

Canada  
Fiscalité

## Personnes-ressources

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

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

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

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

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

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

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

## Liens utiles

**Prix de transfert**

**Services de fiscalité de Deloitte**

## Alerte sur les prix de transfert Rapport final sur les actions 8 à 10 du projet BEPS : Directives sur l'application du principe de pleine concurrence (y compris en matière de risques et de requalification)

Le 15 octobre 2015

Le 5 octobre 2015, en prévision de la réunion des ministres des Finances des pays du G20 organisée à Lima le 8 octobre, le Secrétariat de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) a **publié** treize rapports ainsi qu'un exposé des actions 2015 présentant les consensus concernant les actions du projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices (BEPS). L'objectif est de former une approche globale et uniforme du cadre fiscal international, y compris des recommandations pour les législations nationales et des principes internationaux en vertu du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et de ses lignes directrices en matière de prix de transfert. En vue de leur adoption par les gouvernements, elles sont classées en « standards minimums », « meilleures pratiques » et « recommandations ». L'OCDE poursuivra son travail sur certains aspects complémentaires dans les années à venir.

Dans les documents publiés en 2015, les révisions du chapitre I des *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* (les « principes ») ont été intégrées au rapport final de 186 pages intitulé *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation – Actions 8-10* (rapport sur les actions 8 à 10) (ce rapport sera bientôt disponible en français). Les révisions comprennent notamment des mises à jour et des directives visant à tenir compte de la nécessité de délimiter la transaction réellement effectuée et d'en calculer le prix, à déterminer l'attribution appropriée des risques, à régler les cas où des parties fournissent des capitaux sans exercer de fonctions ainsi qu'à définir les circonstances exceptionnelles où la « requalification » d'une transaction pourrait être effectuée par une autorité fiscale. Le rapport contient également les directives déjà émises sur les économies de localisation, la main-d'œuvre assemblée et les synergies de groupe.

## Détermination des transactions intragroupe, y compris en matière de risques

La délimitation de la transaction réellement effectuée par des parties associées constitue un ajout clé aux principes énoncés dans le rapport sur les actions 8 à 10. Pour effectuer cette délimitation, il est important de déterminer les relations commerciales ou financières entre les parties associées ainsi que les caractéristiques de ces relations qui sont pertinentes sur le plan économique. Les directives soulignent également que les dispositions contractuelles constituent le point de départ de l'analyse des prix de transfert. Toutefois, c'est le comportement des parties qui sera déterminant dans l'interprétation des contrats pour calculer les prix. Ces directives sont conformes aux travaux du G20 et de l'OCDE sur le calcul des prix de transfert des actifs incorporels.

En matière de prix de transfert, les risques sont définis comme « l'effet de l'incertitude sur les objectifs d'une entreprise ». L'identification des risques, de même que celle des fonctions exercées et des actifs utilisés, est cruciale dans le cadre de l'analyse des prix de transfert. Les principes, énoncés dans le rapport sur les actions 8 à 10, définissent un cadre d'analyse des risques :

1. identifier les risques économiquement significatifs avec précision;
2. identifier l'hypothèse contractuelle relative à chaque risque;
3. effectuer une analyse fonctionnelle afin d'identifier les risques et d'autres faits, en tenant compte du comportement des parties, des fonctions de contrôle et d'atténuation des risques ainsi que de la capacité financière d'assumer les risques;
4. déterminer :
  - i) si l'hypothèse contractuelle relative au risque est cohérente avec le comportement;
  - ii) si la partie qui assume le risque exerce un contrôle sur celui-ci et a la capacité financière de l'assumer;
5. si la partie qui assume le risque n'exerce pas de contrôle sur celui-ci et n'a pas la capacité financière de l'assumer, attribuer le risque à la société du groupe qui exerce le plus grand contrôle sur le risque et qui a la capacité financière de l'assumer;
6. tenir compte de tous les faits, y compris l'analyse des risques, au moment de déterminer les prix.

L'hypothèse contractuelle relative au risque constitue le point de départ, mais il faut pour cela que l'entente soit intervenue avant que les résultats liés aux risques soient connus (c'est-à-dire, approche *ex ante*). Pour exercer un contrôle sur un risque, une partie doit avoir à la fois la capacité (compétence) et la fonction (prise de décisions) nécessaires. Le contrôle s'entend de la prise en charge ou de la réduction d'un risque, ou encore de la réaction à ce risque. L'atténuation des risques et les activités préliminaires à la prise de décisions peuvent être sous-traitées. Dans ce cas, la société qui contrôle le risque doit établir des objectifs relatifs à l'activité sous-traitée, évaluer l'atteinte de ces objectifs et embaucher le fournisseur de services (puis mettre fin aux ententes avec ce dernier). Le simple fait d'officialiser des décisions qui ont été prises ailleurs, par exemple lorsque des documents liés à la décision sont signés pendant une réunion du conseil d'administration, n'est pas considéré comme une fonction de prise de décision suffisante pour établir la preuve d'un contrôle sur un risque. De plus, l'établissement de politiques relatives à un risque particulier ne suffit pas à prouver qu'il y a contrôle sur ce risque.

Dans l'analyse de l'hypothèse relative à un risque, la capacité financière d'assumer ce risque et le contrôle constituent des critères d'égale importance. Pour déterminer la « capacité financière d'assumer le risque », on tient compte de l'accès à du financement (en tenant pour acquis que la société est indépendante) afin de prendre en charge ou de réduire le risque, de payer pour des fonctions d'atténuation de celui-ci et d'en assumer les conséquences s'il se matérialise.

Une partie qui n'assume pas un risque ni ne contribue à son contrôle n'a pas droit aux bénéfices imprévus et n'est pas tenue d'assumer les pertes imprévues attribuables à ce risque.

### **Financement d'activités sans exercice de fonctions connexes (« cash boxes »)**

Les directives traitent des cas où un membre du groupe qui détient du capital offre du financement, mais exerce peu d'activités, sinon aucune (« cash box »). Si une « cash box » n'exerce pas de contrôle sur le risque financier associé à son financement (par exemple, parce qu'elle se contente de fournir des capitaux quand on le lui demande, sans évaluer la solvabilité de la partie réceptrice), le risque est attribué à l'entité du groupe qui exerce les fonctions de contrôle et qui a la capacité financière d'assumer le risque. L'entité qui offre du financement n'a pas droit à mieux qu'un rendement sans risque (ou moins si la transaction n'est pas commercialement rationnelle et que le principe de non-reconnaissance s'applique – voir ci-dessous). D'autres mesures du projet BEPS pourraient concerner les « cash boxes », notamment les principes en matière de déductions d'intérêts, les règles concernant les sociétés étrangères contrôlées, le standard minimum relatif à l'utilisation abusive des conventions et les règles anti-abus nationales.

### **Reconnaissance des transactions clairement délimitées**

Les directives indiquent qu'il faut tout mettre en œuvre pour déterminer la nature réelle de la transaction et calculer le prix de la transaction clairement délimitée dans un contexte de pleine concurrence. Seules des circonstances exceptionnelles justifient que les autorités fiscales ne tiennent pas compte de la transaction réelle (« non-reconnaissance », auparavant appelée « requalification ») ou lui substituent une autre transaction. Le simple fait que ses conditions soient différentes de celles applicables à des tiers ne signifie pas qu'une transaction ne doit pas être reconnue.

Les règles relatives à la non-reconnaissance d'une transaction réelle (y compris les nouveaux exemples) sont fondées sur la notion de rationalité commerciale et sur l'évaluation des perspectives et des options réalistes de chaque partie au moment de conclure la transaction. Une transaction peut ne pas être reconnue si elle diffère de celle qu'auraient effectuée des sociétés agissant de façon commercialement rationnelle dans des circonstances comparables, et si cela empêche la détermination d'un prix acceptable pour les deux parties. Si la transaction réelle n'est pas reconnue et qu'on lui substitue une autre à des fins de calcul des prix de transfert, la nouvelle transaction doit lui ressembler le plus possible, tout en donnant lieu à un résultat commercialement rationnel.

### **Économies de localisation et caractéristiques du marché local**

Selon les directives, les caractéristiques du marché géographique où la société exerce ses activités peuvent influencer sur la comparabilité et les prix déterminés dans des conditions de pleine concurrence. Il faut tenir compte, dans le cadre des analyses de comparabilité, des économies attribuables à une présence dans un

marché particulier (c'est-à-dire les économies de localisation) et d'autres avantages ou inconvénients attribuables au marché local :

- économies de localisation et autres caractéristiques du marché local – existence, montant et attribution de ces économies;
- main-d'œuvre assemblée – une société assemble un groupe d'employés aux compétences ou à l'expérience uniques, ce qui se traduit par des avantages;
- synergies de groupe – les avantages qui en découlent (comme les escomptes de volume sur les achats) doivent être attribués aux entités qui y contribuent.

### Prochaines étapes pour l'OCDE et le G20

Il est prévu que les dirigeants du G20 approuveront définitivement les documents en novembre 2015. Il faudra du temps avant qu'un nouvel ensemble de principes soit officiellement publié après les approbations et les travaux en cours, mais, comme l'indique l'exposé des actions qui accompagne les rapports finaux publiés le 5 octobre 2015, l'OCDE souhaite que les révisions des principes s'appliquent immédiatement, même si d'autres changements liés au projet BEPS devront être mis en œuvre au moyen de conventions fiscales ou de modifications des lois fiscales nationales.

Parmi les documents publiés en 2015, le Secrétariat de l'OCDE a émis un résumé de l'état des travaux en cours sur le recours au partage des bénéfices, avant que des directives soient intégrées dans les Principes. Un projet pour commentaires sur cette question devrait être publié avant la consultation publique qui aura lieu en mai 2016. Les directives en matière de partage des bénéfices devraient être déterminées d'ici le 30 juin 2017.

### Commentaires de Deloitte

Les travaux sur les risques et la non-reconnaissance sont axés sur la clarification et la mise au point de propositions qui ont fait consensus ou presque dans le cadre des consultations (comme la délimitation de la transaction réellement effectuée), l'abandon de notions peu pratiques et difficiles à définir (comme les notions de « dangers moraux » et de « mesures spéciales ») et l'identification des enjeux au sujet desquels des directives et des exemples seraient utiles. Un certain nombre de précisions ont été apportées; on a notamment clarifié l'application, dans la pratique, du critère de la rationalité commerciale pour la reconnaissance des transactions effectuées et clairement établi que la capacité financière d'assumer les risques est aussi importante que le contrôle des risques dans le contexte des prix de transfert.

Pour les sociétés, la difficulté consistera à veiller à ce que les risques soient identifiés et analysés conformément au cadre établi, ce qui représentera probablement un exercice de conformité considérable. Les directives ne sont pas propres à un secteur, et elles s'appliquent de la même façon aux secteurs de l'assurance, des banques et des autres services financiers. Une note indique qu'il faut tenir compte de l'approche réglementaire en matière de risques pour les sociétés de services financiers et faire référence aux directives en vigueur à cet égard qui se retrouvent dans le *Rapport de 2010 sur l'attribution de profits aux établissements stables* de l'OCDE.

L'OCDE a tenté de régler le problème des « cash boxes » au moyen de plusieurs mesures visant à modifier le comportement. Elle indique notamment que le financement offert par des entités exerçant peu de fonctions, qui ne disposent ni de la capacité ni de la performance fonctionnelle pour contrôler les risques, ne devrait donner droit qu'à un rendement sans risque.

Il semble peu probable qu'un nouvel ensemble de Principes soient publiés avant 2017. Les nouvelles directives de l'OCDE seront sans doute intégrées dans les règles nationales sur les prix de transfert par blocs, selon leur interaction avec les règles de chaque pays. Au Canada, lorsqu'elles seront connues, les nouvelles directives consolidées devraient être adoptées rapidement. Dans de nombreux secteurs, on considère que les nouvelles directives constituent une meilleure explication du fonctionnement du principe fondamental de pleine concurrence, et que, par conséquent, il n'est peut-être pas nécessaire de modifier les lois ou les conventions bilatérales. On constate que les nouvelles directives sont déjà appliquées dans le cadre de litiges en cours sur les prix de transfert par des autorités fiscales; cette situation peut poser problème, compte tenu du fait que des directives différentes étaient en vigueur au moment de l'analyse des transactions et des prix. La meilleure pratique pour les entreprises est de tenir compte des directives révisées dès que possible.

*Muris Dujic, Toronto*

*Simon Gurr, London*

*Alex Evans, Burlington*

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

**Deloitte tax@hand**

**iOS**

**Android**

**BlackBerry**

---

**Accueil | Avis juridique | Confidentialité**

La Tour Deloitte  
1190 avenue des Canadiens-de-Montréal, Bureau 500  
Montréal, Québec H3B 0M7 Canada

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

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

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

Deloitte désigne une ou plusieurs entités parmi Deloitte Touche Tohmatsu Limited, société fermée à responsabilité limitée par garanties du Royaume-Uni, ainsi que son réseau de cabinets membres dont chacun constitue une entité

juridique distincte et indépendante. Pour obtenir une description détaillée de la structure juridique de Deloitte Touche Tohmatsu Limited et de ses sociétés membres, voir [www.deloitte.com/ca/apropos](http://www.deloitte.com/ca/apropos).

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

 **Fils de nouvelles RSS Deloitte**

Si vous ne voulez pas recevoir d'autres messages électroniques commerciaux de Deloitte à l'avenir, veuillez envoyer ce courriel à l'adresse [unsubscribe@deloitte.ca](mailto:unsubscribe@deloitte.ca).

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