



Note d'information à l'intention des directeurs financiers

Les prix de transfert causent toujours des maux d'estomac Août 2008

Les prix de transfert causent toujours des maux d'estomac

Le récent jugement de la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *GlaxoSmithKline Inc. (Glaxo)* est important pour la question de la détermination des prix de transfert au Canada même si la cause a été portée en appel devant la Cour d'appel fédérale.

Introduction

La détermination des prix de transfert représente un enjeu majeur pour de nombreuses multinationales qui partagent des produits, des services et des biens incorporels entre sociétés affiliées. Le prix des opérations entre sociétés affiliées dans différents ressorts territoriaux doit être fondé sur des prix de pleine concurrence qui doivent être acceptables pour les autorités fiscales de multiples territoires. En 1995, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) a publié les principes applicables en matière de prix de transfert. De nombreux pays, dont le Canada, en ont repris les principes généraux dans leurs politiques de détermination des prix de transfert et leurs pratiques de vérification. L'Agence du revenu du Canada (ARC) donne un aperçu de ses pratiques administratives en la matière dans la circulaire d'information (IC) 87-2R, *Prix de transfert international*. Elle a publié d'autres lignes directrices sur sa position sur divers sujets dans des notes de service sur les prix de transfert¹.

Prix de pleine concurrence

Bien que le principe de pleine concurrence soit simple, la détermination d'un prix de pleine concurrence n'est pas une science exacte et elle exige souvent que l'on pose d'importants jugements professionnels pour interpréter et adapter l'information financière disponible. Dans l'IC 87-2R, l'ARC classe les méthodes de détermination des prix de transfert selon un ordre hiérarchique précis. Elle indique que c'est la méthode connue sous le nom de méthode du prix comparable sur le marché libre (PCML), si elle est applicable, qui assure le meilleur degré de comparabilité. Selon cette méthode, le prix de transfert est déterminé à partir d'une opération d'achat ou de vente interne ou externe, conclue avec une partie n'ayant aucun lien de dépendance selon des modalités et conditions semblables. L'IC 87-2R prévoit aussi que d'autres méthodes peuvent être utilisées si l'information de qualité sur les opérations de pleine concurrence est insuffisante ou que des différences entre opérations contrôlées et

1 www.cra-arc.gc.ca/tx/nnsrdnts/cmmn/trns/menu-fra.html

opérations de pleine concurrence ne peuvent être quantifiées de façon raisonnable. Plutôt que de comparer le prix du produit ou du service, comme c'est le cas avec la méthode du PCML, les autres méthodes comparent les marges brutes ou nettes réalisées.

Conséquences potentielles liées à une contestation des prix de transfert

La détermination et la documentation de politiques de détermination des prix de transfert défendables représentent un objectif clé pour de nombreuses multinationales. Avec l'intensification constante des examens financiers et de l'activité de vérification dans ce domaine à l'échelle internationale, les coûts potentiels d'un litige sont beaucoup trop importants pour être ignorés. Voici un aperçu des conséquences qui risquent de découler d'une contestation des prix de transfert par une administration fiscale donnée :

- 1) Des coûts doivent être engagés pour répondre aux questions et aux demandes de renseignements des vérificateurs.
- 2) Le redressement d'un prix de transfert peut entraîner des impôts et intérêts additionnels.
- 3) Il existe un risque de redressement secondaire où tout paiement excédentaire par une filiale canadienne à sa société mère étrangère est considéré comme un dividende réputé, avec les retenues d'impôt applicables.
- 4) Une pénalité, fondée non pas sur un rajustement d'impôt mais plutôt sur un pourcentage du redressement du prix de transfert, peut être imposée. Une pénalité pourrait donc être calculée, même si le contribuable n'est pas imposable au Canada pour la période visée.
- 5) Il peut y avoir double imposition lorsque l'allègement par l'autorité compétente n'est pas disponible ou que l'application d'un tel allègement a un coût.

Arrêt *Glaxo*

L'arrêt *Glaxo* est instructif à plusieurs égards². Bien que le jugement soit fondé sur les dispositions antérieures de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, il donne un aperçu fort intéressant de la façon dont le tribunal aborde la question des prix de transfert.

GlaxoSmithKline Inc. (Glaxo) est une filiale canadienne de Glaxo Group Ltd. (Glaxo Group), une société du R.-U. En vertu d'un contrat d'approvisionnement, Glaxo a acheté d'une société affiliée l'ingrédient actif d'un médicament destiné à soulager les ulcères et brûlures d'estomac. De plus, en vertu d'un contrat de licence distinct, Glaxo a versé à Glaxo Group une redevance de 6 % sur les ventes du produit final,

² Le jugement de la Cour canadienne de l'impôt est rapporté sous le numéro de dossier 98-712(IT)G et il peut être consulté à <http://decision.tcc-cci.gc.ca/en/2008/2008tcc324/2008tcc324.html>

en contrepartie de divers services et biens incorporels, dont les droits de vente du produit et d'acquisition de matières premières, d'utilisation de marques du fabricant, d'enregistrement des matières et d'obtention d'une aide technique, le soutien en matière de commercialisation et l'indemnisation en cas de poursuite pour contrefaçon de brevet. Pendant ce temps, deux autres sociétés pharmaceutiques canadiennes vendaient des versions génériques du médicament et achetaient le même ingrédient actif auprès de fournisseurs indépendants au Canada à un prix nettement moindre.

Glaxo prétendait que le prix payé pour son ingrédient était raisonnable dans les circonstances, citant à l'appui de ses dires les marges semblables de titulaires de licence européens. Elle estimait également que sa situation n'était pas comparable à celle de fabricants de produits génériques. L'ingrédient qu'elle achetait était fabriqué selon les normes internationales de Glaxo relatives à la santé, la sécurité et l'environnement que les fabricants de produits génériques n'étaient pas tenus de respecter. Glaxo faisait aussi valoir que le coût total de l'ingrédient devrait inclure les redevances versées et que les avantages prévus dans le contrat de licence étaient pertinents pour la détermination d'un prix de pleine concurrence approprié.

Le tribunal n'a pas retenu le point de vue de Glaxo. En effet, la Cour canadienne est d'accord avec l'ARC qui arguait que le prix de l'ingrédient ne devrait pas excéder le prix le plus élevé payé par les fabricants de produits génériques. De même, le juge convient avec l'ARC que les contrats d'approvisionnement et de licence portaient sur des questions différentes et qu'ils devaient donc être examinés séparément. Par conséquent, le juge n'a pas examiné l'entente commerciale dans son ensemble. S'il l'avait fait, il aurait peut-être conclu que la redevance de 6 % était trop faible, de sorte que le résultat final aurait pu se rapprocher davantage du point de vue de Glaxo.

Réflexions sur l'arrêt *Glaxo*

Le jugement est important parce qu'il avalise la hiérarchie des méthodes d'établissement des prix de transfert de l'OCDE et de l'ARC. En particulier, il précise que la méthode du PCML est la méthode à privilégier si l'on dispose de renseignements comparables sur les prix. Il semble probable que ce jugement convaincra les entreprises d'effectuer une analyse en profondeur d'opérations comparables pour voir si elles peuvent les utiliser avant de recourir à une méthode fondée sur les bénéfices pour déterminer le prix. Le point de départ de ce type d'analyse, que les entreprises ignorent souvent, se trouve dans leurs propres opérations d'achat, de vente ou d'octroi de licence conclues avec des tiers. Cependant, la question de la comparabilité devrait être examinée avec soin, surtout quand on utilise des comparables sur d'autres marchés. Comme le jugement le souligne, les différences entre les marchés sont très difficiles à quantifier.

Un autre aspect important du jugement réside dans le fait que le tribunal reconnaît, comme l'ARC, que le prix de transfert devrait mettre l'accent sur l'opération plutôt que sur l'entente commerciale dans son ensemble, dont la marque, les droits de

brevet et les frais de recherche et de développement. Dans l'affaire *Glaxo*, l'existence de contrats d'approvisionnement et de licence distincts a contribué à l'adoption par le tribunal d'une vision étroite des opérations, qui a estimé que ces contrats contenaient leurs dispositions propres et qu'il n'y avait pas de recoupement entre eux. Cet aspect du jugement pourrait inciter les entreprises à revoir et à réévaluer les liens existant entre les activités dans différents contrats inter-sociétés pour s'assurer que le contexte économique global d'une opération est clair. Bien que cela ne se dégage pas clairement du jugement, le fait que l'ingrédient a été acheté dans un pays à faible taux d'imposition devrait servir d'avertissement aux entreprises que l'ARC contestera plus vigoureusement les causes semblables.

Finalement, compte tenu du temps qu'il faut aux tribunaux pour régler les problèmes de prix de transfert et de l'incertitude que ces délais entraînent, les sociétés pourraient envisager de recourir à d'autres solutions, comme le programme d'arrangements préalables en matière de prix de transfert de l'ARC.

Conclusion

Les percepteurs d'impôt du monde reconnaissent l'importance des prix de transfert. Un récent sondage international mené auprès de multinationales a révélé que plus de la moitié d'entre elles avaient fait l'objet d'une vérification des prix de transfert depuis 2003. De même, plus de 75 % des répondants estiment qu'ils feront probablement l'objet d'une telle vérification au cours des deux prochaines années. Au Canada, les sociétés qui effectuent des opérations transfrontalières avec des apparentés peuvent s'attendre à ce que l'ARC leur demande de produire la documentation requise de leurs prix de transfert avant ou pendant la vérification. Peu importe le résultat final de l'affaire *Glaxo*, les entreprises canadiennes qui ont des apparentés à l'étranger voudront peut-être revoir leurs politiques en matière d'établissement des prix de transfert pour s'assurer qu'elles répondent aux attentes actuelles.



Note aux directeurs financiers est également disponible à : www.icca.ca/cpr

Si vous avez des commentaires ou des suggestions, veuillez les adresser à :

Chris Hicks, CA, directeur de projets
Développement des connaissances
L'Institut Canadien des Comptables Agréés
277, rue Wellington Ouest
Toronto (Ontario) M5V 3H2

Courriel : chris.hicks@cica.ca
Téléphone : (416) 204.3233

Note aux directeurs financiers est une brochure ne faisant pas autorité qui a été préparée par les permanents du Conseil canadien de l'information sur la performance de l'ICCA.