



Ottawa, le 8 juillet 2009

MÉMORANDUM D13-4-13

En résumé

PAIEMENTS OU FRAIS APRÈS L'IMPORTATION « PRODUITS ULTÉRIEURS »

(Loi sur les douanes, Article 48)

1. Le présent mémorandum fournit des renseignements sur le traitement des paiements après l'importation et sur les frais de gestion ou d'administration appelés des « produits ultérieurs » aux fins du calcul de la valeur en douane à l'aide de la méthode de la valeur transactionnelle.
2. Le mémorandum contient de nouvelles références à des sources d'information sur l'Agence des services frontaliers du Canada (ASFC).



Imprimé au Canada



Ottawa, le 8 juillet 2009

MÉMORANDUM D13-4-13

PAIEMENTS OU FRAIS APRÈS L'IMPORTATION « PRODUITS ULTÉRIEURS » (Loi sur les douanes, Article 48,)

Le présent mémorandum explique la façon de traiter les paiements effectués après l'importation des marchandises au Canada dans le cadre des dispositions sur la valeur transactionnelle de la *Loi sur les douanes*, et met l'accent sur les types de paiement après l'importation généralement appelés « produits ultérieurs ». Le mémorandum abordera également le traitement des frais de gestion ou d'administration, car il s'agit d'un type de « produit ultérieur ». Il fournit aussi de la référence pour expliquer la façon dont d'autres types de paiement après l'importation peuvent être traités. Des exemples des divers types de paiement après l'importation et le traitement aux fins de l'établissement de la valeur par l'Agence des services frontaliers du Canada (ASFC) sont fournis à l'annexe A.

TABLE DES MATIÈRES

Législation	1
Lignes directrices et renseignements généraux	2
Politique générale	2
Paiement ou frais après l'importation	2
“Produits ultérieurs”	2
Définition de “Produits ultérieurs”	2
Lignes directrices	2
Frais de gestion ou d'administration	3
Services rendus	3
Montant des frais	4
Services justifiés	4
Méthodes courantes de facturation des frais de gestion ou d'administration	4
Autres points à considérer après l'importation	5
Montants non justifiés/renseignements suffisants	5
Rajustements de fin d'année	5
Transaction financières	5
Facteur temps	6
Déclaration de produits ultérieurs	6
Renseignements supplémentaires	6
Annexe A – Frais de recherche et de développement	7
Annexe B – Frais de marketing et de promotion	9
Annexe C – Exemples de paiements ou frais après l'importation et leur traitement selon la méthode de la valeur transactionnelle	10

LÉGISLATION

Paragraphe 48 (1), *Loi sur les douanes*

48. (1) Sous réserve des paragraphes (6) et (7), la valeur en douane des marchandises est leur valeur transactionnelle si elles sont vendues pour exportation au Canada à un acheteur au Canada, si le prix payé ou à payer est déterminable et si les conditions suivantes sont réunies :

- c) aucune partie du produit de toute revente, cession ou utilisation ultérieure des marchandises par l'acheteur ne revient directement ou indirectement au vendeur, sauf s'il a été tenu compte de cette ristourne dans le prix payé ou à payer ou si ce prix est ajusté conformément au sous-alinéa (5)a)(v); ...

Sous-alinéa 48(5)a)(v), *Loi sur les douanes*

48. (5) Dans le cas d'une vente de marchandises pour exportation au Canada, le prix payé ou à payer est ajusté

- a) par addition, dans la mesure où ils n'y ont pas déjà été inclus, des montants représentant :

- (v) la valeur de toute partie du produit de toute revente, cession ou utilisation ultérieure par l'acheteur des marchandises, qui revient ou doit revenir, directement ou indirectement, au vendeur.

Alinéa 48(5)c)

48. (5) Dans le cas d'une vente de marchandises pour exportation au Canada, le prix payé ou à payer est ajusté

- c) compte non tenu des remises ou réductions du prix payé ou à payer effectuées après l'importation des marchandises.

Paragraphe 45. (1), *Loi sur les douanes*

Définitions

45. (1) Les définitions qui suivent s'appliquent au présent article et aux articles 46 à 55.

« prix payé ou à payer » En cas de vente de marchandises pour exportation au Canada, la somme de tous les versements effectués ou à effectuer par l'acheteur directement ou indirectement au vendeur ou à son profit, en paiement des marchandises.

« renseignements suffisants » Renseignements objectifs et quantifiables permettant, quand il s'agit de déterminer un montant, une différence ou un ajustement, de les chiffrer avec exactitude;

LIGNES DIRECTRICES ET RENSEIGNEMENTS GÉNÉRAUX

Politique générale

1. Divers types de paiement peuvent être effectués à l'égard des marchandises importées. Ceux pour lesquels une détermination peut être effectuée au moment de l'importation devraient être inclus dans le prix payé ou à payer conformément au paragraphe 48(1) de la *Loi sur les douanes*. D'autres paiements après l'importation sont appelés « produits ultérieurs ». Selon les dispositions de la méthode de la valeur transactionnelle dans la *Loi sur les douanes*, les produits ultérieurs doivent être ajoutés au prix payé ou à payer afin de déterminer correctement la valeur en douane des marchandises importées (sous-alinéa 48(5)a)(v)). De même, certains paiements pour des transactions financières, tels que des dividendes, peuvent être considérés comme étant des exclusions aux ajouts au prix payé ou à payer.

PAIEMENTS OU FRAIS APRÈS L'IMPORTATION

2. Les expressions « paiements ou frais après l'importation » et « paiements ultérieurs » ne figurent pas dans le libellé de la *Loi sur les douanes*. Ces expressions comprennent tous les types de paiement effectués par un acheteur après l'importation des marchandises au Canada. Les paiements effectués après l'importation des marchandises peuvent être remis au vendeur des marchandises ou à un tiers et peuvent être inclus dans la valeur en douane des marchandises importées.

3. Plusieurs types de paiement après l'importation doivent être pris en considération pour établir la valeur en douane des marchandises importées à l'aide de la méthode de la valeur transactionnelle, soit :

- a) tout paiement fondé sur la revente des marchandises que l'importateur ne peut pas relier à des services reçus;
- b) les frais de gestion ou d'administration, abordés plus loin dans le présent mémorandum et sous réserve des exceptions énoncées;
- c) les contributions à la recherche et au développement; voir l'annexe A;
- d) les contributions au marketing ou à la promotion à l'échelle internationale; voir l'annexe B;
- e) les frais généraux liés à la production des marchandises, non inclus dans le prix de vente et récupérés après l'importation des marchandises (voir le Mémorandum D13-4-3, *Valeur en douane : prix payé ou à payer (Loi sur les douanes, article 48)*);
- f) les intérêts sur les paiements différés (voir le Mémorandum D13-3-13, *Valeur en douane : frais d'intérêts relatifs aux paiements différés pour des*

marchandises importées (Loi sur les douanes, articles 48 à 53));

g) autres paiements effectués après l'importation (voir le Mémorandum D13-4-7, *Ajustements du prix payé ou à payer (Loi sur les douanes, article 48)*).

4. Il est important de déterminer la nature de chaque paiement afin d'appliquer les dispositions appropriées de la *Loi sur les douanes* pour l'établissement de la valeur.

« PRODUITS ULTÉRIEURS »

Définition de « produits ultérieurs »

5. L'expression « produits ultérieurs », mentionnée au paragraphe 3, est un terme pratique utilisé pour simplifier l'énoncé suivant : « la valeur de toute partie du produit de toute revente, cession ou utilisation ultérieure par l'acheteur des marchandises, qui revient ou doit revenir, directement ou indirectement, au vendeur », lequel se trouve au sous-alinéa 48(5)a)(v) de la *Loi sur les douanes*.

Lignes directrices

6. Les produits ultérieurs doivent être ajoutés au prix payé ou à payer et font partie de la valeur transactionnelle des marchandises, conformément au sous-alinéa 48(5)a)(v) de la *Loi sur les douanes*.

7. Les produits ultérieurs sont un type de paiement après l'importation. Ils sont assujettis à deux conditions :

- a) les paiements qui reviennent directement ou indirectement au vendeur des marchandises (dans ce cas, l'expression « reviennent » signifie augmenter le montant indiqué au moyen d'une addition);
- b) les paiements sont fondés sur la revente, la cession ou l'utilisation des marchandises au Canada ou découlent de celles-ci :
 - (i) une revente se produit lorsqu'une personne qui a vendu des marchandises ou un bien à un acheteur les vend à nouveau à une autre personne; aux fins de l'établissement de la valeur, une revente peut aussi signifier une vente à venir des marchandises importées par l'acheteur à une autre personne, ce qui correspond à la définition utilisée dans le présent mémorandum.
 - (ii) La cession ou l'utilisation signifie la vente, le nantissement, le don, l'utilisation, la consommation ou toute disposition des marchandises.

8. Les conditions des paiements, qu'elles soient fondées sur un pourcentage du prix de revente des marchandises, un montant fixe par unité, un paiement forfaitaire ou toute autre formule convenue, sont souvent négociées dans un contrat distinct et les paiements sont versés séparément du paiement pour les marchandises. Qu'il existe une formule ou non pour les conditions liées à un produit ultérieur, le fait

qu'un acheteur verse des paiements à un vendeur signifie que ces montants (sous réserve des conditions énoncées dans le présent memorandum) doivent être ajoutés au prix payé ou à payer pour établir la valeur en douane.

9. La *Loi sur les douanes* reconnaît que certains paiements versés au vendeur ou au profit de ce dernier après l'importation des marchandises peuvent ne pas être inclus dans le prix facturé pour les marchandises, et s'assure, grâce à l'article 48 de la *Loi*, qu'ils sont ajoutés au prix payé ou à payer. Nulle part dans la *Loi sur les douanes* ou dans l'*Accord international sur l'évaluation en douane de l'Organisation mondiale du commerce (OMC)*, il n'est fait mention que ces produits ultérieurs doivent être une « condition de vente » des marchandises ou « être relatifs aux marchandises » importées. Plutôt, le simple fait que de tels paiements existent entraînent leur ajout dans le prix payé ou à payer.

10. Les produits ultérieurs se produisent habituellement lorsque l'acheteur est lié au vendeur, mais ils peuvent également se produire lors de transactions entre des parties non liées. Puisque les paiements effectués après l'importation ne sont généralement pas versés avec le paiement pour les marchandises elles-mêmes, les importateurs omettent souvent de les inclure dans la valeur en douane.

11. Par exemple, un acheteur au Canada paie 100 \$ pour des stylos dans une vente à l'exportation destinée au Canada. Dans une entente distincte, l'acheteur accepte de payer 10 % du prix de revente des stylos au vendeur. L'acheteur revend les stylos au Canada pour 200 \$. La partie des produits de la revente ultérieure qui doit être ajoutée à la valeur en douane est 10 % de 200 \$, soit 20 \$. Le montant de 20 \$ représente la partie des produits de la revente ultérieure des marchandises qui doit être ajoutée au prix payé ou à payer.

FRAIS DE GESTION OU D'ADMINISTRATION

12. Les frais de gestion ou d'administration sont un type de paiement qui doit être examiné pour déterminer s'il s'agit de « produits ultérieurs » ou s'ils sont exclus des ajouts au prix payé ou à payer. Les « frais de gestion ou d'administration » ne sont pas définis dans la *Loi sur les douanes*; ainsi, il n'y a aucun fondement législatif pour les exclure des ajouts au prix payé ou à payer. L'ASFC permet l'exclusion des frais de gestion ou des services administratifs dans le cadre d'une politique administrative discrétionnaire fondée sur la définition de l'ASFC pour les frais de gestion ou les services d'administratifs. La définition inclut généralement les fonctions de planification, d'orientation, de contrôle, de coordination, des systèmes ou toute autre fonction administrative. Ces fonctions peuvent comprendre des services offerts par diverses sections d'une entreprise, par exemple la comptabilité, les finances, les services juridiques, le traitement des données électroniques, les relations de travail, la consultation de la direction, la

négociation collective ou la fiscalité, en ce qui a trait à la gestion ou à l'administration.

13. Parfois, en plus de la vente des marchandises, les vendeurs offrent des services de gestion ou d'administration à leurs acheteurs. C'est un fait courant entre des parties liées, notamment dans des groupes multinationaux où un membre fournit des services aux autres membres du groupe.

14. Par exemple, un importateur canadien achète des marchandises de sa société mère située aux États-Unis. Les parties liées ont déterminé que leurs affaires seraient mieux organisées en centralisant une partie ou la totalité des fonctions de gestion. Les deux parties concluent un accord en vertu duquel le vendeur accomplit ces activités au nom de l'importateur en échange d'une contrepartie financière. Les paiements pour ces services sont effectués indépendamment de tout paiement pour l'achat de marchandises.

15. Les paiements effectués pour les services de gestion ou d'administration peuvent correspondre aux critères définissant les produits ultérieurs, puisque les paiements sont versés au vendeur après l'importation des marchandises et ils sont souvent établis en fonction de la revente, de la cession ou de l'utilisation des marchandises au Canada. Cependant, dans certaines circonstances mentionnées au paragraphe 12, l'ASFC permet l'exclusion de certains paiements pour des services de gestion ou d'administration concernant les dispositions sur les produits ultérieurs énoncées dans la *Loi*.

16. Pour déterminer s'ils peuvent être exclus, il faut tenir compte des trois éléments suivants :

- a) les services doivent être rendus pour l'exploitation de l'entreprise au Canada;
- b) le montant des frais doit correspondre à un prix de pleine concurrence;
- c) les services offerts sont justifiés pour l'exploitation de l'entreprise au Canada.

Services rendus

17. La question à savoir si un paiement a été effectué pour des services de gestion ou d'administration identifiables dépend de la nature du service offert et si les services ont été réellement offerts. Une société liée étrangère peut facturer des frais de gestion à sa filiale pour un certain nombre de services, y compris, par exemple, une consultation en gestion alors que, dans les faits, le service en question peut ne pas avoir été offert. De plus, il peut ne pas y avoir d'entente sur l'imputation d'un tel montant et la facture pour le service en question peut ne pas avoir été transmise. Dans de telles circonstances, ces frais ne répondraient pas aux exigences de la politique administrative de l'ASFC sur l'exclusion de frais de gestion reconnus de la valeur en douane et seraient ajoutés au prix payé ou à payer.

18. L'importateur est tenu de conserver une preuve suffisante et appropriée, qui explique la nature des services et prouve qu'ils ont été véritablement fournis pour l'exploitation de l'entreprise au Canada. L'ASFC doit pouvoir examiner la base utilisée. Par exemple, des frais de gestion facturés par une société mère américaine à sa filiale canadienne et fondés sur un pourcentage des ventes au Canada peuvent ne pas être reliés à la valeur réelle des services rendus.

19. Il est important de noter que pour que les services de gestion ou d'administration soient considérés comme étant rendus, aucune partie du montant facturé ne doit comprendre des services déjà offerts par le personnel canadien.

Montant des frais

20. Les services de gestion ou d'administration sont souvent centralisés pour partager les coûts entre un certain nombre de sociétés liées. Si les coûts des services sont répartis parmi diverses sections, directions générales ou des sociétés liées (y compris l'acheteur au Canada), non seulement les montants doivent être comparables au prix qui serait facturé par une société non liée, mais la méthode de répartition des coûts doit être raisonnable et appropriée aux circonstances de l'entreprise de l'importateur.

21. Les frais facturés doivent être comparables au prix qui serait facturé au Canada par une société non liée engagée dans une transaction semblable. Par exemple : si un acheteur paie des frais pour des services de tenue de livres à la société mère qui vend les marchandises, le montant facturé pour les services doit être conforme aux frais qui seraient facturés par une société indépendante offrant des services semblables.

Nota : l'ASFC n'établit pas arbitrairement une valeur repère de ce que les frais raisonnables devraient être, car il incombe à l'importateur de prouver que le montant en question est raisonnable.

22. Pour déterminer si le montant facturé pour les frais de gestion ou les services administratifs est juste, il faut tenir compte du montant des frais par rapport aux services rendus par le vendeur et de l'avantage qu'en retire l'acheteur au Canada. Une société mère peut offrir des services qui ne font pas partie de son entreprise principale, mais les frais ne doivent pas excéder les normes de l'industrie. Veuillez noter que les frais normalement facturés par des fournisseurs de service non liés comportent un élément de profit et l'ASFC reconnaît qu'il peut en aller de même pour les frais de gestion ou les services administratifs facturés par une société liée. Cependant, il faut souligner qu'une marge de profit excessive réclamée pour de tels services peut être contestée par l'ASFC.

23. La répartition des frais de gestion ou des coûts des services administratifs entre des sociétés liées doit être fondée sur une révision complète des dépenses; ce

processus doit être exécuté avant l'établissement de la portion attribuée à l'importateur canadien. La répartition doit entraîner le partage des coûts proportionnellement aux avantages reçus, par exemple, la répartition des coûts d'un service centralisé basé sur une évaluation du temps consacré pour accomplir les tâches pour chaque entité (succursale, filiale, etc.). Veuillez noter que les frais de gestion ou les coûts des services administratifs établis ultérieurement risquent d'être contestés par l'ASFC. Dans tous les cas, la base utilisée pour facturer les frais doit être mise à la disposition de l'ASFC à des fins d'examen.

Services justifiés

24. Les frais de gestion ou d'administration admissibles exclus du montant des produits ultérieurs qui sont ajoutés au prix payé ou à payer ne comprennent pas les montants pour des services non reliés à l'entreprise canadienne. C'est pourquoi, pour que les frais soient considérés légitimes pour des services de gestion ou d'administration, un importateur doit prouver que l'activité en question accomplie par la société liée est un service pour lequel le prix demandé est justifié. Dans un marché de pleine concurrence, une entreprise canadienne non liée serait prête à payer pour les services de gestion ou d'administration uniquement dans la mesure où le service est requis et procure un certain avantage.

25. Pour déterminer si le prix demandé vise une activité justifiée, il faut se poser la question suivante : l'importateur qui reçoit les services de gestion ou d'administration aurait-il été prêt à payer pour l'activité si elle avait été accomplie par un fournisseur de service non lié ou aurait-il accompli l'activité lui-même? S'il n'avait pas été raisonnable de s'attendre à ce que l'importateur paie un fournisseur de service non lié pour l'activité accomplie, il est peu probable que le prix demandé pour l'activité soit justifié.

26. Une société mère peut offrir des services qui ne font pas partie de son entreprise principale et le prix demandé pour ces derniers pourrait donc ne pas être représentatif des normes de l'industrie. L'ASFC examinera de telles circonstances en fonction de chaque cas. Cependant, il faut souligner que l'ASFC peut contester les profits réalisés pour de tels services. Par exemple : Une société sans lien de dépendance n'assumerait pas les frais d'une assemblée générale d'actionnaires d'une autre société; par conséquent, une filiale n'assumerait pas les frais d'une assemblée générale des actionnaires d'une société mère ou ne paierait pas les frais liés à un service de promotion qui n'a pas été offert au Canada pour un produit non vendu au Canada.

Méthodes courantes de facturation des frais de gestion ou d'administration

27. Les vendeurs offrant des services à des acheteurs factureront ces services de diverses façons. Les méthodes les plus courantes sont les suivantes :

a) Le coût total engagé par le vendeur est réparti parmi les bénéficiaires des services de gestion ou d'administration en fonction de leur utilisation. Par exemple, le bénéficiaire qui a le plus gros volume d'opérations sera facturé pour la plus grande partie du coût total.

b) Les paiements sont fondés sur un pourcentage des ventes nettes des marchandises. Par exemple, 10 % des ventes nettes seront remis au vendeur.

28. La méthode exposée au point a) est une approche légitime qui reflète avec précision les coûts réels associés à la gestion ou à l'administration. Le problème que comporte la méthode exposée au point b), est que cela ne répond pas nécessairement à l'exigence selon laquelle le paiement doit viser des services rendus pour l'exploitation de l'entreprise au Canada. Le montant du prix demandé doit refléter avec précision les coûts réels de gestion et d'administration pour l'exploitation de l'entreprise au Canada et non un pourcentage fondé sur d'autres critères. Lorsque le scénario exposé au point b) se présente, une corroboration supplémentaire des coûts réels sera requise pour répondre aux exigences en ce qui a trait aux renseignements suffisants.

29. Les montants payés sont parfois décrits simplement comme étant des paiements pour des services de gestion ou d'administration, alors qu'ils représentent en fait des montants versés pour quelque chose d'autre. Par exemple, lors de transactions entre sociétés liées, les parties font preuve d'une certaine souplesse pour départir (ventiler ou segmenter) le prix, ce qui signifie que certains frais généraux sont exclus du prix de vente. Les vendeurs tentent parfois de récupérer des frais généraux de production plus tard en les facturant à l'acheteur comme étant des frais de gestion ou d'administration. Cependant, puisqu'aucun service de gestion ou d'administration identifiable n'a été rendu, les montants payés doivent être ajoutés au prix payé ou à payer pour les marchandises, car ils représentent une forme de compensation pour les marchandises importées.

AUTRES POINTS À CONSIDÉRER APRÈS L'IMPORTATION

Montants non justifiés/renseignements suffisants

30. Le paragraphe 45(1) de la *Loi sur les douanes* définit les « renseignements suffisants » comme étant des renseignements objectifs et quantifiables permettant de déterminer l'exactitude d'un montant, d'une différence ou d'un ajustement. La décision à savoir si des éléments de preuve suffisants ont été obtenus dépendra de la qualité des éléments en question. L'ASFC tiendra compte des éléments de preuve persuasifs, mais ces derniers pourraient être corroborés par des éléments plus concluants dans les livres et registres de l'importateur. À l'occasion, les importateurs peuvent ne pas être en mesure de fournir les renseignements nécessaires pour prouver qu'un paiement, ou une partie

d'un paiement, est lié à un service identifiable offert à l'entreprise canadienne ou que le paiement est conforme au principe de pleine concurrence. Dans de tels cas, si le coût du service est fondé sur la cession, la revente ou l'utilisation des marchandises, le montant non justifié devra être inclus dans la valeur en douane comme étant un produit ultérieur.

31. L'ASFC supposera d'abord que les frais de service sont passibles de droits, mais l'importateur peut réfuter cette supposition en fournissant des éléments de preuve indiquant que les frais sont conformes au principe de pleine concurrence, et qu'ils sont reliés à des services justifiables qui ont été véritablement offerts à l'entreprise canadienne. Les importateurs doivent être en mesure de fournir des « renseignements suffisants » en vertu du paragraphe 45(1) pour justifier l'exclusion des frais de la valeur en douane.

32. Des importateurs doivent avoir de la documentation décrivant :

- a) la nature du service visé par le paiement;
- b) la façon dont le service est payé;
- c) la preuve que les services ont véritablement été offerts et payés.

33. a documentation peut comprendre des factures commerciales, des ententes ou toute autre preuve de paiement, selon les circonstances.

34. Lorsque le produit ultérieur consistera en un calcul fondé sur un pourcentage des ventes ou un critère semblable connu au moment de l'importation, les importateurs doivent alors calculer le futur paiement au moment de l'importation à l'aide de ce taux et des ventes des années antérieures.

Rajustements de fin d'année

35. Des rajustements de fin d'année du prix de vente des marchandises qui doit être remis au vendeur des marchandises constituent un paiement après l'importation et doivent être ajoutés au prix payé ou à payer pour l'établissement de la valeur en douane. Le *Mémoire D11-6-6, Autorajustement des déclarations concernant l'origine, le classement tarifaire, la valeur en douane et la réaffectation des marchandises*, énonce la politique sur l'autorajustement des renseignements fournis dans une déclaration en ce qui a trait à la valeur en douane. L'alinéa 48(5)c) de la *Loi* énonce que les ajustements au « prix payé ou à payer lors d'une vente de marchandises pour exportation au Canada doit être ajusté compte non tenu des remises ou réductions du prix payé ou à payer effectuées après l'importation des marchandises ».

Transactions financières

36. Les dividendes ne constituent pas des produits ultérieurs et ne doivent donc pas être ajoutés à la valeur en douane. Ce point a été reconnu dans l'Accord sur l'évaluation en douane de l'OMC, qui énonce que « le prix effectivement payé ou à payer s'entend du prix des

marchandises importées. Ainsi, les transferts de dividendes et les autres paiements de l'acheteur au vendeur qui ne se rapportent pas aux marchandises importées ne font pas partie de la valeur en douane ».

37. L'expression « dividendes ou autres paiements » s'entend de transactions financières et non de produits reliés à l'achat ou à la revente des marchandises. Les produits font référence aux profits réalisés sur la revente des marchandises importées et sont donc reliés aux marchandises. Les dividendes constituent également des profits, mais ils sont partagés parmi les actionnaires et portent sur l'ensemble des activités de la société et non seulement sur l'achat ou la revente des marchandises importées. Il faut se baser sur les définitions et les exigences énoncées dans la législation fiscale canadienne pour déterminer si le montant constitue un dividende (ou une autre forme de paiement qui peut ou non être inclus dans le prix payé ou à payer). Ainsi les paiements de dividendes à des vendeurs étrangers liés pouvant être exclus doivent satisfaire aux exigences fiscales pour les non résidents, énoncées à la Partie XIII de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Des renseignements suffisants, sous forme de formulaires de l'ARC sur les paiements de dividendes, doivent être fournis afin de démontrer que le paiement destiné à un non résident (lié ou non) constitue un dividende.

38. Les « autres paiements » qui ne doivent pas être inclus dans la valeur en douane comprennent habituellement certains types d'instruments financiers, notamment :

- a) l'émission, la prise en charge, l'amortissement et le remboursement d'une dette;
- b) l'émission, l'amortissement et l'acquisition de capital social;
- c) toute autre activité de financement.

Facteur temps

39. Un paiement doit être ajouté au prix payé ou à payer, même si le montant réel remis au vendeur peut ne pas être connu avant l'importation des marchandises. Le moment du paiement, que ce soit au moment de l'importation, au moment de la vente des marchandises ou après l'importation, importe peu. Ces paiements doivent être inclus dans la valeur en douane.

Déclaration des produits ultérieurs

40. Au moment de l'importation, il peut être difficile pour l'importateur d'établir la valeur des produits ultérieurs et, par conséquent, le montant à ajouter au prix payé ou à payer. C'est particulièrement vrai pour les paiements qui sont fondés sur un pourcentage des ventes ultérieures, de la revente, de la cession ou de l'utilisation des marchandises au Canada.

41. Les importateurs devraient évaluer le montant d'un produit ultérieur au moment de la déclaration en détail et l'ajouter au prix payé ou à payer pour les marchandises. Des renseignements tels que les données des années antérieures ou les ventes prévues peuvent être utilisées pour justifier l'évaluation. Si le produit ultérieur final est différent de l'évaluation, un autorajustement de la valeur en douane peut être nécessaire. Voir le mémorandum D11-6-6, *Autorajustement des déclarations concernant l'origine, le classement tarifaire, la valeur en douane et la réaffectation des marchandises*.

Renseignements supplémentaires

42. L'annexe A contient des renseignements sur la façon d'interpréter les frais liés à la recherche et au développement dans le contexte des produits ultérieurs.

43. L'annexe B contient des renseignements sur la façon d'interpréter les frais de marketing et de promotion dans le contexte des produits ultérieurs.

44. L'annexe C contient des exemples illustrant divers types de paiement ou de frais après l'importation et leur traitement à des fins d'établissement de la valeur.

45. Pour obtenir de plus amples renseignements sur les paiements ou les frais après l'importation ou les produits ultérieurs et la façon dont ils sont traités aux fins de la valeur en douane, communiquez avec le Service d'information sur la frontière de l'ASFC au **1-800-959-2036** pour un service en français ou au **1-800-461-9999** pour un service en anglais.

ANNEXE A

FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT

L'annexe définit les paiements et les frais qui seront considérés comme étant destinés à la recherche et au développement, et qui doivent être ajoutés au prix payé ou à payer à titre de produits ultérieurs.

Recherche et développement

- 1) La recherche et le développement (R et D) ne sont pas mentionnés expressément dans la *Loi sur les douanes*, mais les paiements pour la recherche et le développement sont considérés comme faisant partie de l'expression « produits ultérieurs », comme étant un ajout au prix payé ou à payer
- 2) Développement est mentionné à la division 48(5)a)(iii)(D) de la *Loi sur les douanes* dans un autre contexte – les aides. Il faut faire la distinction entre le travail de développement qui est fourni en tant qu'une aide et le travail de développement tel qu'exprimé dans le contexte d'un produit ultérieur. Une aide est fournie par l'acheteur au vendeur, gratuitement ou à un prix réduit. Tandis que, le travail de développement tel que décrit dans ce memorandum est une dépense encourue par le vendeur et transmise à l'acheteur comme un élément du prix payé ou à payer, ou peut être payée au vendeur séparément.

Recherche

- 3) La recherche fait référence à une étude planifiée entreprise pour acquérir de nouvelles compréhensions et connaissances scientifiques ou techniques. De telles études peuvent être dirigées ou non vers un but ou une application pratique particulière.
- 4) Voici des exemples d'activités qui seraient normalement incluses dans la recherche :
 - a) la recherche en laboratoire visant à découvrir de nouvelles connaissances;
 - b) la recherche d'applications commerciales suite aux nouveaux résultats des recherches;
 - c) la formulation conceptuelle et la conception de nouveaux produits ou processus possibles.

Développement

- 5) Le développement est la traduction de conclusions de recherche ou d'autres connaissances vers un plan ou une conception de matériaux, d'appareils, de produits, de processus, de systèmes ou de services nouveaux ou améliorés de façon importante avant le début d'une production ou d'une utilisation commerciale.
- 6) Voici des exemples d'activités qui seraient normalement incluses dans le développement :
 - a) les tests de recherche ou d'évaluation des nouveaux produits ou processus alternatifs;
 - b) la conception, la construction et la mise à l'essai de prototypes et de modèles de présérie;
 - c) la conception d'outils, de gabarits, de moules et de matrices mettant en jeu de nouvelles technologies.
- 7) Il est reconnu que les coûts de production sont généralement beaucoup plus élevés que les coûts de prestation des marchandises à un acheteur supplémentaire. Si des sociétés liées n'étaient facturées que pour les coûts marginaux de production et de distribution, laissant les coûts de R et D au producteur, il y aurait peu d'investissements. De plus, la centralisation des installations et des ressources pour la R et D peut entraîner des économies d'échelle et d'envergure.
- 8) Les Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) recommandent une approche avantages-coûts selon laquelle les dépenses liées à la R et D sont facturées aux sociétés liées en fonction des avantages réels et escomptés. Soulignons cependant que les sociétés liées ne devraient pas être facturées pour le travail qu'elles ont accompli elles-mêmes.
- 9) En général, les paiements au vendeur des marchandises par l'acheteur d'une vente pour exportation au Canada pour la recherche et le développement sont considérés comme étant un ajout au prix payé ou à payer pour les marchandises et doivent être inclus dans la valeur en douane, conformément au paragraphe 48(5) de la *Loi sur les douanes*. Cela comprend les dépenses de recherche qui peuvent être considérées comme faisant partie d'une activité continue requise pour maintenir les affaires d'une entreprise, sa position concurrentielle et les activités de développement normalement entreprises avec une attente raisonnable de succès commercial et d'un profit à venir provenant de l'augmentation des recettes et de la réduction des coûts.

Exclusions

10) Toutefois, des paiements peuvent être exclus des dispositions de la *Loi sur les douanes* concernant les produits ultérieurs lorsqu'un contrat est conclu avec le vendeur étranger pour faire de la recherche pour l'importateur canadien lorsque tous les coûts et les risques d'échec sont assumés par l'entreprise canadienne, et lorsque la recherche appartient à l'entreprise canadienne. Les biens immatériels élaborés grâce à la recherche appartiennent à l'entreprise canadienne, laquelle possède donc les profits qui peuvent découler de la recherche.

ANNEXE B

FRAIS DE MARKETING ET DE PROMOTION

La présente annexe définit les paiements et les frais qui seront considérés comme étant liés au marketing et à la promotion et qui ne doivent pas être ajoutés au prix payé ou à payer à titre de produits ultérieurs.

1) Les frais de marketing et de promotion sont des types de paiement qui pourraient être inclus dans la définition de « produits ultérieurs ». Pour déterminer si les frais de marketing ou de promotion ne doivent pas être inclus à titre de produits ultérieurs, l'importateur des marchandises devra prouver la réception des services justifiés reliés aux paiements.

Services justifiés

2) L'ASFC reconnaît que les activités de marketing et de promotion sont souvent menées à l'échelle mondiale par des multinationales. Le siège social d'une entreprise ou une filiale d'une multinationale peut acheter de la publicité ou faire de la promotion pour un produit en particulier qui est importé au Canada et distribué à l'échelle internationale. La publicité peut être présentée partout dans le monde où le produit est distribué. Si les coûts sont ensuite facturés à l'importateur canadien des marchandises au prorata, le paiement constituera une exclusion à l'ajout des « produits ultérieurs » au prix payé ou à payer. L'importateur des marchandises doit être en mesure de prouver que les frais ont été répartis équitablement et conserver des données objectives et quantifiables, pour étayer la méthode utilisée et le montant attribué.

3) Par ailleurs, un siège social peut aussi offrir des services de marketing et de promotion pour divers produits distribués à l'échelle internationale par les filiales, chaque activité de marketing étant propre, non relié à un produit et unique à chaque endroit. La filiale canadienne peut devoir remettre un paiement forfaitaire ou un pourcentage des gains sur les marchandises importées, qui ont été vendues au Canada, au service de marketing du siège social. Si les frais de marketing facturés ne peuvent pas être reliés à des produits précis, importés et vendus au Canada, les frais ne peuvent pas être considérés comme étant des services légitimes qu'a reçus la filiale canadienne. Les frais payés par la filiale canadienne augmenteront le coût du consommateur canadien tout en gonflant le profit ou en compensant les dépenses engagées pour l'image de marque. Par conséquent, ce type de frais de marketing ou de promotion constitue un « produit ultérieur » qui doit être ajouté au prix payé ou à payer.

4) Les exemples suivants illustrent les divers types de frais de marketing et de promotion et leur traitement aux fins de l'établissement de la valeur selon la méthode de la valeur transactionnelle. Ces exemples ne sont en aucun cas exclusifs ou exhaustifs, mais illustrent des frais qui peuvent être rencontrés dans le cadre du présent memorandum. Il en va de même pour les méthodes de compilation des exclusions ou des additions au prix payé ou à payer limités aux méthodes présentées. L'importateur doit élaborer une méthodologie vérifiable à cette fin à l'aide de l'information qui est propre à la situation en question.

a) Une entreprise internationale établie aux États-Unis fournit de la publicité télévisée internationale pour une gamme de produit qui est vendue à l'échelle internationale, y compris au Canada. Le siège social facture des frais de marketing de 93 750 \$ à la filiale canadienne. Les ventes nettes internationales de la gamme de produits se chiffrent à 9 500 000 \$, et les ventes canadiennes s'élèvent à 1 425 000 \$, soit 15 % des ventes totales. Les coûts de publicité engagés par le siège social s'élèvent à 625 000 \$. Les frais facturés au Canada s'élèvent à 93 750 \$ (soit 15 % du coût total de 625 000 \$) et constitue une répartition raisonnable fondée sur les ventes canadiennes, représentant 15 % des ventes totales. Les frais sont donc admissibles à une exclusion et ne seraient pas ajoutés au prix payé ou à payer.

b) Une autre entreprise internationale établie aux États-Unis a dépensé 500 000 \$ en marketing et en promotion sur les ventes internationales. Cependant, elle n'a pas aidé la filiale canadienne à faire la promotion du produit au Canada. Le chiffre d'affaires est le même que celui dans l'exemple a), et la filiale canadienne paie un montant de 75 000 \$ (soit 15 % du coût de 500 000 \$) à la société mère. Étant donné qu'aucun service n'a été offert à la filiale canadienne, il s'agit d'un « produit ultérieur » qui doit être ajouté au prix payé ou à payer.

c) Une autre filiale canadienne importe et vend un produit, parmi les nombreux produits non reliés que la société mère américaine commercialise aux États-Unis par l'entremise de quatre autres détaillants associés. Les ventes aux États-Unis et au Canada totalisent 10 000 000 \$ et les ventes canadiennes s'élèvent à 1 500 000 \$, soit 15 % des ventes totales. Les coûts de marketing et de promotion s'élèvent à 2 000 000 \$ par année, montant qui est partagé également parmi les cinq filiales, soit 400 000 \$ chacune. Étant donné que les frais payés ne sont pas répartis entre les filiales en fonction de l'utilisation du service offert, les frais seront considérés comme étant un « produit ultérieur ». Si l'importateur peut fournir des « renseignements suffisants » pour déterminer la portion des frais qui visent des services qui ont été véritablement fournis pour le produit vendu au Canada, seule cette portion des frais pourra être considérée comme étant une exclusion valide aux produits ultérieurs.

ANNEXE C

**EXEMPLES DE PAIEMENTS OU FRAIS APRÈS L'IMPORTATION ET
LEUR TRAITEMENT AVEC LA MÉTHODE DE LA VALEUR TRANSACTIONNELLE**

La présente annexe contient divers scénarios concernant des paiements ou des frais après l'importation. Une explication du raisonnement pour déterminer si les paiements ou les frais sont passibles de droits est fournie sous chaque exemple. Ces exemples sont présentés à des fins d'illustration seulement, car il existe de nombreuses autres situations.

Situation A – À la fin de l'exercice financier, un importateur canadien remet 75 % des profits nets réalisés au cours de l'année à sa société mère étrangère à titre de dividendes versés à partir des revenus après impôt.

Conclusion A – Le paiement que l'importateur a versé à la société mère n'est pas le type visé au sous-alinéa 48(5)a)(v) de la *Loi sur les douanes*, puisqu'il s'agit d'une répartition des dividendes. Les dividendes sont les profits partagés parmi les actionnaires et se rapportent aux affaires globales de la société. Par conséquent, les 75 % des profits nets remis à la société mère ne devraient pas être ajoutés au prix payé ou à payer. Soulignons que les importateurs doivent pouvoir prouver tous les montants déclarés comme étant des dividendes à l'aide de leurs états financiers et de leurs déclarations de revenus, notamment en utilisant le système pour les paiements de dividendes sur les revenus à des non résidents comme nous l'avons mentionné aux paragraphes 31 et 32.

Situation B – Un importateur achète des marchandises de sa société mère et les vend au Canada en faisant des profits. Une partie des profits est remise à la société mère à titre de dividendes et est déclarée dans les états financiers de l'importateur ainsi que dans la déclaration remise à l'Agence du revenu du Canada (ARC). Ces dividendes sont exclus des additions au prix payé ou à payer. Une partie du reste des profits canadiens est remise à la société mère dans un autre compte. Lorsqu'il s'est fait interroger sur ce compte, l'importateur n'a pas été en mesure de fournir des « renseignements suffisants » pour expliquer la raison pour laquelle ce montant devrait être exclu de ce qui est considéré comme étant des « produits ultérieurs ».

Conclusion B – Compte tenu de la situation, l'importateur doit ajouter le montant versé dans ce compte au prix payé ou à payer.

Situation C – Une société mère située aux États-Unis possède une filiale au Canada. La filiale canadienne respecte les politiques de la société mère. Elle importe des marchandises achetées à la société mère et remet 10 % des profits bruts découlant des ventes totales annuelles. L'importateur a démontré que ce paiement est versé en conformité avec la politique de l'entreprise pour le remboursement de prêts et autres services financiers offerts par la société mère. Le montant payé est jugé raisonnable pour ces types de services.

Conclusion C – Comme dans le cas des dividendes de la situation B, les montants payés à un vendeur sous forme d'instruments monétaires ne doivent pas être inclus dans le prix payé ou à payer.

Situation D – Un importateur achète des marchandises de sa société mère. En échange de services de gestion offerts par la société mère, l'importateur remet 5 % des ventes nettes des marchandises achetées à la société mère à la fin de chaque année. Les frais de gestion sont payés en vertu d'un contrat qui définit les services et fournit une évaluation du coût annuel. Les coûts annuels estimés dans le contrat s'élèvent à 250 000 \$. Durant l'examen, on découvre que les ventes nettes des marchandises achetées à la société mère s'élèvent à 5 000 000 \$. Une révision des documents de l'importateur permet de confirmer que la totalité du montant de 250 000 \$ en frais après l'importation payés en vertu du contrat de service/de gestion est attribuable à des services véritablement rendus conformément aux conditions énoncées dans le contrat. De plus, l'importateur a fourni des renseignements confirmant que le montant est conforme aux montants payés au cours des trois dernières années pour la prestation des mêmes services.

Conclusion D – Dans l'exemple ci-dessus, il n'y a pas d'ajout au prix payé ou à payer en vertu du sous-alinéa 48(5)a)(v), car l'importateur a présenté des renseignements objectifs et quantifiables pour démontrer que les frais supplémentaires ont été versés pour des services véritablement rendus en vertu d'une entente distincte de la vente des marchandises et qu'il ne s'agit pas d'un paiement supplémentaire pour les marchandises (contrairement à la situation B dans laquelle de tels renseignements n'étaient pas disponibles). L'importateur a également démontré que les frais payés pour ces services se rapprochaient beaucoup des frais payés pour ces services au cours des années précédentes. Cependant, cet exemple reflète des situations dans lesquelles les ventes et les prix sont restés stables ou identiques année après année. Il est difficile d'imaginer que les coûts de gestion ou de service seraient directement proportionnels à un taux fixe année après année en vertu d'une entente lorsque les ventes augmentent rapidement. Par exemple, le lancement d'un nouveau produit peut faire hausser les coûts de service d'une année. Un gain fortuit ou un gros contrat de vente unique pourrait hausser anormalement les produits des ventes pour une année sans faire augmenter indûment les coûts de service. Dans de tels cas, l'ASFC s'attend à ce que ces frais soient corroborés.

Situation E – Comme dans la situation D, un importateur achète des marchandises à sa société mère. Dans un contrat de frais de service, l'importateur accepte de remettre 5 % des ventes nettes des marchandises achetées à la société mère à la fin de l'année pour services rendus. Ce contrat n'estime pas le montant des frais de services exigibles, mais précise très clairement la nature des services offerts.

À la fin de l'année, les ventes nettes des marchandises que l'importateur a achetées à la société mère s'élèvent à 10 000 000 \$. L'importateur remet 5 % (500 000 \$) au vendeur conformément aux conditions du contrat. Un examen indique que, sur le montant de 500 000 \$, seulement 100 000 \$ versés sous forme de paiements après l'importation peuvent être reliés aux services rendus en vertu du contrat. Selon les renseignements supplémentaires obtenus sur le rendement antérieur de l'importateur, l'importateur a remis au vendeur environ 100 000 \$ au cours des cinq années précédentes pour les mêmes services rendus.

Conclusion E – Dans une telle situation, un montant de 400 000 \$ doit être ajouté au prix payé ou à payer pour établir la valeur en douane, car ce montant est considéré comme étant un paiement ultérieur pour les marchandises. À moins de circonstances atténuantes, il faut souligner que si l'importateur a versé au vendeur cinq fois le montant payé précédemment pour les mêmes services, il s'agit d'une bonne indication que les frais payés ne sont pas raisonnables pour les services offerts en vertu du contrat de frais de service. En ce qui concerne le montant de 100 000 \$ restant, puisque les renseignements supplémentaires disponibles confirment que ce montant a été payé pour des services rendus identifiables conformément aux conditions du contrat sur les frais de service, aucun ajustement n'est requis.

Situation F – Une filiale canadienne d'une société américaine est démarrée et a donc besoin d'une assistance de la part de la société mère. Une entente de trois ans pour les frais de gestion est conclue séparément de l'entente pour l'achat des marchandises et exige que la filiale verse 10 % des ventes nettes à la société mère pour les frais de gestion. Les services visés par cette entente sont bien détaillés. Durant sa première année d'exploitation, la filiale canadienne obtient des ventes de 100 000 \$ et verse donc 10 000 \$ en frais de gestion. Cependant, le coût réel de la société mère pour aider la filiale à négocier les locations, à constituer l'entreprise en personne morale, à acheter et à installer les systèmes informatiques totalise 100 000 \$.

Au cours de la deuxième année, les ventes de la filiale canadienne s'élèvent à 750 000 \$. La filiale paie donc des frais de gestion de 75 000 \$. L'assistance reçue de la société mère au cours de la deuxième année s'élève à 50 000 \$. Au cours de la troisième année, les ventes se chiffrent à 750 000 \$ et des frais de 75 000 \$ sont versés. La valeur des services véritablement offerts par la société mère totalise 10 000 \$. Les contrats de service devraient être revus à chaque année.

Conclusion F – Même si le coût de la société mère pour offrir les services identifiables ne correspond pas au montant reçu de la filiale pour une année donnée, à la fin des trois années, le total des services reçus par la filiale canadienne correspond aux frais versés à la société mère. Selon ce scénario de démarrage, il convient d'envisager les services offerts pour plus d'une année pour établir le caractère raisonnable du paiement ou des frais pour les services offerts.

Situation G – Un importateur achète de l'équipement, y compris installation dans les locaux de l'importateur, au coût de 100 000 \$ à un vendeur étranger. Le document sur l'importation reflète une valeur de 85 000 \$. Plus tard, le vendeur envoie des techniciens dans les locaux de l'importateur pour installer le matériel et offrir de la formation au personnel canadien. Le vendeur facture 15 000 \$ à l'importateur pour « des frais d'installation et de service ».

Conclusion G – Le type de paiement supplémentaire décrit dans cette situation ne ferait pas partie de la valeur en douane peu importe à quel moment il serait versé. Puisque le paiement représente un coût engagé pour des services précisés après l'importation des marchandises, il n'est pas inclus dans la valeur en douane en vertu de la division 48(5)b)(ii)(A). Par conséquent, la valeur transactionnelle est de 85 000 \$ (100 000 \$ - 15 000 \$).

Dans une telle situation, il faut souligner que tout paiement raisonnable versé pour des dépenses engagées pour la construction, l'installation, l'assemblage ou l'entretien, ou encore pour une assistance technique offerte à l'égard des marchandises après leur importation est expressément exclu du prix payé ou à payer en vertu de la division 48(5)b)(ii)(A) de la *Loi sur les douanes*. Les produits ultérieurs envisagés en vertu du sous-alinéa 48(5)a)(v) ne doivent pas être confondus avec le type de paiements après l'importation prévus à la division 48(5)b)(ii)(A).

Situation H – Un importateur canadien achète des marchandises de sa société mère à l'étranger (le vendeur). En échange de services de gestion, l'acheteur accepte de verser 3 % des ventes nettes des marchandises au vendeur. Les ventes nettes de l'importateur au cours de l'année s'élèvent à 10 000 000 \$. Selon les conditions de l'entente, l'importateur verse 300 000 \$ au vendeur pour des services rendus. Cependant, l'entente ne fournit aucune estimation sur les coûts des services. De plus, l'importateur ne peut pas démontrer la façon dont le montant de 300 000 \$ a été attribué aux services supposément offerts en son nom.

Conclusion H – Compte tenu de ces faits limités, les produits versés par l'importateur représentent un ajout au prix payé ou à payer en vertu du sous-alinéa 48(5)a)(v).

RÉFÉRENCES

<p>BUREAU DE DIFFUSION –</p> <p>Division de l'origine et de l'établissement de la valeur Direction des programmes commerciaux Direction générale de l'admissibilité</p>	<p>DOSSIER DE L'ADMINISTRATION CENTRALE –</p> <p>HEG 79070-4-4</p>
<p>RÉFÉRENCES LÉGALES –</p> <p><i>Loi sur les douanes</i>, articles 32, 45 et 48</p>	<p>AUTRES RÉFÉRENCES –</p> <p>D11-6-6, D13-3-13, D13-4-3, D13-4-4, D13-4-7, D13-4-9 Code de l'évaluation en douane de l'OMC Accord sur l'évaluation en douane de l'OMC Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales de l'OCDE</p>
<p>CECI ANNULE LES MÉMORANDUMS « D » –</p> <p>s.o.</p>	

Les services fournis par l'Agence des services frontaliers du Canada sont offerts dans les deux langues officielles.

