

Canada
Fiscalité

Personnes-ressources

Leader national en Prix de transfert

Markus Navikenas
403-267-1859

Québec
David Francescucci
514-393-5308

Bernard Barsalo
514-393-7096

Ontario
Jean-Jacques Lefebvre
613-751-5270

Shiraj Keshvani
613-751-5293

Tony Anderson
905-315-6731

Toronto
Muris Dujsic
416-601-6006

Richard Garland
416-601-6026

Norma Kraay
416-601-4678

Alberta
Markus Navikenas
403-267-1859

Keith Falkenberg
403-267-0621

Colombie-Britannique
Rob Stewart
604-640-3325

[Liens connexes](#)
[Prix de transfert](#)

[Nos services de fiscalité](#)

[Mise à jour de l'abonnement](#)

Alerte en prix de transfert

La Cour suprême du Canada accorde une victoire partielle à GlaxoSmithKline, mais l'histoire n'est pas finie

Le 19 octobre 2012

Le 18 octobre 2012, la Cour suprême du Canada (la CSC) a rendu un arrêt très attendu dans l'affaire *GlaxoSmithKline Inc. (Glaxo)*, concluant que tant le pourvoi de la Couronne que le pourvoi incident de GlaxoSmithKline Inc. (« Glaxo Canada ») devaient être rejetés et confirmant la décision rendue par la Cour d'appel fédérale (CAF). La CSC a conclu que pour appliquer comme il se doit le principe de pleine concurrence, il faut tenir compte des autres opérations intersociétés pertinentes et a donc renvoyé l'affaire devant la Cour canadienne de l'impôt (CCI) afin de déterminer à nouveau le prix de pleine concurrence sur cette base.

Bien que cet arrêt confirme que le prix des opérations intersociétés ne doit pas être établi indépendamment de toute autre opération intersociétés pertinente, il laisse place à interprétation pour bien des questions sur la façon dont cela devrait être fait en pratique.

Contexte

L'affaire *Glaxo* porte sur l'établissement du prix de transfert relatif à l'achat de ranitidine, un ingrédient pharmaceutique actif breveté utilisé pour lutter contre les ulcères d'estomac. La ranitidine a été découverte en 1976 par la société mère de Glaxo Canada basée au Royaume-Uni (« Glaxo R-U ») et il avait alors été établi qu'elle possédait des propriétés supérieures à celles des médicaments antiulcéreux disponibles à l'époque. Glaxo R-U a créé la marque « Zantac » pour désigner le médicament qui contenait la ranitidine. La vente de Zantac a été approuvée au Canada en 1981 et Glaxo Canada a lancé le médicament sur le marché en 1982. Compte tenu de ses propriétés de qualité supérieure, il a été possible pour Glaxo de vendre Zantac à un prix plus élevé tout en s'emparant d'une importante part de marché.

Pendant les années d'imposition concernées, Glaxo Canada a commercialisé Zantac aux termes d'un contrat de licence entre Glaxo Canada et Glaxo R-U. Ce contrat de licence portait sur l'ensemble des produits Glaxo, et pas seulement sur Zantac. Le contrat de licence donnait à Glaxo Canada le droit de fabriquer, d'utiliser et de vendre des produits exclusifs; le droit de se servir de marques de commerce (dont Zantac); l'accès à de nouveaux produits et à des améliorations; le droit à des documents de marketing et d'enregistrement de produits; et le droit de demander à une société liée

de fournir des matières premières. Glaxo Canada s'est procuré de la ranitidine auprès d'une société liée située en Suisse, Adechsa S.A. (« Adechsa »). Entre 1990 et 1993, Glaxo Canada a payé plus de 1 500 \$ par kilogramme pour de la ranitidine.

Avant février 1993, un système d'octroi obligatoire de licences existait au Canada. Ce système permettait la commercialisation et la vente d'une version générique des produits pharmaceutiques brevetés (à condition de respecter les conditions habituelles d'approbation et d'enregistrement) en échange d'une redevance de 4 pour cent versée au titulaire du brevet. Généralement, les produits génériques étaient lancés à un niveau de prix inférieur à celui des médicaments de marque. Deux sociétés ont commencé à vendre des versions génériques de produits à base de ranitidine au Canada en 1987 et 1989, respectivement. Ces deux sociétés ont acheté la ranitidine dont elles avaient besoin dans la fabrication de leurs médicaments génériques auprès de fournisseurs avec lesquels elles n'avaient aucun lien de dépendance. Entre 1990 et 1993, le prix auquel les sociétés de médicaments génériques achetaient la ranitidine était généralement inférieur à 300 \$ par kilogramme.

L'Agence du revenu du Canada (ARC) a rajusté le prix de transfert payé par Glaxo Canada pour la ranitidine pour les années d'imposition 1990 à 1993 en vertu de l'ancien paragraphe 69(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (LIR) (la disposition précédente comprenant les règles sur les prix de transfert qui se retrouvent maintenant à l'article 247 de la LIR) afin de le porter au niveau du montant le plus élevé payé par les sociétés de médicaments génériques pour la ranitidine. Le rajustement effectué par l'ARC a eu pour conséquence d'accroître le revenu imposable de Glaxo Canada de 51 millions de dollars canadiens. Le paragraphe 69(2) prévoyait que le montant payé par le contribuable à une personne non-résidente avec laquelle il a un lien de dépendance ne peut pas être supérieur au montant « qui aurait été raisonnable dans les circonstances si la personne non-résidente et le contribuable n'avaient eu aucun lien de dépendance ».

Décisions des tribunaux inférieurs

La décision de la Cour canadienne de l'impôt

Glaxo Canada a fait appel de l'avis de cotisation de l'ARC auprès de la Cour canadienne de l'impôt (CCI). La cause a été entendue devant la CCI au cours de la première partie de l'année 2006 et la décision a été rendue le 30 mai 2008.

En première instance, le ministre du Revenu national a soutenu la position que les achats de ranitidine par les sociétés de médicaments génériques auprès de fabricants n'ayant aucun lien de dépendance étaient des opérations comparables, et que le prix de pleine concurrence ne pouvait dépasser ce montant. Pour Glaxo Canada, la comparaison avec les sociétés de médicaments génériques n'était pas appropriée, parce que ses conditions commerciales étaient différentes de celles de ces sociétés et parce que les normes de fabrication de la ranitidine achetée par ces sociétés n'étaient pas les mêmes. La position de Glaxo Canada reposait sur l'argument que, pour établir un prix raisonnable, il eût fallu prendre en compte tout à la fois ses contrats de licence et de fourniture avec Glaxo R-U et Adechsa. Pour sa part, le ministre était d'avis que le contrat de licence ne devait pas être pris en compte pour déterminer le prix de la ranitidine.

La CCI a déterminé que « selon la preuve, la ranitidine était le seul élément de valeur que Glaxo Canada avait reçu aux termes du contrat de fourniture ». La CCI a alors conclu, s'appuyant sur des décisions judiciaires précédentes, que le contrat de

fourniture avec Adechsa et le contrat de licence avec Glaxo R-U portaient sur des questions différentes et devaient donc être indépendamment pris en compte. Sur cette base, la CCI a décidé en faveur du ministre, établissant le prix de la ranitidine au montant payé par les sociétés de médicaments génériques, apportant seulement un faible rajustement de 25 \$ par kilogramme en considération d'opérations additionnelles de fabrication effectuées par Adechsa.

La décision de la Cour d'appel fédérale

Glaxo Canada a fait appel de la décision de la CCI auprès de la Cour d'appel fédérale (CAF) s'appuyant sur le fait que le juge de première instance avait commis une erreur dans son interprétation du paragraphe 69(2) de la LIR quant à la détermination des circonstances qui étaient pertinentes pour établir « le montant raisonnable ». Glaxo Canada a soutenu que le véritable critère est de savoir si « l'homme ou la femme d'affaires raisonnable se trouvant dans la situation de l'appelante mais n'ayant aucun lien de dépendance avec Adechsa aurait payé le même montant que celui payé à Adechsa par l'appelante ». La position de Glaxo Canada était, en définitive, que le prix était raisonnable, considérant la possibilité de vendre le produit fini sous la marque Zantac, de même que d'autres facteurs, comme l'accès à d'autres produits de Glaxo R-U.

La CAF a conclu que le juge de première instance avait effectivement commis une erreur en décidant que le contrat de licence avec Glaxo R-U n'était pas un élément pertinent. La CAF a retenu l'argument de Glaxo Canada et conclu que le critère qu'il fallait appliquer était si l'homme ou la femme d'affaires raisonnable consentirait à payer le montant qui a été payé à Adechsa. La CAF a fait remarquer que, même s'il était possible à n'importe qui d'acheter de la ranitidine aux prix pratiqués sur le marché par un vendeur disposé à lui vendre, dans la réalité commerciale, si un tel acheteur voulait commercialiser le produit fini sous la marque Zantac et en obtenir un prix supérieur, le contrat de licence était une « circonstance » qu'il fallait prendre en compte. Dans ces conditions, la CAF a conclu que le juge de la CCI avait fait une erreur de droit en déterminant que le prix du médicament générique était le prix approprié en vertu du paragraphe 69(2) de la LIR. La CAF a donc renvoyé l'affaire devant la CCI afin que soit déterminé correctement le prix de pleine concurrence, compte tenu des circonstances du contrat de licence.

Appels devant la Cour suprême

L'appel de la Couronne

La Couronne a fait appel de la décision de la CAF devant la CSC. Dans son appel, la Couronne a soutenu que la recherche d'un prix de pleine concurrence doit porter sur le bien particulier, l'opération particulière et les participants particuliers à cette opération. La Couronne a soutenu que le critère de l'homme ou de la femme d'affaires raisonnable, qui a été développé dans le contexte de l'interprétation d'autres dispositions de la LIR, ne convenait pas pour résoudre des questions relatives aux prix de transfert. Selon la Couronne, ce critère, tel qu'il a été adopté par la CAF, exige que le ministre accepte les circonstances (comme la licence avec Glaxo R-U) telles qu'elles sont, alors que la Couronne estime que les dispositions de la loi applicables dans ce cas nécessitent que le ministre ignore ces circonstances où il y a un lien de dépendance. La Couronne a soutenu en outre que l'approche de la CAF irait à l'encontre de celle d'autres membres de l'OCDE, ce qui entraînerait une grande incertitude.

L'appel incident de Glaxo Canada

Glaxo Canada a fait appel de la décision de la CAF, soutenant que la CAF avait commis une erreur en renvoyant l'affaire devant la CCI afin de déterminer à nouveau le prix de pleine concurrence en tenant compte des circonstances appropriées. La position de Glaxo Canada était qu'elle avait réussi à réfuter les hypothèses formulées par le ministre relativement à la cotisation et que, par conséquent, il ne convenait pas de faire réentendre l'affaire en utilisant une autre approche. Ayant conclu que la cotisation établie par le ministre n'était pas correcte, la CAF aurait dû l'annuler.

La décision de la Cour suprême

La CSC a conclu que l'appel de la Couronne et l'appel incident de Glaxo Canada devaient être rejetés et que la détermination du prix de transfert devait être renvoyée devant la CCI. La Cour s'est déclarée d'accord avec l'arrêt de la CAF, à savoir que pour que le principe de pleine concurrence soit appliqué comme il se doit, il faut considérer les « caractéristiques économiques des situations prises en compte », ce qui veut dire tenir compte des autres opérations qui influent sur le prix de transfert considéré, en l'occurrence le contrat de licence. La CSC a estimé que Glaxo Canada a pu payer pour certains droits et avantages qui lui étaient conférés en vertu du contrat de licence par le biais des prix payés à Adechsa pour la ranitidine, et que le fait de tenir compte à la fois des contrats de licence et de fourniture « permet de broser un tableau réaliste des bénéfices réalisés par Glaxo Canada ».

Tout en soulignant que les Principes de l'Organisation de coopération et développement économiques (l'OCDE) en matière de prix de transfert de 1979 et 1995 n'ont pas la même force contraignante qu'une loi canadienne, la CSC s'est malgré tout appuyée sur ces principes pour parvenir à sa décision. Bien que le critère « raisonnable dans les circonstances » que l'on retrouve au paragraphe 69(2) de la LIR ait depuis été remplacé par un critère relatif au « lien de dépendance » que l'on retrouve à l'article 247, les problèmes sont les mêmes dans les deux cas.

La CSC a aussi conclu que le prix de pleine concurrence de la ranitidine reste encore à déterminer et que, pour cela, il faudra examiner les circonstances découlant du lien entre le contrat de licence et le contrat de fourniture. Elle renvoie cette détermination à la CCI, tout en donnant des indications supplémentaires :

1. La détermination du prix de transfert n'est pas une science exacte, il faut donc « laisser place à une certaine latitude ». La Cour poursuit en disant que « Dès lors que le prix de transfert se situe à l'intérieur de ce que le tribunal estime être une fourchette raisonnable, les conditions prévues au par. 69(2) seraient respectées. » C'est là un point important dans la mesure où il vient corroborer l'opinion généralement partagée que les prix de pleine concurrence doivent être déterminés en fonction de fourchettes raisonnables, ce qui n'est pas incompatible avec les directives de l'ARC à ce sujet.
2. En évaluant les éléments de preuve « il ne faut pas perdre de vue les fonctions et les rôles respectifs de Glaxo Canada et du groupe Glaxo », et « la détermination du prix de transfert ne devrait pas se traduire par une mauvaise répartition des gains, qui ne tiendrait pas compte de ces différentes fonctions ainsi que des ressources et des risques inhérents à chacune. » Bien que cela ne soit pas tout à fait clair, la CSC semble référer à Glaxo R-U de même qu'au groupe mondial de sociétés qu'elle chapeaute lorsqu'elle mentionne ici le groupe Glaxo. À ce titre, il n'est pas clair si l'indication signifie qu'il ne devrait pas y avoir une mauvaise répartition des profits entre Glaxo Canada et toutes

les autres sociétés affiliées prises dans leur ensemble ou si cela veut dire qu'il ne devrait pas y avoir de mauvaise répartition des profits à n'importe laquelle des entités de Glaxo.

3. La CSC rappelle à la CCI que les intérêts de chaque participant à l'opération doivent être pris en compte. C'est là un élément fondamental du principe de pleine concurrence qui est compatible avec les Principes de l'OCDE en matière de prix de transfert et les directives de l'ARC. Plus particulièrement, la Cour suggère de prendre en considération des options raisonnables sur le plan économique pour les participants à l'opération pour déterminer les prix de transfert.
4. Il faut tenir compte du fait que des distributeurs sans lien de dépendance ont acquis de la ranitidine auprès d'un fournisseur du groupe Glaxo à des prix supérieurs à ceux des produits génériques. Bien que cette indication se rapporte spécifiquement aux faits propres à ce dossier, elle rappelle aussi que d'autres arrangements de pleine concurrence doivent être pris en considération pour guider une analyse de comparabilité ou l'établissement de prix de transfert, même si ces arrangements spécifiques de pleine concurrence ne sont pas suffisamment comparables pour pouvoir s'y fier entièrement.

Conclusion

La décision de la CSC donne aux contribuables et à leurs conseillers les éclaircissements dont ils ont besoin dans les situations où les opérations sont « regroupées ». Par contre elle laisse la partie la plus difficile – la détermination d'un prix de pleine concurrence – aux soins de la CCI. Les indications fournies par la cour pourraient se révéler difficiles à appliquer en fonction des faits déjà présentés devant les tribunaux inférieurs et considérant que ceux-ci remontent en grande partie à il y a plus de 20 ans.

Richard Garland et Hernan Allik, Toronto

Accueil | Sécurité | Avis juridique | Confidentialité

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

© Samson Bélair/Deloitte & Touche s.e.n.c.r.l. et ses sociétés affiliées.
TM/MC © Comité olympique canadien, 2011. Utilisé sous licence.

Cette publication est produite par Samson Bélair/Deloitte & Touche 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 et l'information qu'il contient à vos propres risques.

Deloitte, connu sous l'appellation Samson Bélair/Deloitte & Touche s.e.n.c.r.l. au Québec, est l'un des cabinets de services professionnels les plus importants au Québec et au Canada, offrant des services dans les domaines de la certification, de la fiscalité, de la consultation et des conseils financiers. Au Québec, quelque 1 900 personnes mettent régulièrement à contribution leur expertise pour des clients venant de tous les secteurs de l'économie. Comptant plus de 8 000 personnes réparties dans 56 bureaux au pays, Deloitte est déterminé à être la norme d'excellence.

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.

www.deloitte.ca

 **Fil RSS**

Désabonnement

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.

