
**Commentaires présentés au ministère des Finances du Canada dans le
cadre des consultations sur la réforme et la modernisation des règles
canadiennes sur les prix de transfert**

Lyne Latulippe
Michaël Robert-Angers¹

28 juillet 2023



¹ Lyne Latulippe (lyne.latulippe@usherbrooke.ca) est professeure titulaire au Département de fiscalité de l'École de gestion à l'Université de Sherbrooke. Elle est aussi chercheure principale de la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques (CFFP). Michaël Robert-Angers est chercheur à la CFFP. La CFFP remercie de son appui renouvelé le ministère des Finances du Québec et désire lui exprimer sa reconnaissance pour le financement dont elle bénéficie afin de poursuivre ses activités de recherche.

Table des matières

Mise en contexte	1
Un retard à rattraper.....	1
Réponses à certaines questions soulevées dans le document de consultation	4
Question 10	4
Question 11	5
Question 12	9
Question 13	10
Conclusion	11

Mise en contexte

En matière de prix de transfert, dans la mesure où deux administrations fiscales peuvent être appelées à examiner une même transaction pour appliquer leur législation nationale, l'harmonisation de ces règles facilite la réalisation des activités de conformité des contribuables et minimise le potentiel de double imposition. Il apparaît donc opportun que le Canada aligne ses règles, tant substantives qu'administratives, avec le consensus international.

Une des propositions de la réforme et de la modernisation des règles canadiennes de prix de transfert est « l'harmonisation des exigences actuelles en matière de documentation de l'article 247 LIR avec celles du Fichier local et de prendre (sic) des dispositions du Fichier principal obligatoire dans certains cas »². Le document de consultation produit par le ministère des Finances du Canada dans ce cadre fait également mention d'autres « 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 »³.

Nous avons analysé la pertinence de l'implantation du Fichier local et du Fichier principal pour le Canada dans le cadre d'un texte publié en 2018⁴. Nous recommandons alors d'inclure ces exigences à la législation canadienne dans la mesure où ces outils permettaient d'obtenir davantage d'information sur les transactions entre sociétés liées et de s'assurer du sérieux des multinationales dans la détermination des prix utilisés pour effectuer les transactions entre parties liées.

Notre réflexion à cet égard demeure sensiblement la même. Conséquemment, les commentaires émis dans le cadre de cette consultation, qui ne visent par ailleurs que les propositions relatives au Fichier local et au Fichier principal, reprennent certains éléments et s'inspirent fortement de notre texte de 2018.

Un retard à rattraper

Le Canada a été parmi les premiers pays à mettre en place une exigence de documentation ponctuelle avant les années 2000 avec l'adoption du paragraphe 247(4) L.I.R. en 1997⁵. Le Canada énonçait alors sa position quant à l'application des *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* (Principes de l'OCDE), incluant les exigences relatives à la documentation ponctuelle, dans la circulaire d'information 87-2R (maintenant annulée)⁶.

Avant la révision de 2017 des Principes de l'OCDE, ceux-ci faisaient état du recours à une approche raisonnable en matière de documentation des prix de transfert et aucune directive claire et détaillée n'était prévue. Depuis 2017 le chapitre V des Principes de l'OCDE intègre les

² Gouvernement du Canada (2023), ministère des Finances, *Consultation sur la réforme et la modernisation des règles canadiennes sur les prix de transfert*, p.38

³ *Id.*, p.36

⁴ Michaël Robert-Angers et Lyne Latulippe, « Transparence et information fiscale : outils privilégiés par le Canada avant et après la naissance du projet BEPS (actions 5, 12 et 13) », *Revue de planification fiscale et financière*, 2018, vol. 38, n° 2, 411-464.

⁵ Lyne Latulippe et Gilles Larin, « Les règles en matière de documentation des prix de transfert au Canada et à l'étranger : pire que le cube de Rubik? » *Revue de planification fiscale et financière*, 2013, Vol. 33, n° 1.

⁶ Agence du revenu du Canada, *IC87-2R ANNULÉ - Prix de transfert international* (en ligne) : <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pub/ic87-2/ic87-2r-f.pdf>.

recommandations du rapport de l'Action 13 concernant la documentation, dont le Fichier local et le Fichier principal.

De même, il est dorénavant prévu que « la meilleure pratique consiste à demander que le Fichier local soit finalisé au plus tard à la date limite de dépôt de la déclaration fiscale pour l'exercice considéré. Le Fichier principal doit être examiné et, si nécessaire, mis à jour au plus tard à la date limite de dépôt de la déclaration fiscale applicable à la société mère ultime du groupe multinational. »⁷ De plus, la version 2022 des Principes de l'OCDE propose également que les juridictions considèrent la mise en place de seuils de matérialité pour les transactions à documenter et pour les contribuables visés par cette obligation⁸.

Bien que le Canada fasse mention que la production de la documentation standard en matière de prix de transfert de la *Pacific Association of Tax Administrators* permet d'éviter l'imposition de pénalités relatives aux prix de transfert, il ne s'est pas prononcé à cet égard concernant la possibilité de produire le Fichier principal et le Fichier local⁹. Le Canada n'a pas publié de directive relative à ces outils alors que d'autres pays l'ont fait.

En effet, les recommandations de l'OCDE contenues à l'action 13 n'ont été endossées que partiellement lors de l'introduction de l'article 233.8 L.I.R. activant les exigences de la Déclaration pays par pays (DPP)¹⁰ pour les exercices déclarables d'un groupe d'entreprises multinationales (GEM)¹¹ qui commencent après 2015¹². L'article 233.8 L.I.R. répond ainsi à l'une des exigences minimales du cadre inclusif et prévoit la communication, par les entités mères ultimes canadiennes¹³, d'informations sur les activités de leurs Groupes d'entreprises multinationales (GEM). Le Canada a également adhéré à l'échange automatique des DPP entre juridictions¹⁴.

Malgré ceci, la page web du Gouvernement canadien portant sur le prix de transfert indique que « Les lois et les lignes directrices administratives concernant les prix de transfert du Canada respectent habituellement les principes de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). »¹⁵

Il devient donc nécessaire pour le Canada de prendre position et de clarifier ses exigences en matière de documentation de prix de transfert en vue d'arrimer celles-ci à celles des autres

⁷ OCDE (2022), *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, par. 5.30.

⁸ *Id.*, par. 5.32.

⁹ Agence du revenu du Canada, *Demandes de documentation ponctuelle* (en ligne : <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/impot/impot-international-non-residents/renseignements-ont-deplaces/prix-transfert/05r.html>).

¹⁰ Gouvernement du Canada, ministère des Finances (2016), *Notes explicatives relatives à la Loi de l'impôt sur le revenu, à la Loi sur la taxe d'accise, à la Loi de 2001 sur l'accise et à des textes connexes*, p. 152 (en ligne : <https://www.fin.gc.ca/drleg-apl/2016/bia-leb-1016-n-fra.pdf>).

¹¹ Par. 233.8(1) L.I.R. Une entité faisant partie des états financiers consolidés d'un groupe à des fins d'information financière ou qui devrait faire partie de ces états financiers si des participations dans une entité du groupe étaient cotées à une Bourse de valeurs ouverte au public.

¹² *Loi n° 2 d'exécution du budget de 2016*, L.C. 2016, ch. 12, sanctionnée le 15 décembre 2016, art. 61.

¹³ Par. 233.8(1) L.I.R. : entité constitutive d'un GEM qui est au sommet de la chaîne de propriétés du groupe et tenue d'établir des états financiers consolidés selon les principes comptables généralement appliqués, ou qui serait tenue de le faire si ses participations étaient cotées en Bourse.

¹⁴ Pour plus de détails, voir : Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, *Le Canada et l'échange de renseignements* (en ligne : <https://cftp.recherche.usherbrooke.ca/outils-ressources/canada-echange-renseignements/#sources>).

¹⁵ Gouvernement du Canada, *Prix de transfert* (en ligne : <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/impot/impot-international-non-residents/renseignements-ont-deplaces/prix-transfert.html>).

juridictions, dont celles qui ont rapidement adopté les recommandations de l'OCDE à ce sujet. En intégrant à sa législation le Fichier local et le Fichier principal, le Canada obtiendrait davantage d'information sur les transactions entre sociétés liées, lui permettant de rattraper le retard pris quant aux outils dont dispose l'Agence du revenu du Canada (ARC) en matière d'évaluation de risque de non-conformité et de documentation des prix de transfert.

Si l'ARC a accès à la plupart des informations visées par le Fichier local dans la documentation ponctuelle, il en va autrement du Fichier principal, cet outil ayant été conçu par l'OCDE pour compléter la DPP. Cette information permettrait à l'ARC d'augmenter son niveau de connaissance de la structure et de l'ensemble des activités des GEM, notamment dans le cas des filiales canadiennes de GEM étrangers¹⁶.

Ainsi, tandis qu'un consensus international s'est dessiné, 68 juridictions dont 5 pays du G7 exigeant la production du Fichier principal en date du 21 juin 2023¹⁷, le Canada et les États-Unis accusent un retard à cet égard. Cet outil est dorénavant d'usage courant ailleurs dans le monde, notamment au Mexique, autre partenaire de l'Accord de libre-échange Canada-États-Unis-Mexique. Par ailleurs, sa production est même souvent exigée alors que le seuil de revenu consolidé d'un GEM est inférieur à 750 M€ et, par conséquent, alors que la DPP n'est pas exigée¹⁸.

La proposition d'intégrer une partie des bonnes pratiques recommandées par l'OCDE en matière de documentation de prix de transfert apparaît souhaitable pour demeurer en phase avec le consensus international. Par ailleurs, celle-ci va notamment dans le sens des commentaires du Vérificateur général du Canada qui mentionnait déjà en 2007 que l'ARC devrait s'assurer d'obtenir le maximum de renseignements sur les contribuables pour bien repérer et bien évaluer les nouvelles questions relatives à la conformité fiscale dans un contexte international et recommandait un accès à des sources d'information supplémentaires :

« L'Agence du revenu du Canada devrait essayer d'avoir accès à de plus amples renseignements sur les pratiques commerciales actuelles adoptées à l'échelle internationale par les groupes industriels et sur les opérations particulières des contribuables, lorsqu'elle peut démontrer que cela permettrait d'améliorer la détermination et l'évaluation des nouveaux risques concernant l'impôt au niveau international, ou l'observation des règles fiscales à l'échelle internationale¹⁹. »

¹⁶ La Circulaire d'information IC87-2R guide les contribuables en ce qui a trait à l'application des règles de prix de transfert prévues à l'article 247 L.I.R. Cette circulaire s'appuie spécifiquement sur les Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales publiés en 1995. La nouvelle documentation de prix de transfert recommandée par l'OCDE ne figure qu'aux Principes de 2017 et 2022 en matière de prix de transfert.

¹⁷ KPMG (2023), *Global transfer pricing review – TP documentation summaries by jurisdiction*, 21 juin 2023.

¹⁸ Précisons que les seuils de revenus utilisés pour la production du Fichier principal sont souvent moins élevés que le seuil de 750 M€ prévus pour la production de la DPP. À titre d'exemple, en Allemagne, la production du Fichier principal est obligatoire pour les entités légales dont les revenus surpassent 100 M€, tandis que ce seuil est de 45 M€ en Espagne (groupe espagnol).

¹⁹ Bureau du Vérificateur Général du Canada (2007), *Rapport Le Point de la vérificatrice générale du Canada*, « Chapitre 7 L'impôt international – Agence du revenu du Canada », par. 7.50 (en ligne : http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/Francais/parl_oag_200702_07_f_17473.html).

Réponses à certaines questions soulevées dans le document de consultation

Cette section répond directement aux questions 10 à 13 contenues au document de consultation sur la réforme et la modernisation des règles canadiennes sur les prix de transfert et portant spécifiquement sur l'intégration du Fichier local et du Fichier principal aux exigences canadiennes en matière de documentation.

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 ?

Réponse :

La majorité des informations prévues au Fichier local, telles que décrites à l'annexe II du chapitre V des Principes de l'OCDE de 2022, sont déjà requises par l'effet du paragraphe 247(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.²⁰

Par ailleurs, le document de consultation ne fait pas état de fourniture automatique de cette documentation. La documentation ponctuelle doit actuellement être transmise dans les trois mois suivant une demande du ministre²¹ et nous en déduisons que la mise en place du Fichier local ne modifierait pas cette exigence, ne permettant donc pas de faciliter l'évaluation initiale des risques de non-conformité des contribuables. Les informations contenues au Fichier local pourraient tout de même être accessibles sur demande, mais cela survient généralement lorsque la décision de procéder à une vérification est prise. Ainsi, l'administration fiscale doit avoir suffisamment d'informations lui permettant d'identifier de façon judicieuse si une vérification détaillée est requise et, en ce sens, le Fichier principal pourrait aussi être utile à ce niveau, nous y reviendrons.

Une clarification et une harmonisation de la documentation de prix de transfert exigée par le Canada avec celle exigée par les autres juridictions est appropriée car elle simplifie l'activité de conformité du contribuable. À terme, cette convergence des exigences devrait permettre de documenter de façon uniforme et cohérente une transaction intersociétés au bénéfice des administrations fiscales des juridictions où celle-ci se déroule. Il est par conséquent approprié d'assurer la convergence des exigences en matière de prix de transfert aux Principes de l'OCDE qui font l'objet d'un large consensus international.

Il est toutefois à souligner que la mise en place du Fichier local ne viendrait pas diminuer la redondance actuelle entre les informations demandées sur les transactions contrôlées dans le cadre de la production de la déclaration de revenus des contribuables (les informations nécessaires à la production des T-106 par exemple) et les exigences en matière de documentation ponctuelle.

²⁰ Voir l'analyse détaillée dans Michaël Robert-Angers et Lyne Latulippe (2018), précitée, note 4.

²¹ Al. 247(4)c) L.I.R.

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 d'entreprises multinationales et qui doivent également respecter les exigences visées par la DPP ?

Réponse :

Le Fichier principal facilite l'évaluation du risque en complément à la DPP

Les exigences canadiennes actuelles en matière de documentation de prix de transfert sont globalement moins contraignantes que les Principes de l'OCDE de 2022 qui recommandent la production du Fichier principal par l'ensemble des entités membres d'un GEM. Le Fichier principal procure une perspective de haut niveau des opérations de prix de transfert, placées dans leur contexte économique, une exigence qui n'est que partiellement prévue actuellement par la législation canadienne. De plus, la documentation de prix de transfert actuellement requise n'est transmise à l'ARC que sur demande. Ainsi, à moins d'avoir été obtenue dans le cadre d'une vérification antérieure, cette information n'est pas disponible à l'étape de l'évaluation du risque de conformité afin de déterminer si une vérification plus poussée est requise.

Nous convenons que, dans le cas des GEM publics, une part importante des informations financières et des renseignements sur les activités peut être obtenue d'autres sources (rapports aux actionnaires et autres documents publics prévus par les organismes de réglementation) ce qui requière toutefois du temps et des ressources. Cependant, il en va autrement pour les sociétés privées. Dans ce cas, une part importante des informations contenues au Fichier principal ne pourra être obtenue que dans le cadre d'une vérification nécessitant, par exemple, une demande de production de documents ou de fourniture de renseignements, les informations étant alors normalement obtenues alors que l'étape d'évaluation du risque de haut niveau conduite initialement est terminée.

Certains indicateurs peuvent actuellement être construits à l'aide de la DPP et être utilisés par l'ARC en vue de détecter les GEM présentant certaines caractéristiques et, éventuellement, soumettre à un examen plus approfondi certaines sociétés canadiennes membres de ces groupes. Une entité canadienne, membre d'un GEM dont le profil peut se voir associé à plusieurs de ces indicateurs de risque, verra par conséquent s'accroître la probabilité de faire l'objet d'une vérification fiscale portant notamment sur le prix de transfert.

Voici quelques exemples d'indicateurs de risque mentionnés dans le Manuel de l'OCDE :

- « a) Le montant ou la part du chiffre d'affaires avec des parties liées est élevé dans une juridiction donnée;
- b) Les résultats dans une juridiction s'écartent des comparables potentiels;
- c) Les résultats dans une juridiction ne reflètent pas les tendances du marché;
- d) Un groupe affiche dans certaines juridictions des bénéfices élevés, mais de faibles montants d'impôts sur les bénéfices dus;
- e) Un groupe exerce des activités dans des juridictions qui présentent un risque de BEPS;
- f) Un groupe exerce des activités mobiles dans des juridictions où il est assujéti à un taux ou à un montant d'impôt inférieur;
- g) Des changements sont intervenus dans la structure d'un groupe, y compris dans la localisation de ses actifs;
- h) La propriété intellectuelle est dissociée des activités connexes au sein du groupe;

- i) Les entités de commercialisation d'un groupe sont situées en dehors des juridictions de ses marchés principaux;
- j) Les entités d'approvisionnement d'un groupe sont situées en dehors de ses principaux pays de production;
- k) Les informations de la DPP d'un groupe ne correspondent pas aux informations communiquées précédemment par une entité constitutive²². »

Cependant, on constate que ces indicateurs sont basés sur des données fragmentaires. Si ceux-ci peuvent effectivement révéler la présence d'un risque fiscal, ils peuvent également soulever des questions qui pourraient s'avérer non pertinentes lorsque mises en relation à davantage d'informations contextuelles sur l'historique et la nature des activités des GEM. Or, il s'agit précisément des informations contenues au Fichier principal.

L'obtention de l'information contenue dans le Fichier principal permet de réduire le risque d'interprétation erronée des données contenues dans la DPP ce qui facilite l'évaluation en amont du risque fiscal lié aux opérations de ces sociétés et permet de mieux cibler les activités de vérification. D'ailleurs, l'*Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays*, signé par le Canada, mentionne cette complémentarité dans un objectif d'analyse de risques :

« [...] la déclaration pays par pays fera partie d'une structure à trois niveaux, avec le Fichier principal mondial et le Fichier local, qui ensemble représentent une approche standardisée de la documentation des prix de transfert et fourniront aux administrations fiscales des informations fiables et pertinentes pour effectuer une analyse efficace et robuste des risques liés aux prix de transfert²³. »

Par exemple, prise sans élément de contexte, l'information sur l'impôt indiquée dans la DPP peut s'avérer difficile à décoder en vue d'extraire une évaluation appropriée du risque fiscal. Le tableau 3 de la DPP permet de réduire ce risque en apportant certaines précisions, mais ne saurait remplacer les informations prévues au Fichier principal.

À ce sujet, le Manuel pratique d'évaluation des risques fiscaux de l'OCDE (Manuel de l'OCDE), tout en insistant sur l'importance d'utiliser le Fichier principal (et le Fichier local) en complément à la DPP, mentionne certaines sources d'interprétation erronée des données contenues dans la DPP, auxquelles vient pallier le Fichier principal :

- « a) Absence d'informations sur le secteur auquel un groupe appartient;
- b) Problèmes relatifs à la communication de l'activité ou des activités commerciales principales d'une entité;
- c) Organisation du tableau 1 par juridiction plutôt que par secteur ou activité;
- d) Informations sur des entités spécifiques pouvant être masquées par les informations par juridiction dans le tableau 1;
- e) Manque d'informations sur des transactions spécifiques conclues par un groupe²⁴. »

²² OCDE (2017), *Déclaration pays par pays : Manuel pratique d'évaluation des risques fiscaux* (en ligne : www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-pays-par-pays-manuel-pratique-evaluation-risques-fiscaux.pdf).

²³ OCDE, *Modèle d'accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays*, section 5 (en ligne : www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/cbc-mcaa.pdf).

²⁴ OCDE (2017), *Déclaration pays par pays : Manuel pratique d'évaluation des risques fiscaux*, précité, note 22, p. 61-62.

L'obtention du Fichier principal serait d'autant plus pertinente dans la mesure où l'on peut craindre un remplissage stratégique des DPP par les GEM en vue de minimiser leur exposition à certains risques de non-discipline fiscale.

Enfin, on peut se demander si les analyses de risques effectuées à l'aide des seules DPP sont efficaces d'un point de vue opérationnel. Le Manuel de l'OCDE souligne d'ailleurs ce qui suit quant à la pertinence de l'utilisation du Fichier principal en complément à la DPP :

« Les déclarations par pays n'apportent pas en elles-mêmes d'éléments prouvant qu'un groupe multinational se livre à des pratiques de BEPS, mais lorsqu'elles sont examinées parallèlement au Fichier principal et aux autres renseignements à la disposition des administrations fiscales et interprétées à la lumière des informations et de l'expérience qu'une administration fiscale a des activités d'un groupe multinational et de son attitude à l'égard du risque fiscal, elles peuvent être des indicateurs importants d'éventuels risques fiscaux²⁵. »

Il est à noter que le document de consultation ne fait pas état de pénalité spécifique pour non-transmission du Fichier principal. Dans le cas où il serait requis de transmettre l'information à l'ARC sur un formulaire prescrit, nous comprenons que les pénalités prévues à l'article 162 L.I.R. pourraient trouver application. Toutefois, l'information contenue au Fichier principal étant pertinente à la détermination des prix de transfert comme prévu au paragraphe 247 (4) L.I.R., et une omission relative à la documentation ponctuelle pouvant entraîner la pénalité prévue à 247 (3) L.I.R., il serait nécessaire de clarifier le régime de pénalité applicable.

Transmission obligatoire ou sur demande du Fichier principal

Bien que l'ARC ait déjà indiqué qu'elle considérerait les informations obtenues en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* comme étant suffisantes pour effectuer une analyse de risques²⁶, il semble inefficace de n'exiger le Fichier principal qu'à la demande de l'ARC comme le prévoit le document de consultation. L'on devrait plutôt évaluer la possibilité d'exiger sa transmission à l'intérieur d'un délai prescrit, en s'appuyant sur l'expérience des précurseurs.

Parmi les pays du G7, le Japon requiert la transmission du Fichier principal en format électronique un an à la suite de la fin de l'année financière de l'entité mère ultime (EMU). Cette obligation est aussi en place ailleurs au sein de certains pays de l'OCDE, ceux-ci ayant dans certains cas déterminé des dates de soumissions qui sont aussi en lien avec l'année financière de l'EMU (ou encore de l'entité membre du GEM chargé de la production de la DPP lorsque celle-ci diffère)²⁷.

Ainsi, le Mexique exige la transmission du Fichier principal en fonction de la date de la fin de l'année financière de l'entité membre du GEM responsable de la production de la DPP. Il en va de même pour l'Australie qui accorde un délai de 12 mois suite à la fin de l'année financière de l'EMU

²⁵ OCDE (2017), *Déclaration pays par pays : Manuel pratique d'évaluation des risques fiscaux*, précité, note 22, p. 12.

²⁶ « Table ronde avec l'ARC et le ministère de la Justice du Canada sur les demandes de renseignements et les échanges d'information à l'international », dans Congrès 2016, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2017, p. 32:1-28.

²⁷ KPMG (2023), précité, note 17.

(sous réserve d’approbation du Commissaire) alors qu’en Belgique le Fichier principal doit être transmis 12 mois à la suite de la fin de la période de production des États financiers du GEM²⁸.

Ce délai est toutefois basé sur des paramètres différents au Danemark où un délai de 60 jours suivant la date limite pour la soumission de la déclaration de revenus de l’entité locale est prévu pour la transmission du Fichier principal (et du Fichier local). Ce délai est plutôt d’un an suivant la fin de l’année financière de l’entité locale en Corée.²⁹

Il est à noter que des pénalités pour non-soumission à la date limite sont également prévues pour l’ensemble de ces juridictions.³⁰

Détermination d’un seuil pour l’obligation relative au Fichier principal

Le Fichier principal n’est pas visé par le mécanisme mis en place pour l’échange des DPP³¹. Dans la mesure où l’ARC n’exige pas la production de ce document des contribuables membres de GEM dont le chiffre d’affaires mondial consolidé est inférieur à 750 M€, mais souhaiterait tout de même l’obtenir d’une entité active sur son territoire, elle devrait utiliser un autre moyen. Cependant, les moyens accessibles sont davantage des outils utilisés dans le cadre de la vérification et non pas au stade de l’évaluation du risque. Parmi ces moyens, notons le recours à l’article 231.2 L.I.R. afin d’exiger d’un contribuable canadien la fourniture de renseignements et la production de documents permettant de s’assurer que sa déclaration est conforme à la réalité et, s’il y a lieu, d’établir une nouvelle cotisation. Lorsque l’information n’est pas disponible localement, l’ARC pourrait, en vertu de l’article 231.6 L.I.R., exiger du contribuable canadien la production de cette information ou effectuer une demande de renseignements étrangers en vertu d’un accord prévoyant l’échange de renseignements fiscaux entre les administrations fiscales. Ces processus pourraient toutefois s’avérer fastidieux.

Dans la mesure où plusieurs entités mères ultimes canadiennes qui ne sont pas visées par la production de la DPP devront produire ce document de toute façon en vue de répondre aux règles locales auxquelles se voient soumises leurs filiales, exiger ce document pertinent par le moyen d’un processus efficace et sans coût additionnel pour le contribuable semble incontournable. Cette exigence pourrait aussi être étendue aux filiales canadiennes d’entités étrangères.

Parmi les juridictions exigeant la production du Fichier principal, une minorité a recours à un seuil aussi élevé que 750 M€ de chiffre d’affaires mondial consolidé. Dans certains cas, le seuil à partir duquel une entité doit produire le Fichier principal est plutôt basé sur le chiffre d’affaires de l’entité locale ou encore sur la valeur de ses actifs. D’autres juridictions basent ce seuil sur la valeur des transactions contrôlées effectuées par l’entité locale³².

Exiger la production du Fichier principal aux seules entités canadiennes membres de GEM dont le chiffre d’affaires mondial consolidé égale ou dépasse 750 M€ est adéquat dans la mesure où ce

²⁸ *Id.*

²⁹ *Id.*

³⁰ *Id.*

³¹ OCDE, *Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l’échange des déclarations pas par pays*, section 2.1 (en ligne : www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/cbc-mcaa.pdf). La portée de l’Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l’échange des déclarations pays par pays ne couvre pas le Fichier principal et le Fichier local.

³² KPMG (2023), précité, note 17.

document est utilisé conjointement avec la DPP (dont la production est soumise à ce même seuil) afin de procéder aux activités d'évaluation des risques en amont. Toutefois, sur la base du document de consultation, le Fichier principal ne serait pas automatiquement transmis à cette étape.

S'il est davantage anticipé que le Fichier principal soit utilisé dans le cadre des activités de vérification des entités de GEM, il faut bien comprendre que le seuil de 750 M€ envisagé est relativement élevé³³. Parmi les 66 juridictions exigeant la production du Fichier principal au mois de juin 2023, seulement 8 utilisent un seuil équivalent et une juridiction utilise un seuil supérieur (Liechtenstein)³⁴. D'ailleurs, en contexte de vérification, l'utilisation d'un seuil basé sur le volume de transactions contrôlées de l'entité canadienne ou encore sur la valeur de ses actifs apparaît davantage pertinente.

Bien qu'il soit jugé que l'obligation de production du Fichier principal pourrait être lourde pour les petites entreprises et celles en expansion, l'utilisation d'un seuil basé sur le chiffre d'affaires consolidé d'un GEM (et non de l'entité canadienne) ne répond pas adéquatement à cette préoccupation.

Conséquemment, l'utilisation d'un seuil de production du Fichier principal similaire à celui utilisé pour les traitements fiscaux incertains à déclarer³⁵ devrait être évaluée considérant qu'une position en matière de prix de transfert peut constituer un « traitement fiscal incertain ». Pour rappel, on prévoit dans ce cas la production du formulaire de divulgation RC3133³⁶ lorsque la société canadienne présente entre autres un actif de 50 M\$ et dont les états financiers, ou ceux d'une société liée, sont des états financiers vérifiés et établis conformément à des normes reconnues. Ainsi, le fichier principal fournirait de l'information complémentaire à celle divulguée sur le formulaire RC3133 et l'analyse combinée des renseignements fournis permettrait de mieux apprécier les risques.

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?

Réponse :

Le contenu du Fichier local et du Fichier principal figurant aux annexes I et II du Chapitre V des Principes de l'OCDE fait l'objet d'un consensus international. En vue d'une harmonisation au consensus international et de l'obtention des gains envisagés en matière de simplification de

³³ Selon les statistiques agrégées établies à partir des informations des DPP de 2018, les EMU d'environ 220 GEM ayant plus de 750 millions d'euros de chiffres d'affaires sont situées au Canada et les GEM dont les EMU sont situées à l'extérieur du Canada comptent au moins 10 000 filiales canadiennes.

³⁴ KPMG (2023), précité, note 17.

³⁵ Agence du Revenu du Canada, *Règles de divulgation obligatoire* (en ligne : <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/programmes/a-propos-agence-revenu-canada-arc/observation/reles-divulgation-obligatoire-aperçu/document-lignes-directrices.html>).

³⁶ Gouvernement du Canada, *RC3133* (en ligne : <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/formulaires-publications/formulaires/rc3133.html>).

l'exercice de conformité des contribuables, il apparaît pertinent que les exigences canadiennes en matière de documentation de prix de transfert répliquent le contenu de ces annexes.

Par ailleurs, dans la mesure où l'utilisation d'un formulaire est envisagée pour la production du Fichier principal, celui-ci ne devrait pas déroger du contenu du Fichier principal recommandé par l'OCDE.

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 ?

Réponse :

Ces exigences simplifiées constituent une approche de rechange au fait que les dispositions relatives au Fichier local, tel que conçu par l'OCDE, ne prévoient pas d'exigence de divulgation relative aux transactions qui ne sont pas « importantes ».

Bien que la protection contre l'érosion de la base fiscale constitue une préoccupation légitime, il faut toutefois rappeler que l'exigence de production du Fichier local s'inscrit dans une démarche de coordination des exigences nationales en matière de documentation de prix de transfert. En effet, dans un contexte où les exigences en matière de documentation sont lourdes, les règles devraient tendre vers l'uniformité à l'échelle mondiale, ce qui suppose une coordination des règles locales pour atteindre un équilibre entre les besoins des administrations fiscales et les coûts de conformité des contribuables³⁷. Un manque de coordination pourrait accroître les coûts de conformité pour les contribuables qui ne sont pas de grandes multinationales.

Par conséquent la mise en place d'une documentation standard devrait s'accompagner d'une homogénéisation des différentes règles locales et ne pas faire l'objet d'ajouts et de modifications par les différentes administrations fiscales si l'on vise une réduction du coût de conformité³⁸. Idéalement, au niveau canadien, ceci devrait notamment permettre d'assurer à une entité membre d'un GEM qui produit une documentation de prix de transfert respectant les exigences prévues aux Principes de l'OCDE qu'elle n'aura pas d'autre documentation à fournir afin de démontrer qu'elle a déployé des efforts sérieux en matière de fixation de ses prix de transfert.

Les Principes de 2022 prévoient que « Chaque juridiction devrait établir ses propres critères de matérialité aux fins de la constitution du Fichier local, en fonction des spécificités locales »³⁹. En effet, de tels critères permettraient de clarifier ce que l'on considère comme une transaction importante. Cependant, une multiplicité de règles nationales différentes n'est certainement pas souhaitable pour de telles exigences administratives dans les questions de fiscalité internationales. Le Canada devrait plutôt documenter ce que ses principaux partenaires commerciaux déterminent comme étant des transactions non importantes et s'assurer de la cohésion des règles qu'il mettra en place à l'égard du Fichier local ou encore utiliser le Forum de

³⁷ Business and Industry advisory committee, Committee on Taxation and Fiscal Affairs (2011), *BIAC Comment to OECD on the OECD's project on the Administrative Aspects of Transfer Pricing* p. 10.

³⁸ John LYONS et Albertina M. FERNANDEZ, « Why the PATA Proposal Increases the Compliance Burden », *International Tax Review*, 2002, vol. 13, n° 9, 26-29, p. 26.

³⁹ OCDE (2022), précité, note 7, par. 5.32.

l'OCDE pour coordonner à l'échelle internationale la mise en place d'ajouts jugés nécessaires aux règles standard.

Conclusion

La réforme et la modernisation des règles sur les prix de transfert devrait permettre de clarifier les exigences du Canada en matière de documentation des prix de transfert. Dans sa forme proposée, cela permettrait de rattraper une partie du retard pris par le Canada face au consensus international qui s'est bâti autour des travaux de l'OCDE.

Le Canada envisage l'utilisation du Fichier local et, dans certaines situations, du Fichier principal. Ces outils sont dorénavant largement utilisés au sein de la communauté internationale et cette orientation permet une plus grande harmonisation en matière de documentation.

Le Fichier local devrait remplacer la documentation actuellement exigée. Les nouvelles informations obtenues par l'ARC seront d'une ampleur limitée, mais la mise en place de cet outil offre dans une certaine mesure aux contribuables une plus grande certitude quant aux éléments d'information à produire. Comme c'est le cas actuellement, la documentation serait remise à l'ARC sur demande.

Le Fichier principal procurera une perspective de haut niveau des opérations de prix de transfert, placées dans leur contexte économique. Cependant, le document de consultation prévoit que cette information ne sera exigible qu'auprès des entités canadiennes membres d'un GEM dont le chiffre d'affaires mondial consolidé égale ou dépasse 750 M€. Comme dans le cas du Fichier local, cette information ne serait produite que sur demande.

Ces deux outils sont complémentaires à la DPP en vue de mener les évaluations initiales de risques de non-conformité. Ils ne seront donc pas automatiquement disponibles à ce stade.

De plus, le fichier principal, s'il est produit de façon conforme, procure des informations clés sur la structure d'une multinationale. En vue de faciliter ses activités de vérification, l'on devrait à tout le moins s'assurer que l'ARC obtienne automatiquement le Fichier principal des entités membres de GEM dont le chiffre d'affaires atteint 750 M€. L'on devrait aussi examiner la possibilité d'abaisser le seuil de production du Fichier principal fixé à 750 M€ de chiffre d'affaires consolidé du GEM. Ce seuil élevé pour le GEM et qui peut n'avoir que peu de lien avec la taille d'une entité du groupe au Canada, est peu pertinent en vue de qualifier le risque de non-conformité des entités membres présente sur le territoire canadien.