifying comparable circumstances for the purpose of this section, regard must be had to all relevant factors, including the following:
- (a) functions performed, assets used and risks borne by the entities;
 - (b) characteristics of the property or services transferred;
 - (c) the terms of any relevant contracts between the entities;
 - (d) the economic circumstances;
 - (e) the business strategies of the entities.

- (4) For the purposes of this section, circumstances are comparable to actual circumstances if, to the extent (if any) that the circumstances differ from the actual circumstances:
- (a) the difference does not materially affect a condition that is relevant to the method; or
 - (b) reasonably accurate adjustment can be made to eliminate the effect of the difference on a condition that is relevant to the method.

815-130 Relevance of actual commercial or financial relations

Basic rule

- (1) The identification of the arm's length conditions must:
- (a) be based on the commercial or financial relations in connection with which the actual conditions operate; and
 - (b) have regard to both the form and substance of those relations.

Exceptions

- (2) Despite paragraph (1)(b), disregard the form of the actual commercial or financial relations to the extent (if any) that it is inconsistent with the substance of those relations.
- (3) Despite subsection (1), if:
- (a) independent entities dealing wholly independently with one another in comparable circumstances would not have entered into the actual commercial or financial relations; and
 - (b) independent entities dealing wholly independently with one another in comparable circumstances would have entered into other commercial or financial relations; and
 - (c) those other commercial or financial relations differ in substance from the actual commercial or financial relations;
- the identification of the arm's length conditions must be based on those other commercial or financial relations.
- (4) Despite subsection (1), if independent entities dealing wholly independently with one another in comparable circumstances would not have entered into commercial or financial relations, the identification of the arm's length conditions is to be based on that absence of commercial or financial relations.
- (5) Subsections 815-125(3) and (4) (about comparability of circumstances) apply for the purposes of this section.

815-135 Guidance

- (1) For the purpose of determining the effect this Subdivision has in relation to an entity, identify arm's length conditions so as best to achieve consistency with the documents covered by this section.
- (2) The documents covered by this section are as follows:

(a) [2017 Guidelines⁷⁴]

(b) a document, or part of a document, prescribed by the regulations for the purposes of this paragraph.

(3) However, the document mentioned in paragraph (2)(a) is not covered by this section if the regulations so prescribe.

(4) Regulations made for the purposes of paragraph (2)(b) or subsection (3) may prescribe different documents or parts of documents for different circumstances.

Nouvelle-Zélande

Income Tax Act 2007 (NZ) 2007/97

GB 2 Arrangements involving transfer pricing

When this section applies

(1) This section applies in relation to a person if an arrangement has a purpose or effect of defeating the intent and application of –

(a) section GC 7 (Excess amount payable by person):

(b) section GC 8 (Insufficient amount receivable by person):

(c) section GC 9 (Compensating arrangement: person paying less than arm's length amount):

(d) section GC 10 (Compensating arrangement: person receiving more than arm's length amount).

[...]

Transfer pricing arrangements

GC 6 Purpose and application of rules and nature of arrangements

Purpose of rules

(1) The purpose of this section and sections GC 7 to GC 14 is to substitute an arm's length consideration in the calculation of a person's net income if the person's net income is reduced by the conditions of a cross-border arrangement –

(a) with an associated person or with a party to a financial arrangement that is a cross-border related borrowing of the person under subsection (3B); and

(b) for the acquisition or supply of goods, services, or anything else, or that includes a financial arrangement that is a cross-border related borrowing.

Rules apply consistently with OECD transfer pricing guidelines

⁷⁴ Treasury Laws Amendment (2019 Measures No. 3) Bill 2019, cl 116.

(1B) This section and sections GC 7 to GC 14 apply consistently with the OECD transfer pricing guidelines⁷⁵.

What is a transfer pricing arrangement?

(2) An arrangement is a **transfer pricing arrangement** if –

- (a) the arrangement involves the supply and acquisition of goods, services, money, other intangible property, or anything else; and
- (b) the arrangement –
 - (i) is between a supplier and acquirer who are associated persons or are a company and a person who is a member of an non-resident owning body that has an ownership interest in the company of 50% or more: [sic]
 - (ii) includes a financial arrangement that is a cross-border related borrowing; and
- (c) the arrangement is a cross-border arrangement under subsection (3).

GC 13 Calculation of arm's length amounts

Determining arm's length amounts

(1) An arm's length amount of consideration for a supply and acquisition under a transfer pricing arrangement must be determined by –

- (a) identifying as required by subsection (1B) and (1C), a transaction reproducing the supply and acquisition (the identified transaction) or the absence of such a transaction; and
- (b) identifying the conditions (the arm's length conditions) that independent parties after real and independent bargaining might be expected to agree upon for the identified transaction; and
- (c) applying which 1 or a combination of the methods listed in subsection (2) produces the most reliable measure of the arm's length amount of consideration (the arm's length amount) that independent parties after real and independent bargaining would have agreed upon as the price for the identified transaction as part of the arm's length conditions.

Determination of identified transaction

(1B) A transaction reproducing a supply and acquisition under a transfer pricing arrangement is determined by—

- (a) accurately delineating the transfer pricing arrangement using the approach given in the OECD transfer pricing guidelines, chapter I, section D.1; and
- (b) identifying a transaction of supply and acquisition under the transfer pricing arrangement as delineated under paragraph (a).

No transaction or differing transaction

(1C) If the requirements of the OECD transfer pricing guidelines, paragraph 1.122 are met, the approach described in the OECD transfer pricing guidelines, chapter I, section D.2 must be

⁷⁵ "OECD transfer pricing guidelines" est un terme défini à Nouvelle-Zélande *ITA 2007*, s YA 1.

used to treat a transfer pricing arrangement involving a supply and acquisition as instead involving –

- (a) no supply and acquisition; or
- (b) an identified transaction that differs from the supply and acquisition under the accurately delineated transfer pricing arrangement.

Available methods for calculating arm's length amount

(2) The arm's length amount of consideration for a supply and acquisition under a transfer pricing arrangement is zero [where a specific anti-avoidance rule applies], or is the amount calculated for the identified transaction under arm's length conditions by performing a comparability analysis as required by the OECD transfer pricing guidelines, chapter III using any 1 or a combination of - :

- (a) the comparable uncontrolled price method:
- (b) the resale price method:
- (c) the cost plus method:
- (d) the transactional profit split method:
- (e) the transactional net margin method.

Criteria for choice and application of method

(3) The choice and application of a method or methods must be made having regard to each of the following factors:

- (a) the degree of comparability between the transactions used for comparison and the transactions of the taxpayer under the transfer pricing arrangement:
- (b) the completeness and accuracy of the data relied on:
- (c) the reliability of all assumptions:
- (d) the sensitivity of a result to possible deficiencies in the data and assumptions.

[...]

Royaume-Uni

Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 (UK) c 8

147 Tax calculations to be based on arm's length, not actual, provision

(1) For the purposes of this section "the basic pre-condition" is that –

- a) provision ("the actual provision") has been made or imposed as between any two persons ("the affected persons") by means of a transaction or series,
- b) [...]
- c) [...],
- d) the actual provision differs from the provision ("the arm's length provision") which would have been made as between independent enterprises.

(3) the profits and losses of the potentially advantage person are to be calculated for tax purposes as if the arm's length provision had been made or imposed instead of the actual provision.

[...]

151 "Arm's length provision"

(1) In this Part "the arm's length provision" has the meaning given by section 147(1)

(2) For the purposes of this Part, the cases in which provision made or imposed as between any two persons is to be taken to differ from the provision that would have been made as between independent enterprises include the case in which provision is made or imposed as between two persons but no provision would have been made as between independent enterprises; and references in this Part to the arm's length provision are to be read accordingly.

[...]

164 Part to be interpreted in accordance with OECD principles

(1) This Part is to be read in such manner as best secures consistency between –

- a) the effect given to sections 147(1)(a), (b) and (d) and (2) to (6), 148 and 151(2), and
- b) the effect which, in accordance with the transfer pricing guidelines, is to be given, in cases where double taxation arrangements incorporate the whole or any part of the OECD model, to so much of the arrangements as does so⁷⁶.

(2) Subsection (1) has effect subject to –

[...]

États-Unis

IRC § 482 ("Allocation of income and deductions among taxpayers"), supported by detailed Treasury Regulations 26 CFR § 1.482.

1.482-1 Allocation of income and deductions among taxpayers

(a) *In general.*

(1) *Purpose and scope*

The purpose of section 482 is to ensure that taxpayers clearly reflect income attributable to controlled transactions and to prevent the avoidance of taxes with respect to such transactions.

⁷⁶ The Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 Transfer Pricing Guidelines Designation Order 2022, SI 2022 No. 1147 identifie la version courante des lignes directrices comme les Principes de 2022.

Section 482 places a controlled taxpayer on a tax parity with an uncontrolled taxpayer by determining the true taxable income of the controlled taxpayer. This section sets for general principles and guidelines to be followed under section 482. [...]

(b) Arm's length standard

(1) In general.

In general. In determining the true taxable income of a controlled taxpayer, the standard to be applied in every case is that of a taxpayer dealing at arm's length with an uncontrolled taxpayer. A controlled transaction meets the arm's length standard if the results of the transaction are consistent with the results that would have been realized if uncontrolled taxpayers had engaged in the same transaction under the same circumstances (arm's length result). However, because identical transactions can rarely be located, whether a transaction produces an arm's length result generally will be determined by reference to the results of comparable transactions under comparable circumstances. See § 1.482-1(d)(2) (Standard of comparability). Evaluation of whether a controlled transaction produces an arm's length result is made pursuant to a method selected under the best method rule described in § 1.482-1(c).

(c) Best method rule

(1) In general.

The arm's length result of a controlled transaction must be determined under the method that, under the facts and circumstances, provides the most reliable measure of an arm's length result. Thus, there is no strict priority of methods, and no method will invariably be considered to be more reliable than others. An arm's length result may be determined under any method without establishing the inapplicability of another method, but if another method subsequently is shown to produce a more reliable measure of an arm's length result, such other method must be used. Similarly, if two or more applications of a single method provide inconsistent results, the arm's length result must be determined under the application that, under the facts and circumstances, provides the most reliable measure of an arm's length result...

[...]

(d) Comparability

(1) In general.

Whether a controlled transaction produces an arm's length result is generally evaluated by comparing the results of that transaction to results realized by uncontrolled taxpayers engaged in comparable transactions under comparable circumstances. For this purpose, the comparability of transactions and circumstances must be evaluated considering all factors that could affect prices or profits in arm's length dealings (comparability factors). While a specific comparability factor may be of particular importance in applying a method, each method requires analysis of all of the factors that affect comparability under that method. Such factors include the following –

- (i) Functions;
- (ii) Contractual terms;
- (iii) Risks;
- (iv) Economic conditions; and
- (v) Property or services.

[...]

(f) Scope of review

(2) Rules relating to determination of true taxable income.

(ii) Allocation based on taxpayer's actual transactions.

(A) In general.

The Commissioner will evaluate the results of a transaction as actually structured by the taxpayer unless its structure lacks economic substance. However, the Commissioner may consider the alternatives available to the taxpayer in determining whether the terms of the controlled transaction would be acceptable to an uncontrolled taxpayer faced with the same alternatives and operating under comparable circumstances. In such cases the Commissioner may adjust the consideration charged in the controlled transaction based on the cost or profit of an alternative as adjusted to account for material differences between the alternative and the controlled transaction, but will not restructure the transaction as if the alternative had been adopted by the taxpayer.

[...]

Annexe D : Autres mesures administratives envisagées

Dans le cadre de l'élaboration des propositions de la partie V, le gouvernement a également examiné d'autres méthodes administratives possibles dont il a décidé de ne pas poursuivre le développement à l'heure actuelle. Parmi les plus notables figurent les mesures visant à limiter la portée des transactions et des contribuables auxquels les règles sur les prix de transfert s'appliquent, l'utilisation de régimes de protection relative aux taux d'intérêts et de règles spéciales relatives aux actifs incorporels « difficiles à valoriser ».

A. Mesures concernant la portée des règles sur les prix de transfert

Une méthode générale de garantie de certitude et de réduction des charges fiscales utilisées dans certaines juridictions consiste à éliminer ou à réduire les obligations de conformité pour certains types de transactions ou de contribuables qui semblent présenter un risque relativement faible pour la base d'imposition.

A.1 Exemption pour les transactions inférieures à un seuil *de minimis*

Une façon de réduire la charge de conformité aux prix de transfert serait d'utiliser des critères fondés sur le revenu de sorte que les règles ne s'appliquent qu'aux transactions dont la valeur globale excède un seuil monétaire spécifique. L'avantage d'une telle méthode serait l'élimination du besoin de déterminer et d'utiliser des conditions de pleine concurrence pour les transactions contrôlées qui présentent un risque relativement faible. Cette méthode pourrait procurer un avantage particulier aux entreprises qui prennent leur essor à l'étranger, aux groupes d'entreprises multinationales qui commencent à exercer leurs activités au Canada, ou aux plus petites entités qui se livrent au commerce transfrontalier régulier, mais dont les volumes de transactions sont relativement faibles. (Parallèlement, une exemption des transactions de faible valeur n'exempterait pas les groupes d'entreprises multinationales des exigences relatives aux prix de transfert dans d'autres juridictions.)

Toutefois, ces avantages doivent être équilibrés par rapport aux risques que les groupes d'entreprises multinationales pourraient structurer leurs arrangements de façon à réduire au minimum l'assiette fiscale pertinente au Canada. Par exemple, les contribuables pourraient répartir leurs transactions en plusieurs petites transactions afin de profiter indûment de cette exemption. Ils ne seraient également pas contraints d'utiliser les conditions de pleine concurrence si la base du revenu pertinente était inférieure au seuil.

Cette situation dénote l'importance de clairement définir la portée de toute exclusion, et de déterminer s'il y a lieu de faire cette détermination sur une base transactionnelle, sur le montant global de l'ensemble des transactions frontalières, ou une combinaison des deux (par exemple une plus faible limite transactionnelle associée à un plafond sur le volume global de transactions). D'autres mesures de protection seraient nécessaires pour les cas où des transactions font l'objet d'un établissement de prix selon la limite *de minimis*, mais des parties

indépendantes auraient convenu d'un prix considérablement supérieur à la limite. Ces préoccupations, l'importance et l'efficacité de maintenir le principe de pleine concurrence comme une méthode courante, signifient que cette option est moins privilégiée que l'instauration d'exigences simplifiées en matière de documentation et de méthodes simplifiées de fixation des prix ci-dessus.

A.2 Exemption pour les petits contribuables

Une méthode qui aiderait les « petits » contribuables, notamment plusieurs en phase de démarrage, pourrait être l'exemption collective des « petits » contribuables des règles sur les prix de transfert au Canada⁷⁷. Cette méthode reconnaîtrait que les petits contribuables peuvent ne pas avoir des ressources identiques à celles de groupes d'entreprises multinationales plus vastes et que la conformité aux règles sur les prix de transfert représente une charge relativement plus importante pour ces contribuables qui l'emporte sur les inexactitudes qui peuvent en résulter.

Toutefois, une exemption pourrait accroître les possibilités qui s'offrent à ces petits contribuables de conclure des arrangements d'évitement fiscal inappropriés au moyen de prix de transfert. Des exceptions ciblées à une exemption pourraient être nécessaires, ce qui pourrait créer une plus grande complexité dans l'application des règles sur les prix de transfert plutôt qu'une moindre⁷⁸.

Encore une fois, une exemption pour les petits contribuables au Canada ne leur donnerait pas le droit de se soustraire à l'exigence de se conformer aux règles sur les prix de transfert dans d'autres juridictions.

B. Taux d'intérêts issus des régimes de protection

⁷⁷ Le Royaume-Uni, par exemple, prévoit généralement une exemption pour les petites et moyennes entreprises, définies comme étant celles qui occupent moins de 250 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 50 millions d'euros ou dont le total du bilan annuel est inférieur à 43 millions d'euros. (Voir la recommandation 2003/361/CE de la Commission de l'UE du 6 mai 2003 concernant la définition de micro, petites et moyennes entreprises, telle que mentionnée à la section 172, chapitre 3, partie 4, 2010, chapitre 8, Taxation (International and Other Provisions) Act 2010.) Les petites entreprises sont celles dont l'effectif n'excède pas 50 salariés et dont le chiffre d'affaires annuel ou le bilan total est inférieur à 10 millions d'euros. Certaines exceptions s'appliquent à l'exemption : les transactions avec des parties dans certaines juridictions, l'entreprise est partie à une transaction qui est pertinente à une demande de brevet et les cas appropriés où l'administration fiscale a émis un avis. (De plus, une entreprise pour opter pour la non-application de l'exemption.)

⁷⁸ Une méthode de remplacement pour prévoir des exemptions aux petites entreprises pourrait être de prévoir une exemption des règles relatives aux prix de transfert pour une période temporaire après la constitution en société ou l'établissement d'un établissement stable non canadien. Toutefois, ces dispositions semblent inappropriées pour plusieurs raisons. Une exemption temporaire pour un nombre déterminé d'années après la constitution en société ne serait pas bénéfique pour les entreprises qui consacrent du temps au développement de leur entreprise au Canada avant d'étendre leurs activités à l'étranger, ce qui pourrait créer une absence d'équité des règles du jeu avec les entreprises qui commencent leurs activités non canadiennes relativement tôt après leur démarrage.

Une méthode utilisée par certains pays, notamment les États-Unis et la Suisse, consiste à prévoir des taux d'intérêts issus de régimes de protection ou des fourchettes de taux d'intérêts pour les instruments financiers intra-groupe qui sont réputés être des taux de pleine concurrence (les contribuables peuvent utiliser des taux autres que ceux déterminés dans la règle sur les régimes de protection, à condition qu'ils soient soutenus comme étant des taux de pleine concurrence). Cela procure des avantages aussi bien aux contribuables qu'aux autorités fiscales en termes de coûts de conformité et d'administration et assure une plus grande certitude (des taux d'intérêts fixes sont déjà requis dans certains contextes nationaux). Toutefois, ils permettent sans doute de plus grandes divergences par rapport aux prix de pleine concurrence que les méthodes simplifiées de fixation des prix décrites ci-dessus. Il est également nécessaire de déterminer et de mettre à jour régulièrement les taux issus des régimes de protection afin de réduire au minimum les risques. Ainsi, le gouvernement croit que les méthodes simplifiées en matière de fixation des prix exposées ci-dessus offrent une méthode plus flexible et exacte d'établissement des prix de transfert pour les prêts intra-groupe, ainsi que d'autres transactions financières transfrontalières entre parties liées.

C. Actifs incorporels difficiles à valoriser

Les *Principes applicables de 2017* ont introduit une nouvelle méthode de détermination des prix de transfert pour les actifs incorporels « difficiles à valoriser ».⁷⁹ Il s'agit des actifs incorporels dont la valeur est très incertaine au moment du transfert d'un membre d'un groupe d'entreprises multinationales à un autre et pour lequel il n'existe aucun comparable fiable. Par exemple, il se peut qu'une entreprise canadienne transfère un actif incorporel à une entité à l'étranger liée à un stade précoce du développement. Si l'actif incorporel réussit sur les marchés ultérieurement, il peut être difficile pour l'ARC de contester la valeur de l'actif incorporel en raison des incertitudes au moment du transfert étant donné qu'il pourrait y avoir peu d'informations indépendantes pour justifier les demandes des contribuables. À cause de cette asymétrie des informations et du risque d'érosion de la base d'imposition qui en découle, la méthode d'identification des actifs incorporels difficiles à valoriser permet aux administrations fiscales d'utiliser des informations *ex post* pour les résultats financiers comme preuve le bien-fondé des accords de prix de transfert *ex ante*, tout en tenant compte de la question de savoir si l'on pouvait raisonnablement prévoir ces résultats financiers (et s'ils ont été documentés) au moment où l'accord a été conclu.

Toutefois, le gouvernement est d'avis que cadre législatif actuel et potentiel, en combinaison avec les *Principes applicables en matière de prix de transfert*, sont suffisants pour faire face à ces situations difficiles sans avoir à prendre des mesures spécifiques.

⁷⁹ Voir la section D.4 du c VI. Les participants à cette consultation sont encouragés à consulter cette référence afin de se familiariser avec les éléments de cette approche, incluant les conditions pour son application et les mesures pour protéger les contribuables.

Annexe E – Information recommandée à inclure dans le Fichier local

La présente annexe reproduit les informations que doivent contenir le Fichier local fourni à l'Annexe II du *Rapport sur l'Action 13 du BEPS*.

Entité locale

- Une description de la structure de gestion de l'entité locale, un organigramme local, et une description des personnes auxquelles l'encadrement local rend des comptes et du (des) pays dans lequel (lesquels) se trouve l'établissement principal de ces personnes.
- Une description précise des activités effectuées et de la stratégie d'entreprise mise en œuvre par l'entité locale, indiquant notamment si cette entité locale a été impliquée dans ou affectée par des réorganisations d'entreprises ou des transferts d'actifs incorporels pendant l'année en cours ou la précédente, et expliquant quels sont les aspects de ces transactions qui affectent l'entité locale.
- Principaux concurrents.

Principaux concurrents

Pour chaque catégorie importante de transactions contrôlées dans lesquelles l'entité est impliquée, fournir les informations suivantes :

- Une description des transactions contrôlées importantes (telles que l'achat de services de fabrication, l'acquisition de biens, la fourniture de services, les prêts, les garanties financières et garanties de bonne exécution, la concession de licences portant sur des actifs incorporels, etc.) et du contexte dans lequel se déroulent ces transactions.
- Les montants des paiements et recettes intra-groupe pour chaque catégorie de transactions contrôlées impliquant l'entité locale (c'est-à-dire des paiements et recettes correspondant à des biens, des services, des redevances, des intérêts, etc.) ventilés en fonction de la juridiction fiscale du payeur ou du bénéficiaire étranger.
- Une identification des entreprises associées impliquées dans chaque catégorie de transactions contrôlées et des relations qu'elles entretiennent.
- Une copie de tous les accords interentreprises importants conclus par l'entité locale.
- Une analyse de comparabilité et une analyse fonctionnelle détaillées du contribuable et des entreprises associées pertinentes pour chaque catégorie de transactions contrôlées

évoquée dans la documentation, y compris les éventuels changements par rapport aux années précédentes⁸⁰.

- Une indication de la méthode de détermination des prix de transfert la plus adaptée au regard de la catégorie de transactions considérée et des raisons pour lesquelles cette méthode a été choisie.
- Une indication de l'entreprise associée choisie comme partie testée, le cas échéant, et une explication des raisons de cette sélection.
- Une synthèse des hypothèses importantes qui ont été posées pour appliquer la méthode de fixation des prix de transfert retenue.
- Le cas échéant, une explication des raisons pour lesquelles une analyse pluriannuelle a été réalisée.
- Une liste et une description de certaines transactions comparables sur le marché libre (internes ou externes), le cas échéant, et des informations sur les indicateurs financiers pertinents relatifs à des entreprises indépendantes utilisés dans le cadre de l'analyse des prix de transfert, y compris une description de la méthode de recherche de données comparables et de la source de ces informations.
- Une description des éventuels ajustements de comparabilité effectués, étant entendu qu'il conviendra d'indiquer si ces ajustements ont été apportés aux résultats de la partie testée, aux transactions comparables sur le marché libre, ou aux deux.
- Une description des raisons pour lesquelles il a été conclu que les prix des transactions considérées avaient été établis conformément au principe de pleine concurrence via l'application de la méthode de détermination des prix de transfert retenue.
- Une synthèse des informations financières utilisées pour appliquer la méthode de détermination des prix de transfert.
- Une copie des accords de fixation préalable de prix de transfert (APP) unilatéraux, bilatéraux et multilatéraux existants ainsi que des autres décisions des autorités fiscales auxquelles la juridiction fiscale locale n'est pas partie et qui sont liées à des transactions contrôlées décrites plus haut.

Informations financières

- Les comptes financiers annuels de l'entité locale pour l'exercice fiscal considéré. S'il existe des états financiers vérifiés, ils doivent être fournis et dans le cas contraire, il conviendra de fournir les états financiers non vérifiés existants.

⁸⁰ Dans la mesure où cette analyse fonctionnelle reproduit l'information contenue dans le fichier principal, un renvoi au fichier principal est suffisant

- Des informations et des tableaux de répartition montrant comment les données financières utilisées pour appliquer la méthode de détermination des prix de transfert peuvent être reliées aux états financiers annuels.
- Tableaux synthétiques des données financières se rapportant aux comparables utilisés dans le cadre de l'analyse et des sources dont sont tirées ces données.

Annexe F – Informations recommandées à inclure dans le fichier principal

La présente annexe reproduit les informations qui doivent être incluses dans le fichier principal figurant à l'annexe I du Rapport sur l'Action 13 du BEPS.

Structure organisationnelle

- Schéma illustrant la structure juridique et capitalistique du groupe multinational ainsi que la situation géographique des entités opérationnelles.

Description du (des) domaine(s) d'activité du groupe multinational

- Description écrite générale des activités du groupe multinational comprenant :
 - Les sources importantes de bénéfices de l'entreprise;
 - Une description de la chaîne d'approvisionnement des cinq principaux biens et/ou services offerts par le groupe (classés en fonction du chiffre d'affaires) ainsi que de tout autre bien et/ou service représentant plus de 5 pour cent du chiffre d'affaires du groupe. La description requise pourrait prendre la forme d'un schéma ou diagramme;
 - Une liste et une brève description des accords importants de prestation de services entre membres du groupe multinational, autres que les services de recherche-développement (R&D), incluant une description des capacités des principaux sites fournissant des services importants et des politiques appliquées en matière de prix de transfert pour répartir les coûts des services et déterminer les prix facturés pour les services intra-groupe;
 - Une description des principaux marchés géographiques pour les biens et services du groupe auxquels il est fait référence au deuxième point de cette énumération;
 - Une brève analyse fonctionnelle écrite décrivant les principales contributions des différentes entités du groupe à la création de valeur, c'est-à-dire les fonctions clés exercées, les risques importants assumés et les actifs importants utilisés;
 - Une description des opérations importantes de réorganisation d'entreprise ainsi que d'acquisition et de cession d'actifs intervenant au cours de l'exercice fiscal.

Actifs incorporels du groupe multinational

- Une description générale de la stratégie globale du groupe multinational en matière de mise au point, de propriété et d'exploitation des actifs incorporels, notamment la localisation des principales installations de R&D et celle de la direction des activités de R&D;

- Une liste des actifs incorporels ou des catégories d'actifs incorporels du groupe multinational qui sont importants pour l'établissement des prix de transfert, ainsi que des entités qui en sont légalement propriétaires.
- Une liste des accords importants entre entreprises associées identifiées relatifs aux actifs incorporels, y compris les accords de répartition des coûts, les principaux accords de services de recherche et les accords de licence.
- Une description générale des politiques du groupe en matière de prix de transfert relatives à la R&D et aux actifs incorporels.
- Une description générale des éventuels transferts importants de parts d'actifs incorporels entre entreprises associées au cours de l'exercice fiscal considéré, mentionnant les entités, les pays et les rémunérations correspondantes.

Activités financières interentreprises du groupe multinational

- Une description générale de la façon dont le groupe est financé, y compris des accords de financement importants conclus avec des prêteurs indépendants du groupe multinational.
- L'identification de tous les membres du groupe multinational exerçant une fonction centrale de financement pour le groupe, y compris le pays de constitution des entités considérées et de leur siège de direction effective.
- Une description générale des politiques du groupe multinational en matière de prix de transfert relatives aux accords de financement entre entreprises associées

Situations financière et fiscale du groupe multinational

- Les états financiers consolidés annuels du groupe multinational pour l'exercice fiscal considéré s'ils sont préparés par ailleurs à des fins d'information financière, réglementaires, de gestion interne, fiscales ou autres.
- Une liste et une description brève des accords préalables en matière de prix de transfert (APP) unilatéraux conclus par le groupe et autres décisions des autorités fiscales concernant la répartition des bénéfices entre pays.

Annexe G – Résumé des questions posées

En ce qui concerne la section : L'état actuel de la loi sur les prix de transfert du Canada

Question 1

- En ce qui concerne l'application du principe de pleine concurrence, le document de consultation recense deux principaux domaines où la législation actuelle en matière de prix de transfert du Canada ne prévoit pas de directives explicites, collectivement avec les modifications proposées afin d'offrir une plus grande certitude dans ces domaines. Existe-t-il d'autres domaines qui bénéficieraient de directives supplémentaires afin de veiller à ce que le principe de pleine concurrence, tel qu'exprimé dans les *Principes applicables en matière de prix de transfert*, soit appliqué au Canada?
- Dans l'affirmative, veuillez indiquer le domaine et fournir des commentaires quant à la ou aux forme (s) que de telles directives devraient prendre (lois, notes techniques ou directives administratives).
- En ce qui concerne la partie IV – Solutions proposées

Question 2

- L'exigence proposée par la règle énoncée à (1.1) d'établir le point de départ de la comparaison respecte l'opération ou la série telle qu'elle est structurée par le contribuable. Toutefois, certaines limites sont imposées à cette exigence. Selon la règle mentionnée au paragraphe (1.1), une opération ou une série remplissant les conditions de l'alinéa (2)a) doit être complétée par des faits pertinents découlant des éléments de la définition de « caractéristiques économiquement pertinentes ». Dans certains cas, les *Principes applicables en matière de prix de transfert* prévoient que les risques doivent être réattribués selon le niveau de contrôle exercé sur le risque et la capacité financière de l'assumer.
- Les dispositions législatives proposées prévoient-elles des directives ou des orientations suffisantes pour cet exercice de délimitation conformément aux *Principes applicables en matière de prix de transfert*? Sinon, quelles autres directives législatives seraient requises?

Question 3

- La règle d'application des prix de transfert mentionnée à l'alinéa (2)b) scruterait l'opération ou la série délimitée afin de déterminer si elle inclut des conditions qui diffèrent de celles qui auraient été incluses si les parties n'avaient pas de lien de dépendance entre elles dans des circonstances comparables.
- Une règle d'interprétation proposée au paragraphe (1.4) prévoirait que les conditions doivent être interprétées au sens large afin d'inclure tous les renseignements relatifs à la détermination de « montants initiaux » comme ce terme est employé au paragraphe (2.1).

- Êtes-vous d'accord que les « conditions » de l'opération ou de la série délimitée prendraient en considération toutes les conditions pertinentes qui s'appliquent relativement à la transaction ou à la série délimitée?

Question 4

- Le principe de pleine concurrence s'applique en tenant compte de l'intérêt commercial des parties à la transaction contrôlée considérées comme des entités distinctes et ne devrait pas inclure des évaluations empruntées aux intérêts commerciaux du groupe d'entreprises multinationales dans son ensemble. Cette approche est pertinente que le principe soit appliqué directement par la règle d'application des prix de transfert à l'alinéa (2)b) proposé ou par la règle de non-reconnaissance et de remplacement aux paragraphes (1.2) et (1.3) proposés (ce point est traité dans la section suivante).
- Le libellé proposé pour l'adoption de la règle de non-reconnaissance et de remplacement comprend certaines directives concernant l'examen des points de vue divergents des parties à la transaction au préambule du paragraphe (1.2). Aucun libellé similaire n'est proposé à l'alinéa (2)b) parce qu'un examen des intérêts des parties en tant qu'entités distinctes sous-tend l'énoncé du principe de pleine concurrence à cet alinéa.
- À votre avis, le libellé de l'alinéa (2)b) est-il suffisant pour s'assurer que les évaluations des intérêts commerciaux du groupe d'entreprises multinationales dans son ensemble ne figurent pas dans le critère de l'alinéa (2)b) proposé, ou estimez-vous que des directives législatives additionnelles sont requises pour mettre au point cette approche?

Question 5

- En plus de l'application de la règle générale anti-évitement, une règle particulière est requise pour protéger l'intégrité des règles qui incorporent le principe de pleine concurrence aux fins de l'impôt canadien.
- Il est proposé que les alinéas 247b) et d) soient abrogés et remplacés par la règle de non-reconnaissance et de remplacement énoncée plus haut, laquelle est conçue pour protéger les assiettes fiscales nationales des répartitions des bénéfices découlant de transactions contrôlées commercialement irrationnelles en les remplaçant par une transaction contrôlée dont le résultat attendu est commercialement rationnel et dont on peut établir le prix du point de vue de parties traitant sans lien de dépendance en tenant compte de leurs intérêts individuels.
- À votre avis, la règle proposée sera-t-elle efficace pour protéger l'intégrité des règles canadiennes en matière de prix de transfert et de l'assiette fiscale canadienne? En tenant compte du consensus international sur les prix de transfert, proposeriez-vous une autre approche?

Question 6

- À votre avis, l'inclusion d'une règle de cohérence dans les dispositions législatives proposées relativement aux *Principes applicables en matière de prix de transfert* est-elle une façon pratique d'aider à aligner la législation canadienne en matière de prix de transfert du Canada sur le consensus international? Sinon, quelle autre solution recommanderiez-vous et pourquoi?
- La règle de cohérence proposée adopterait une approche statique des *Principes applicables en matière de prix de transfert*. Êtes-vous d'accord avec cette approche? Ou estimez-vous qu'une approche ambulatoire serait préférable étant donné qu'elle veillerait à ce que la législation canadienne en matière de prix de transfert soit contemporaine des *Principes applicables en matière de prix de transfert* à mesure que ceux-ci évoluent?
- Supposons qu'une approche statique est adoptée, quelles devraient-êre les considérations dans l'avenir lorsque l'on met à jour un renvoi aux *Principes applicables en matière de prix de transfert*? Devraient-ils s'appliquer seulement prospectivement? Serait-il pertinent si la version actualisée des principes était bénéfique pour le contribuable ou pour l'administration fiscale?

Question 7

- En référence à l'annexe A, veuillez faire des commentaires sur tout autre aspect des changements législatifs apportés à l'article 247.

En ce qui concerne la section : Dispositions concernant la documentation relative aux prix de transfert et dispositions relatives aux pénalités

Question 8

- À votre avis, quels changements doivent être apportés à la disposition de documentation en matière de prix de transfert?

Question 9

- À votre avis, quels changements doivent être apportés à la disposition de pénalité en matière de prix de transfert?

Question 10

- Êtes-vous d'accord avec la proposition d'harmoniser les exigences en matière de documentation du paragraphe 247 avec celles du Fichier local détaillées à l'Annexe E?

Question 11

- Êtes-vous d'accord avec cette proposition d'introduire les exigences visées par le Fichier principal (sur demande) pour les contribuables qui sont membres de groupes d'entreprises multinationales et qui doivent également respecter les exigences visées par la DPP?

Question 12

- Quelles informations, s'il y a lieu, devraient être complétées pour le Fichier local et le Fichier principal autre que ou au lieu de celles décrites aux annexes E et F?

En ce qui concerne la section : Exigences simplifiées en matière de documentation pour les transactions de faible valeur et les petits contribuables

Question 13

- Êtes-vous d'accord avec la proposition de prévoir des exigences simplifiées en matière de documentation pour les contribuables à faible risque et les transactions à faible risque?

Question 14

- Quels critères pourraient être utilisés pour identifier les contribuables et les transactions auxquels la réduction des exigences en matière de documentation s'appliquerait?

Question 15

- Quel contenu serait requis pour démontrer la conformité au principe de pleine concurrence selon cette réduction des exigences en matière de documentation?

En ce qui concerne la section : Seuils de pénalité relative aux prix de transfert

Question 16

- Devrait-on changer le seuil de 5 millions de dollars? Dans l'affirmative, une augmentation à 10 millions de dollars serait-elle appropriée?

Question 17

- La disposition en matière de pénalité fonctionne-t-elle comme prévu afin d'encourager la préparation d'une documentation ponctuelle? Si tel n'est pas le cas, dans quelle mesure pourrait-on la modifier afin de favoriser une telle conformité?

En ce qui concerne la section : Méthodes simplifiées de fixation des prix

Question 18

- À votre avis, le Canada devrait-il adopter la méthode des services intra-groupe à faible valeur ajoutée?

Question 19

- Si cette méthode devait être adoptée, devrait-on la rendre obligatoire, devrait-elle être adoptée en tant que position par défaut ou établie comme régime de protection?

Question 20

- Devrait-il y avoir un plafond sur le montant de coûts pouvant être admissible à un traitement en vertu d'une telle méthode, en tant que montant en dollar ou pourcentage des coûts totaux?) Dans l'affirmative, quel devrait-être ce plafond?

Question 21

- Êtes-vous d'avis que le Canada devrait introduire des restrictions aux caractéristiques susceptibles d'être prises en compte pour les transactions financières intra-groupe conformément à celles décrites ci-dessus?

Question 22

- Dans l'affirmative, doit-il y avoir d'autres caractéristiques?

Question 23

- Ces règles doivent-elles être appliquées sur une base universelle ou seulement dans certains cas?