

Prix de transfert au Canada : Aspects juridiques du programme d'ententes anticipées

François Vincent*

ABSTRACT

This article deals with the Canadian advance pricing agreements program. The author reviews *Information Circular 94-4*, which deals with APAs, and comments on whether such agreements can be binding on Revenue Canada and whether the confidentiality of information provided by taxpayers in the course of the negotiation of these agreements is assured. The author discusses related topics not covered by the information circular, such as documentation requirements, requirements to produce foreign-based information, generic APAs, and delays associated with obtaining an APA, and also gives a brief update on APAs elsewhere in the world.

PRÉCIS

Cet article traite du programme d'ententes anticipées en matière de prix de transfert au Canada. L'auteur passe en revue la nouvelle *Circulaire d'information 94-4* qui traite de ces ententes et offre ses commentaires, en particulier quant à la possibilité que ces ententes lient Revenu Canada, et quant à la protection de la confidentialité des renseignements fournis par les contribuables. L'auteur discute aussi de certains sujets non traités dans la circulaire tels que l'obligation du maintien de documentation, les mises en demeure de production de documents situés à l'étranger, les délais associés à l'obtention d'une entente, les ententes génériques et un survol des programmes d'ententes anticipées à travers le monde.

INTRODUCTION

En raison de sa grande complexité et des difficultés inhérentes à l'obtention de matériel probant, le domaine des prix de transfert constitue un défi de la fiscalité contemporaine des plus difficiles à relever au niveau de la vérification, de la cotisation et du litige.

* Avocat, M.Fisc., Services juridiques de Revenu Canada, ministère de la Justice. Les opinions exprimées dans cet article n'engagent que l'auteur. L'auteur remercie mesdames Sandra Goldberg, Carole Gouin et Shirley Latour, ainsi que messieurs Tom Gibson, Ron Holowka et Claude Lemelin pour leur aide à la rédaction de cet article.

Diverses sources considèrent qu'aux États-Unis, les pertes de revenu fiscal dans ce domaine sont de l'ordre de trois à trente milliards de dollars par année¹. Afin de mieux régler le domaine, le congrès américain a modifié l'article 482 du Internal Revenue Code² en y ajoutant un standard de proportionnalité au revenu (*commensurate with income*). L'interprétation subséquente de ce standard par l'Internal Revenue Service (ci-après «IRS») a apporté de nouvelles méthodes de détermination des prix de transfert telles que la méthode de l'intervalle des bénéfices comparables (*comparable profit interval*) qui, en 1993, a été remplacée par la méthode des bénéfices comparables (*comparable profit method*). Les modifications à l'article 482 ont de plus haussé les coûts pour ceux qui ne s'y conforment pas, comme le note l'auteur Carlton M. Smith :

The savings to the taxpayer of interest and penalties has become more substantial in the past year because of recent Code amendments. Absent a showing of reasonable cause and good faith, a deficiency attributable to a net Section 482 transfer price adjustment of more than \$10 million is now automatically subject to a 20% accuracy-related penalty, and one attributable to such an adjustment of more than \$20 million is subject to a 40% accuracy-related penalty. The 20% penalty now may also apply if a transfer price is 200% or more (or 50% or less) of the correct price determined under Section 482, and the 40% penalty now may apply if the transfer price is 400% or more (or 25% or less) of the correct Section 482 price. Large corporate tax underpayments not promptly paid now may also bear interest at a higher rate (*i.e.*, five percentage points above the Federal short-term rate). These Code amendments have effectively increased the potential cost of contesting Section 482 adjustments³.

L'effet global des modifications à l'article 482 a été d'introduire des mesures plus sévères de contrôle des prix de transfert, incluant un fardeau accru de documentation et de déclaration, en plus de générer une incertitude croissante en faisant miroiter que ces nouvelles mesures sont conformes au principe des «prix de pleine concurrence» (expression retrouvée dans la *Circulaire d'information* 87-2⁴ comme traduction de l'expression *arm's-length principle*) ou de marché libre (de pleine concurrence ou en toute indépendance, tel que préconisé par l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (ci-après «OCDE»)). Dans le présent texte, l'expression «principe de pleine concurrence» servira d'équivalent à l'expression *arm's-length principle*. Bien que les États-Unis prétendent que leur législation ne dévie pas du principe de pleine concurrence décrit dans le rapport du

¹ Samuel Slutsky, «Clinton Will Get Tough Over Transfer Pricing», *The Financial Post*, le 11 novembre 1992, 18.

² Internal Revenue Code of 1986, tel que modifié (ci-après «IRC»).

³ Carlton M. Smith, «Use of Advance Pricing Agreements Enhanced by New Revenue Procedure» (juin 1991), 74 *The Journal of Taxation* 374-78, aux pp. 377-78.

⁴ «Fixation du prix des transferts internationaux et autres transactions internationales», le 27 février 1987.

Comité des Affaires fiscales de l'OCDE intitulé «Prix de transfert et entreprises multinationales» paru en 1979, plusieurs observateurs demeurent sceptiques⁵. Il reste encore à déterminer si la réglementation se rapportant à l'article 482 satisfera (ou surpassera) le principe de pleine concurrence, tel qu'il est reconnu au niveau international, en matière de prix de transfert⁶. Il existe donc une possibilité que l'interprétation préconisée par l'IRS en vertu de l'article 482 IRC n'aboutisse pas au même standard que celui qui existe en droit fiscal canadien en vertu des paragraphes 69(2) et (3) de la Loi de l'impôt sur le revenu⁷ et de l'interprétation administrative exprimée dans la *Circulaire d'information* 87-2.

Un moyen de contourner les effets négatifs potentiels des modifications à la réglementation relative à l'article 482 IRC est de conclure avec l'IRS une «entente anticipée en matière de prix de transfert» (mieux connue sous l'expression anglaise *Advance Pricing Agreement* ou «APA»). Afin d'alléger le contenu de ce texte, l'abréviation «EAPT» servira à désigner ce genre d'ententes. En survol, une EAPT est une entente entre les autorités fiscales et un contribuable par laquelle les parties s'entendent à l'avance sur la méthode appropriée de détermination des prix de transfert applicables à certaines transactions entre les membres liés d'une entreprise multinationale. Les concepts et mécanismes des EAPT se retrouvent, aux États-Unis, dans la publication administrative de l'IRS intitulée *Revenue Procedure* 91-22⁸ (ci-après «Rev. Proc. 91-22») et, au Canada, dans la *Circulaire d'information* 94-4⁹.

Le Canada ayant annoncé son intention d'instaurer un programme d'EAPT¹⁰, Revenu Canada se devait de développer une procédure

⁵ Voir Edwin J. Reavey et Richard M. Elliott, «Advance Pricing Agreements Under Rev. Proc. 91-22: Some Practical Considerations» (juin 1991), 3 *Tax Notes International* 697-713, à la p. 698.

⁶ L'un des problèmes provient du pouvoir de réévaluer, même après plusieurs années, le montant payé lors d'une transaction donnée afin que ce montant soit conforme au standard de proportionnalité au revenu. Puisque, dans les transactions entre parties sans lien de dépendance, les parties n'ont traditionnellement pas le loisir du redressement rétroactif des montants payés, cette procédure mise de l'avant par l'IRS ne semble pas se conformer au principe de pleine concurrence.

⁷ LRC (1985), c. 1 (5^e suppl.), telle que modifiée (ci-après «LIR»).

⁸ 1991-1 CB 526, telle que modifiée. Voir aussi Internal Revenue Service, *Fact Sheet* FS-94-5, avril 1994.

⁹ «Prix de transfert internationaux : Ententes anticipées en matière de prix de transfert (EAPT)», le 30 décembre 1994.

¹⁰ Déclaration de M. Robert M. Beith, conseiller senior en politique fiscale et en interprétation technique, lors de la Conférence annuelle de 1992 de l'Association Canadienne d'Études Fiscales à Toronto, confirmée par Revenu Canada, *Communiqué*, «Revenu Canada instaure un service d'ententes anticipées en matière de prix de transfert», le 19 juillet 1993. Voir aussi Robert D'Aurelio, «International Issues: A Revenue Canada Perspective», dans *Report of Proceedings of the Forty-Second Tax Conference*, 1990 Conference Report (Toronto : Association Canadienne d'Études Fiscales, 1991), 44:1-19, à la p. 44:3.

expliquant le programme, les contribuables admissibles et les modalités d'une demande d'EAPT, les ramifications juridiques d'une EAPT, etc. En mai 1993, Revenu Canada faisait une première ébauche des procédures et lignes directrices relatives aux EAPT qu'il soumettait à certains groupes intéressés afin de raffiner le produit et d'en faire une circulaire d'information. Étant donné le besoin de constance de traitement et de certitude pour les contribuables concernant les prix de transfert internationaux¹¹ et, puisque le partenaire commercial dominant du Canada est les États-Unis, le mécanisme et les conséquences juridiques du programme d'EAPT adopté par Revenu Canada devaient se rapprocher autant que possible de ceux du programme américain tel qu'il est explicité dans la circulaire Rev. Proc. 91-22.

Cet article fait l'examen du programme d'EAPT au Canada, ainsi qu'une étude approfondie de certains aspects juridiques reliés au contexte canadien. Plus précisément, le texte traite de certains points sur les autorités compétentes, les conséquences juridiques des EAPT et le risque de divulgation des informations fournies à Revenu Canada lors du processus de négociation d'une EAPT. Le texte sera divisé en deux parties. La première partie est un survol de la *Circulaire d'information* 94-4 traitant des EAPT, la seconde porte sur des sujets connexes non discutés dans la circulaire. Afin de faciliter le renvoi aux numéros pertinents, l'auteur utilise, dans la première partie du texte, la numérotation de la circulaire d'information.

CIRCULAIRE D'INFORMATION 94-4

Numéros 1 et 2—Introduction

Explication du fait que Revenu Canada a mis sur pied un programme d'EAPT et que la circulaire vise à en donner une vue d'ensemble. Pour les contribuables qui désirent se prévaloir du programme d'EAPT, des lignes directrices détaillées sont fournies sur demande. Le numéro 2 indique que les ententes portant sur le partage des frais (*cost-sharing arrangements*) et les contrats de licence (*licensing arrangements*) feront l'objet d'un communiqué distinct contrairement à la circulaire Rev. Proc. 91-22 qui traite autant des EAPT que des ententes portant sur les partage de frais.

Numéros 3 à 6—Nature et but d'une EAPT

Explication d'une EAPT et commentaires variés sur son application :

Une EAPT est considérée comme un accord liant le contribuable et le Ministère. Si les modalités de l'entente sont respectées, le Ministère

¹¹ Par exemple, voir les commentaires du juge Walsh dans l'affaire *Canadian Pacific Ltd. c. La Reine*, 76 DTC 6120, à la p. 6135 (CF 1^{re} inst.), où il dit : «While it is true that this Court has the right to interpret the *Canada-U.S. Tax Convention and Protocol* itself and is in no way bound by the interpretation given to it by the United States Treasury, the result would be unfortunate if it were interpreted differently in the two countries when this would lead to double taxation.»

considérera que les résultats de l'application de la méthode d'établissement des prix de transfert (MEPT) auront satisfait au principe de pleine concurrence de l'article 69 de la Loi. Une EAPT vise à confirmer à l'avance une MEPT, de même que ses modalités d'application, pour des opérations transfrontalières entre parties liées pendant une période déterminée.

À ce sujet, l'article 1 de la circulaire Rev. Proc. 91-22 écarte la notion de «parties liées» en faveur de «two or more organizations, trades, or businesses owned or controlled, directly or indirectly, by the same interests».

Le paragraphe 3 stipule qu'une EAPT sera considérée comme un accord liant le contribuable et Revenu Canada. Comme dans le cas des décisions anticipées, il n'y a aucune base juridique dans la LIR pour ce type d'entente¹². Le régime des décisions anticipées est une création administrative de Revenu Canada qui pourrait être discontinuée en tout temps et qui ne lie pas le ministère¹³. Bien que Revenu Canada déclare dans la *Circulaire d'information 70-6R2* qu'une décision anticipée est considérée comme liant le ministère¹⁴, il existe une distinction importante entre ce qui «lie» et ce qui «est considéré comme liant». Ce qui «lie» constitue un contrat exécutoire où le défaut ouvre la porte aux recours en vertu du droit des contrats applicable. Ce qui «est considéré comme liant» peut ne produire aucun effet juridique et ne peut être considéré exécutoire puisque Revenu Canada ne s'y conforme que par pratique administrative.

La cause *Cohen c. La Reine*¹⁵ vient jeter une certaine lumière sur la question à savoir s'il peut exister une telle entente liant Revenu Canada. Dans cette affaire, le contribuable s'est opposé à la cotisation du ministre pour la raison, entre autres, qu'une entente était intervenue avec Revenu Canada à l'effet que les profits de la vente de certaines propriétés ne seraient pas imposés. La Cour fédérale, Division de première instance, sous la plume du juge Décary, a rejeté cet argument pour les raisons suivantes :

To agree with the view of counsel for Plaintiff, I should have to conclude that the 1965 assessment and the previous ones were a contract between the Minister and the taxpayer and a valid one at that. To so reason, in my view, is to forget the power granted the Minister by S. 46(4) of the Act, which reads:

¹² W.A. Macdonald et G.E. Cronkwright, *Income Taxation in Canada* (Scarborough, Ont. : Prentice-Hall Canada) (feuilles mobiles), paragraphe 80,101.

¹³ Ibid., paragraphe 80,365. Voir aussi D.J. Sherbaniuk, «Advance Rulings, Technical Interpretations and Interpretation Bulletins», dans *Corporate Management Tax Conference 1976* (Toronto : Association Canadienne d'Études Fiscales, 1977), 86-106, à la p. 96.

¹⁴ Numéro 4 de la *Circulaire d'information 70-6R2*, «Décisions anticipées en matière d'impôt sur le revenu», le 30 septembre 1992.

¹⁵ 78 DTC 6099 (CF 1^{re} inst.), confirmé par 80 DTC 6250 (CF Appel).

Sec. 46(4)

(4) The Minister may at any time assess tax, interest or penalties under this Part or notify in writing any person by whom a return of income for a taxation year has been filed that no tax is payable for the taxation year, and may

(a) at any time, if the taxpayer or person filing the return

(i) has made any misrepresentation or committed any fraud in filing the return or in supplying any information under this Act, or

(ii) has filed with the Minister a waiver in prescribed form within 4 years from the day of mailing a notice of an original assessment or of a notification that no tax is payable for a taxation year, and

(b) within 4 years from the day referred to in subparagraph (ii) of paragraph (a), in any other case,

re-assess or make additional assessments, or assess tax, interest or penalties under this Part, as the circumstances require.

[...]

It is my opinion that it is not because the taxpayer has agreed as to the nature of a profit that there is less of an assessment than if he had not agreed. It is still taxation by statute, not by contract and it is the Act that governs, not any kind of arrangement, and in the present instance, the Minister had the right to reassess by virtue of S. 46(4) of the Act, whatever arrangement may have been arrived at in 1967¹⁶. (soulignement ajouté)

Cette décision a été confirmée par la Cour fédérale d'appel pour les raisons suivantes :

In my view, the Trial judge correctly dismissed that argument. «... the Minister has a statutory duty to assess the amount of tax payable on the facts as he finds them in accordance with the law as he understands it. It follows that he cannot assess for some amount designed to implement a compromise settlement... » (*Galway v. M.N.R.* [1974] 1 F.C. 600 at page 602, [74 DTC 6355 at page 6357]). The agreement whereby the Minister would agree to assess income tax otherwise than in accordance with the law would, in my view, be an illegal agreement. Therefore, even if the record supported the appellant's contention that the Minister agreed to treat the profit here in question as a capital gain, that agreement would not bind the Minister and would not prevent him from assessing the tax payable by the appellant in accordance with the requirements of the statute¹⁷. (soulignement ajouté)

Il appert donc que la Cour fédérale d'appel ne rejette pas expressément la notion que le ministre puisse être partie à une entente visant à prédéterminer la cotisation de l'impôt, en autant que cette cotisation soit en accord avec la loi. L'affaire *Galway*, à laquelle la

¹⁶ Ibid., CF 1^{re} inst., à la p. 6101.

¹⁷ Supra, note 15, CF Appel, à la p. 6251.

Cour fédérale d'appel faisait référence dans son jugement, traitait de l'applicabilité d'un consentement à jugement proposé. La cour a tenu les propos suivants :

Having regard to the fact that there had been no issue between the parties as to *quantum*, the proposed judgment appeared to be intended to implement a compromise settlement rather than to implement an agreement between the parties as to how the assessment should have been made by application of the law to the true facts. That being so, there was, in our view, doubt as to whether the Court had jurisdiction to grant the proposed judgment¹⁸.

Après avoir rappelé l'extrait cité dans l'affaire *Cohen*, la Cour a indiqué qu'un consentement à jugement aurait été possible si, dans l'entente, les parties avaient indiqué que le consentement à jugement proposé cherchait à mettre en oeuvre une entente entre les parties quant à la cotisation appropriée en application de la loi aux faits réels¹⁹.

Afin de ne pas suivre le raisonnement qui sous-tend le jugement dans l'affaire *Galway*, la Cour fédérale, Division de première instance, a établi les différences factuelles dans *La Reine c. Zandstra*²⁰ de la façon suivante :

I have concluded that the *Galway* case (*supra*) is distinguishable on its facts. In that case, the Court was being asked to implement a compromise settlement rather than to implement an agreement between the parties as to how the assessment should have been made by application of the law to the true facts. [...]

In the cases at bar, the impugned assessments are not «compromise» assessments as that term is used in the *Galway* case (*supra*). Subject assessments were based on the assessor's best estimate at the time of the actual cost of educating each student at the Jarvis School based on the information available to him at that time. It now transpires that said estimates were on the low side. In my view, such a circumstance cannot operate to invalidate subject assessments. To hold otherwise would be to invalidate every assessment that was on the low side, whether it be for arithmetical error or on the basis of later discovered facts. The Income Tax Act does not, in my view, require such a result²¹.

La décision *Galway* a été suivie dans deux autres décisions de la Cour canadienne de l'impôt : *Boger c. MRN*²² et *Yott et al. c. MRN*²³.

L'auteur soumet donc qu'il est possible que le ministre soit partie à une entente liant Revenu Canada dans le but de déterminer à l'avance la cotisation la plus appropriée, en autant qu'elle soit conforme à la

¹⁸ *Galway c. MRN*, 74 DTC 6355, aux pp. 6356-57 (CF Appel).

¹⁹ «... designed to implement an agreement of the parties as to how the assessment should have been made by application of the law to the true facts». *Ibid.*, à la p. 6357.

²⁰ 74 DTC 6416 (CF 1^{re} inst.).

²¹ *Ibid.*, aux pp. 6420-21.

²² 89 DTC 15 (CCI).

²³ 91 DTC 611 (CCI).

LIR. Exception faite de l'affaire *Zandstra*, il n'y a aucune autre indication qu'une entente de ce type qui n'aurait pas été expressément autorisée par la LIR, serait acceptée ou confirmée par les cours. Même aux États-Unis cet aspect demeure incertain :

Finally, there must always be a concern about the extent to which an APA will be binding. Although the procedure states that an APA may be executed in any form acceptable to the parties, it seems clear from the procedure's provisions on revocation and cancellation that the IRS will not sign an APA on a "closing agreement" (IRS Form 906). A closing agreement under section 7121 is the only Internal Revenue Code-sanctioned way to enter into a binding agreement with the IRS concerning taxes; it may be avoided only in cases of fraud, malfeasance, or misrepresentation of a material fact. An APA can be revoked or cancelled for other, less weighty reasons.

Courts have sometimes enforced written agreements with the IRS that did not purport to be closing agreements (such as agreements on IRS Form 870-AD), but usually only where the detrimental reliance of one party requires the other party to be estopped from rejecting the agreement²⁴.

L'article 9 de la circulaire Rev. Proc. 91-22 déclare qu'aux États-Unis, une EAPT est une entente liant l'IRS et les contribuables qui en sont parties. Tel que déjà mentionné, au Canada les décisions anticipées ne lient peut-être pas Revenu Canada. Pour préciser, l'auteur examine la question à savoir si, mis-à-part les *obiters* dans les affaires *Galway* et *Cohen* et la décision dans l'affaire *Zandstra*, Revenu Canada peut être lié par une entente basée sur les diverses conventions fiscales conclues par le Canada, et si ce type d'entente peut être jugé valable par les cours.

Avant de procéder, il importe de définir les termes EAPT unilatérale et EAPT bilatérale. L'expression «EAPT unilatérale» signifie une EAPT conclue entre un contribuable d'un pays donné et les autorités fiscales de ce pays, sans inclure aucune autre entente ou accord avec les contribuables affiliés d'autres pays, ni avec les autorités fiscales de ces pays. L'expression «EAPT bilatérale» signifie que le ou les contribuables canadiens doivent conclure une entente avec l'autorité compétente canadienne, que le contribuable étranger affilié doit faire de même avec les autorités fiscales du pays concerné, et que les autorités compétentes du Canada et de l'autre pays doivent parvenir à une entente en vertu de la procédure amiable. Puisque l'ultime but des EAPT est d'éviter la double imposition²⁵, toutes ces ententes doivent être essentiellement uniformes et cohérentes entre elles.

²⁴ Carlton M. Smith, «United States Adopts Procedures for Reaching Advance Agreement Concerning Appropriate Intercompany Transfer Prices» (1991), vol. 39, n° 6 *Revue fiscale canadienne* 1622-43, à la p. 1632.

²⁵ Sans compter le fait que la réglementation adoptée pour l'application de l'article 482 constitue un incitatif de choc, de même que l'obligation, pour les contribuables, de produire la documentation contemporaine (*contemporaneous documentation*) pour appuyer leur politique de prix de transfert.

Les raisons qui ont motivé l'autorité compétente canadienne à s'engager et pour lesquelles le programme d'EAPT s'insère dans le processus d'administration des conventions fiscales sont de deux ordres.

Tout d'abord, il faut reconnaître qu'en participant au programme d'EAPT, les autorités fiscales canadiennes acceptent de limiter l'étendue de leur pouvoir de vérification et de cotiser les transactions visées de façon prédéterminée en vertu de la LIR. Afin d'y parvenir, il doit y avoir un moyen de lier Revenu Canada afin que les contribuables obtiennent le niveau voulu d'assurance et de certitude quant aux prix de transfert. Il est aussi important de réaliser qu'en acceptant de limiter l'étendue de ses pouvoirs de vérification et de cotiser de façon prédéterminée, Revenu Canada ne tente pas de déroger à la LIR en ce sens qu'une EAPT est une entente relative à une méthode de calcul des prix de transfert qui assure des montants raisonnables aux fins des paragraphes 69(2) et (3) LIR. Pour éviter que les cours ne jugent ces ententes à titre de dérogations non justifiées et non conformes à la LIR, une EAPT bilatérale repose juridiquement sur la procédure d'entente amiable incluse dans les conventions fiscales conclues par le Canada. Dans l'exemple qui suit, l'expression «Convention Canada-États-Unis» servira à désigner la Convention entre le Canada et les États-Unis d'Amérique en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune²⁶.

Le paragraphe 3(2) de la Loi de 1984 sur la Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts²⁷ déclare que «[I]es dispositions de la présente loi et la Convention l'emportent sur les dispositions incompatibles de toute autre loi.» Les paragraphes 1 et 2 de l'Article XXVI de la Convention Canada-États-Unis se lisent, en partie, comme suit :

1. Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la présente Convention, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces États, soumettre son cas par écrit à l'autorité compétente de l'État contractant dont elle est un résident ou, si elle n'est pas un résident d'aucun des États contractants, à celle de l'État contractant dont elle possède la nationalité.

2. L'autorité compétente de l'État contractant à qui le cas a été soumis s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre État contractant, en vue d'éviter une imposition non conforme à la Convention.

Il n'est donc pas nécessaire qu'une imposition non conforme à la Convention Canada-États-Unis ait effectivement lieu dans le présent

²⁶ Convention entre le Canada et les États-Unis d'Amérique en matière d'impôts sur le revenu et la fortune signée à Washington le 26 septembre 1980 et modifiée par deux protocoles signés le 14 juin 1983 et le 28 mars 1984.

²⁷ SC 1984, c. 20.

pour que le contribuable puisse s'adresser à l'autorité compétente²⁸. Le paragraphe 1 de l'Article XXVI indique clairement qu'un contribuable qui estime qu'une imposition non conforme à la Convention Canada-États-Unis risque d'avoir lieu dans le futur peut faire valoir sa cause devant l'autorité compétente de l'État duquel il est résident. Le paragraphe indique également que l'autorité compétente s'efforcera de résoudre le problème potentiel, soit à l'interne, soit par accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre État. Si tous les problèmes reliés à la détermination, à la vérification et à la cotisation des prix de transfert sont pesés, il devient évident que les contribuables qui font une demande d'EAPT le font dans le but d'éviter une imposition non conforme à la Convention Canada-États-Unis.

Au paragraphe 2 de l'Article XXVI, l'énoncé «et si elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante», pourrait porter à croire à une référence à la possibilité que la division des appels de Revenu Canada soit en mesure de réviser une cotisation et de changer la position du ministère vis-à-vis cette cotisation. Puisque les contribuables ont déjà cette option, cet énoncé pourrait être rayé du paragraphe 2 de l'Article XXVI et l'autorité compétente n'aurait pas à participer au processus. Lors de la négociation de la Convention Canada-États-Unis, les États contractants ne pouvaient tenir compte des EAPT puisqu'elles n'existaient pas, mais l'interprétation pourrait donner à l'expression «solution satisfaisante» un sens suffisamment large pour inclure les EAPT unilatérales²⁹. Toute entente en vertu de la procédure amiable, qu'elle soit ou non compatible avec la LIR, prévaudra en vertu du paragraphe 3(2) de la Loi de 1984 sur la Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts. Il pourrait même être argumenté qu'une EAPT unilatérale entre le contribuable et l'autorité compétente, sans entente réciproque entre les autorités compétentes des autres pays concernés, pourrait lier Revenu Canada de la même façon qu'une entente en vertu de la procédure amiable. Cet aspect sera discuté plus à fond dans la partie traitant des EAPT unilatérales.

²⁸ À ce sujet, les auteurs McIntyre et Turro ont déclaré : «The mutual agreement articles of U.S. tax treaties do not give explicit authority to the competent authorities of the contracting states to negotiate advance pricing agreements. Those articles contemplate that the competent authorities would be dealing with problems of double taxation arising from actions already taken by one or both of the contracting states. It remains to be seen how U.S. treaty partners will respond to the efforts of the IRS to expand the scope of the mutual agreement articles.» Voir Michael J. McIntyre et John Turro, «IRS Tightens Access to U.S. Competent Authority Process» (avril 1991), 3, *Tax Notes International* 369-72, à la p. 372. Il pourrait aisément être argumenté que le mot «entraîneront», utilisé au paragraphe 1 de l'article XXVI de la Convention Canada-États-Unis, offre la possibilité de demander le bénéfice de la procédure amiable, même avant qu'une autorité fiscale quelconque n'ait cotisé ou vérifié le contribuable, ouvrant ainsi la porte aux EAPT.

²⁹ De toute façon, si les deux États contractants s'entendent pour élargir le sens des mots de la Convention Canada-États-Unis afin de permettre des EAPT qui lieraient les autorités fiscales qui en sont parties, probablement personne n'aurait intérêt à attaquer une telle interprétation, devant un tribunal ou autrement.

Afin de lier Revenu Canada à tous les niveaux (vérifications, appels, et autres) sur lesquels une EAPT peut avoir des conséquences, il est nécessaire que le signataire de l'EAPT ait l'autorité du ministre ou du sous-ministre de Revenu Canada. Telle que définie au paragraphe 1 de l'Article III de la Convention Canada-États-Unis, l'expression «autorité compétente» désigne le ministre du Revenu national ou son représentant autorisé. Lorsqu'une EAPT est signée par ce représentant autorisé de l'autorité compétente, le directeur général des programmes d'impôts internationaux par exemple, le signataire agit à titre de représentant du ministre du Revenu national et sa signature peut lier Revenu Canada aux fins de l'EAPT.

L'auteur soumet qu'il est possible que Revenu Canada soit lié lors de la signature d'une EAPT bilatérale conformément à une entente en vertu de la procédure amiable. De façon analogue, Revenu Canada pourrait aussi être lié dans le cas d'une EAPT unilatérale lorsque la corporation affiliée à la corporation canadienne en cause et avec laquelle les transactions visées ont lieu, a sa résidence dans un État avec lequel le Canada a conclu une convention fiscale³⁰. Cependant, l'avantage d'une EAPT unilatérale est réduit en ce sens que, malgré un certain degré de certitude sur les prix de transfert au niveau intérieur, elle n'offre aucune protection quant à la double imposition³¹. Une autre question se pose : est-il souhaitable que les autorités fiscales envisagent des EAPT unilatérales quand l'une des conditions de ces ententes est que leur existence ne soit pas révélée à l'autre État partie à la convention fiscale ? Bien qu'il puisse exister des raisons valables de ne pas communiquer cette information, il y a aussi un risque que les contribuables tentent de camoufler certains aspects de leurs activités aux yeux de l'un ou l'autre des États contractants.

Une EAPT unilatérale conclue avec l'autorité compétente canadienne et touchant des transactions avec un état avec lequel le Canada n'a pas conclu de convention fiscale offre néanmoins un certain degré de protection contre la double imposition puisque, en général, les états avec lesquels le Canada n'a pas conclu de convention fiscale et où prennent place les activités d'une multinationale sont des états où le

³⁰ Un tel cas pourrait survenir dans des circonstances semblables à celles décrites par Reavey et Elliott, supra, note 5, à la p. 702, note 21 : «It has been suggested that, when a foreign affiliate competes against government-owned corporations in its home country and disclosure of an APA request would reveal sensitive technical or commercial information, the Service might consider entering into an APA without the participation of the home-country tax authorities.»

³¹ «In the absence of an agreement with foreign revenue authorities in jurisdictions where the taxpayer's foreign affiliates do business, the possibility of tax adjustments in the foreign jurisdiction and consequential double taxation could virtually eliminate any benefit from the APA.» Voir Janice A. McCart, «Advance Pricing Agreements: The Answer to Interaffiliate Pricing Disputes?» dans *Report of Proceedings of the Forty-Third Tax Conference*, 1991 Conference Report (Toronto : Association Canadienne d'Études Fiscales, 1992), 40:1-38, à la p. 40:16.

taux d'imposition est relativement peu élevé³². Dans ce cas, le fardeau fiscal de l'autre état est soit nul ou passablement réduit, et une EAPT unilatérale concrétise l'acceptation des prix de transfert par Revenu Canada. Tel que déjà suggéré, en vertu de l'affaire *Cohen* et des autres causes auxquelles il est fait référence, il serait possible qu'une EAPT lie Revenu Canada³³, en autant que la rédaction du texte de l'entente reflète clairement que les parties sont d'accord sur l'interprétation de la LIR et que l'EAPT ne constitue pas simplement un compromis monétaire entre leurs positions respectives.

Une autre base possible au soutien de l'argument que les EAPT bilatérales puissent lier Revenu Canada se retrouve à l'article 115.1 LIR. Cet article se lit comme suit :

(1) Malgré les autres dispositions de la présente loi, les montants déterminés et les décisions prises en conformité avec une convention qui est conclue entre le ministre et une autre personne, en conformité avec une disposition de quelque convention ou accord fiscal entre le Canada et un autre pays qui a force de loi au Canada, et qui vise l'imposition de l'autre personne, sont réputés conformes à la présente loi.

(2) La personne à laquelle les droits et obligations prévus par la convention visée au paragraphe (1) sont transférés avec le consentement

³² Habituellement, les EAPT bilatérales ne peuvent exister lorsque l'autre juridiction fiscale concernée est un paradis fiscal puisque, en général, ces juridictions ne possèdent pas de convention fiscale avec le Canada.

³³ Certains préféreront argumenter qu'au Canada, l'imposition résulte de la législation et non de contrats particuliers, tel qu'énoncé dans l'affaire *Cohen*, supra, note 15, et qu'en conséquence, ces ententes ne peuvent lier les parties. L'auteur soumet que si les cours de justice trouvent moyen de lier le ministre à l'interprétation de la LIR telle qu'énoncée dans ses bulletins d'interprétation, même si ces bulletins n'ont aucune base législative, elles devraient être enclines à trouver que l'interprétation administrative qui a servi à conclure une entente telle qu'une EAPT est à tout le moins persuasive et, en fait sinon en droit, que cette interprétation lie le ministre. Pour un exemple relativement récent de la volonté des cours à donner du poids aux interprétations administratives du ministre, voir *Vaillancourt c. La Reine*, 91 DTC 5408, à la p. 5412 (CF Appel) sous la plume du juge Décaray :

It is well settled that Interpretation Bulletins only represent the opinion of the Department of National Revenue, do not bind either the Minister, the taxpayer or the courts and are only an important factor in interpreting the Act in the event of doubt as to the meaning of the legislation. Having said that, I note that the courts are having increasing recourse to such Bulletins and they appear quite willing to see an ambiguity in the Statute—as a reason for using them—when the interpretation given in a Bulletin squarely contradicts the interpretation suggested by the Department in a given case or allows the interpretation put forward by the taxpayer. When a taxpayer engages in business activity in response to an express inducement by the Government and the legality of that activity is confirmed in an Interpretation Bulletin, it is only fair to seek the meaning of the legislation in question in that bulletin also. As Prof. Côté points out in *The Interpretation of Legislation in Canada* : «The administration's presumed authority and expertise is never more persuasive than when the judge succeeds in turning it against its author, demonstrating a contradiction between the administration's interpretation and its contentions before the Court.» (soulignement ajouté)

du ministre est réputée, pour l'application de ce paragraphe, avoir conclu la convention avec le ministre.

Bien que cet article ait été inséré dans la LIR afin de couvrir les situations qui se retrouvent au paragraphe 8 de l'article XIII de la Convention Canada-États-Unis, l'auteur est d'avis que la modification apportée à l'article 115.1 en 1994 en a suffisamment élargi la portée pour qu'il puisse maintenant s'appliquer aux EAPT, même si, en l'espèce, ce n'était pas l'intention du ministère des Finances.

Aux États-Unis, sous la rubrique «*Legal Effect*», la circulaire administrative Rev. Proc. 91-22 déclare que toutes les représentations ou soumissions de nature non factuelle se rapportant à l'EAPT ne peuvent être introduites en preuve lors de procédures, tant judiciaires qu'administratives, en rapport avec tout exercice financier, transaction ou personne non assujéti à l'EAPT. Les contribuables sont encouragés à définir clairement dans leur EAPT ce qui constitue une représentation ou soumission non factuelle puisque ce concept peut devenir assez nébuleux. Bien que cet élément ne se retrouve pas dans la *Circulaire d'information* 94-4, Revenu Canada adopte une approche similaire à ce sujet. Étant donné la relativité des contrats, y aurait-il un recours à invoquer si Revenu Canada utilisait de l'information sur le contribuable B, fournie dans le cadre d'une EAPT par le contribuable A, contre le contribuable B lors de procédures judiciaires en vertu de la LIR ? De toute façon, cette utilisation de l'information pourrait néanmoins constituer un bris de contrat.

D'autre part, les autorités fiscales peuvent utiliser l'information factuelle fournie par un contribuable dans le cadre d'une EAPT lors de cotisations, appels ou litiges se rapportant à des transactions non couvertes par l'EAPT. Cette information peut aussi servir aux vérifications se rapportant à l'EAPT et l'exactitude de cette information peut être soumise à vérification.

La *Circulaire d'information* 94-4 ajoute que le but des EAPT est de promouvoir l'observation volontaire tout en donnant aux contribuables qui en sont parties la certitude requise que la MEPT utilisée dans la détermination de leurs prix de transfert ne sera pas remise en question par Revenu Canada.

Les EAPT se veulent des ententes d'application prospective, généralement pour l'année d'imposition au cours de laquelle la demande d'EAPT a été acceptée, et pour un nombre déterminé d'années subséquentes, normalement trois ans. Certains contribuables seront intéressés à ce que la MEPT contenue dans l'EAPT soit appliquée à des années d'imposition non frappées de prescription, mais antérieures à l'acceptation de la demande. Dans ce cas, la décision relève du bureau de district auquel se rapporte le contribuable. Si les circonstances entourant les transactions visées par l'EAPT sont essentiellement les mêmes que par les années antérieures, il serait difficile pour le bureau de district responsable de ne pas accepter l'application de la MEPT aux

années antérieures pour la simple raison que si le bureau de district persévère à appliquer une MEPT différente de celle contenue à l'EAPT et qu'il en résulte une situation de double imposition, le dossier risque de se retrouver chez les autorités compétentes. Comme elles se sont déjà entendues sur un mécanisme pour résoudre la double imposition pour les années couvertes par l'EAPT, soit la MEPT, l'auteur est d'avis qu'aux fins de constance et de suite logique, ces autorités compétentes auront tendance à appliquer la même MEPT que celle contenue à l'EAPT. À ce sujet, il est bon de rappeler que dans le processus des EAPT, les autorités compétentes ne cherchent pas simplement à résoudre les problèmes de double imposition mais aussi à trouver la meilleure MEPT qui soit d'application pratique pour le contribuable. D'ailleurs, l'IRS a déjà annoncé que les MEPT négociés lors de certaines EAPT ont servi à résoudre des cas où les vérifications des prix de transfert donnaient lieu à un foisonnement de problèmes³⁴.

C'est la Direction des programmes d'impôt internationaux de l'Administration centrale, sous la gouverne de sa Directrice générale Carole Gouin, qui administre le programme des EAPT. Plus précisément, cette tâche incombe à la Section des prix de transfert dont le chef, Claude Lemelin, a déjà donné plusieurs conférences en vue de promouvoir le programme. Un économiste fait déjà partie de la section et il est prévisible que d'autres économistes viendront se joindre au groupe. De plus, la rédaction des EAPT est effectuée par les Services juridiques de Revenu Canada. L'équipe de négociation type d'une EAPT pour Revenu Canada compte le chef, un analyste international à qui l'EAPT est déléguée et un économiste de la Section des prix de transfert, ainsi qu'un avocat du ministère de la Justice.

Aux États-Unis, l'administration des EAPT est confiée au bureau du *Associate Chief Counsel (International)* (ci-après «*Counsel*»), alors que l'administration de la procédure amiable en vertu des diverses conventions fiscales américaines est confiée à un groupe nommé «*Competent Authority*» ou autorité compétente. Afin de conclure une EAPT bilatérale, le contribuable doit d'abord négocier avec *Counsel*, avant que son dossier soit transféré à l'autorité compétente qui se charge des négociations avec l'autorité compétente de l'autre pays en cause. Jusqu'à tout récemment, ce dédoublement des fonctions associées aux EAPT pouvait avoir certaines conséquences troublantes. En effet, les gens de *Counsel* n'avaient pas le pouvoir de déroger à l'article 482 IRC, ni à la réglementation afférente, avec le résultat que les EAPT, avant d'être transférées à l'autorité compétente, risquaient de comporter des MEPT strictement conformes à cet article 482 mais pas

³⁴ Voir M. Abrutyn, R.T. Cole et S.A. Musher, «Advance Pricing Agreements Provide a Safe Harbour» (mai-juin 1991), 2 *The Journal of International Taxation* 5-13, à la p. 13; Philip J. Bergquist, «Experience Concerning Advance Pricing Agreements» [1992], n^{os} 6-7 *Intertax* 387-402, à la p. 391 et «APAs Can Be Used To Resolve Stalled Audits, Practitioners Say» (juillet 1992), 1 *Tax Management Transfer Pricing Report* 149-76, aux pp. 151-52.

nécessairement acceptables pour les autres pays concernés. Quant à elle, l'autorité compétente a le pouvoir de déroger à l'article 482 si la situation l'exige. Il se pouvait donc que la négociation reprenne presque du début avec les autorités compétentes et que la MEPT négociée avec *Counsel* ne soit plus applicable.

Comme l'indique le communiqué émis par Revenu Canada en date du 28 octobre 1994, les administrations fiscales des membres du *Pacific Association of Tax Administrators* (aussi connue sous l'abréviation «PATA»), soit l'Australie, les États-Unis, le Japon et le Canada, se sont entendues sur des lignes directrices concernant la conclusion d'EAPT bilatérales. Ces lignes directrices stipulent, entre autres, que les modalités de l'EAPT seront établies selon les directives sur les prix de transfert émises par l'OCDE et adoptées par ces quatre pays, et que chacune des administrations fiscales s'abstiendra de conclure une EAPT unilatérale pour un contribuable tant que les négociations à l'égard de l'EAPT bilatérale avec l'autorité compétente de l'autre pays concerné ne seront pas achevées.

Aux États-Unis, l'effet désiré était que lors des négociations d'EAPT bilatérales, l'autorité compétente soit obligée de collaborer avec *Counsel* dès le début du processus afin d'éviter que *Counsel* signe des EAPT unilatérales basées strictement sur l'article 482 IRC (en autant que cet article et la réglementation afférente puissent déroger au principe de pleine concurrence énoncé par l'OCDE). Au Canada, la Direction des programmes d'impôt internationaux porte les deux chapeaux : elle est l'autorité compétente aux fins de la procédure amiable des diverses conventions fiscales et elle administre le programme des EAPT.

Certains auteurs ont suggéré qu'il serait peut-être utile d'étendre l'application de ce type d'entente afin de couvrir d'autres situations, à savoir, si une entreprise fait affaires dans un pays donné ou si cette entreprise possède un établissement stable dans ce pays³⁵.

Numéros 7 à 12—Vue d'ensemble

Dispositions à l'effet que les EAPT doivent assurer que les parties à l'entente soient en accord sur la MEPT à utiliser, la nature des opérations visées par l'EAPT, les résultats prévus et la durée de l'entente. Le contribuable doit proposer une MEPT qui donnera des prix de transfert équivalents à ceux établis entre parties sans lien de dépendance. Cette MEPT doit être appuyée de la documentation et des explications appropriées. Il se peut que la MEPT proposée par le contribuable ne soit pas retenue par les autorités compétentes et le contribuable lors de la conclusion de l'EAPT. La circulaire d'information indique que si la proposition du contribuable est acceptable, Revenu Canada lui consentira une EAPT.

³⁵ Abrutyn, Cole et Musher, *supra*, note 34, à la p. 6.

En fait, le processus est un peu plus élaboré que cela. Après un examen préliminaire de la demande d'EAPT, Revenu Canada fera savoir au contribuable si sa demande est acceptée ou refusée. L'acceptation de la demande par Revenu Canada ne signifie pas qu'une EAPT sera automatiquement conclue; elle signifie que les parties feront leur possible pour arriver à une entente, sans toutefois garantir qu'entente il y aura. Comme dans toute négociation, il est possible que les divers intervenants, soit l'entreprise multinationale ou les autorités fiscales concernées, ne puissent conclure un accord acceptable pour tous. Cette situation ne s'est jamais présentée et l'auteur ose espérer qu'en confiant l'administration de ce programme à l'autorité compétente, toutes les demandes d'EAPT qui auront été acceptées aboutiront au résultat escompté.

Lorsqu'une entreprise multinationale considère une EAPT visant un pays avec lequel le Canada a conclu une convention fiscale, Revenu Canada l'invite à convaincre les parties affiliées concernées à conclure une EAPT bilatérale en garantie contre la double imposition sur les transactions couvertes par l'EAPT. De plus, il serait avantageux pour la multinationale qui considère une EAPT bilatérale de transiger dès le début avec toutes les autorités fiscales concernées³⁶ afin d'éviter qu'une entente négociée avec l'une ne contienne des conditions qui ne sont pas acceptables à l'autre. Cette situation pourrait se produire dans les cas où les deux pays parties à l'entente n'ont pas la même base pour établir des prix de transfert respectant le principe de pleine concurrence³⁷, ou lorsque la MEPT ou l'éventail des résultats prévus sont inacceptables pour l'autre autorité fiscale. Si la seconde autorité fiscale refuse d'accepter l'EAPT conclue avec la première, la multinationale devra soit renégocier avec les deux autorités fiscales, gaspillant ainsi beaucoup des efforts et des sommes investis dans la négociation de la première entente, soit maintenir la première entente comme EAPT unilatérale et s'exposer au risque de double imposition.

Revenu Canada se déclare prêt à accepter des demandes d'EAPT unilatérales, de même que les demandes d'EAPT multilatérales (entre le Canada et plus d'un autre pays). Il est à noter que si une EAPT unilatérale est conclue avec Revenu Canada, qu'elle se rapporte à des transactions visant un pays avec lequel le Canada a conclu une convention fiscale et que les autorités fiscales de cet autre pays proposent un rajustement au revenu imposable de l'entité étrangère visée par l'EAPT résultant en une situation de double imposition, Revenu Canada se réserve alors le droit de différer des modalités de l'EAPT afin de résoudre le cas de double imposition par la procédure amiable. Une clause à cet effet sera insérée dans toutes les EAPT unilatérales.

³⁶ Dans la même veine, voir Bergquist, *supra*, note 34, à la p. 392.

³⁷ Il n'y a qu'à prendre en exemple le cas de la réglementation relative à l'article 482 IRC et à la comparer aux dispositions parallèles des autres législations fiscales à travers le monde.

En vue de simplifier le processus des EAPT pour les organismes plus petits, les exigences en seront réduites. À ce sujet, la circulaire d'information semble répondre directement à l'une des critiques visant la circulaire administrative Rev. Proc. 91-22 à l'effet que les EAPT ne sont ni pratiques ni économiques pour les contribuables autres que les grandes multinationales³⁸. L'association *Tax Executive Institute* avait recommandé à l'IRS l'adoption d'un processus abrégé d'EAPT pour qu'un plus grand nombre de contribuables soient admissibles au programme et aux avantages qu'il offre³⁹. Le processus abrégé semble avoir beaucoup de potentiel au Canada vu la prolifération de petites et moyennes entreprises et l'ouverture du marché nord-américain par le libre-échange.

Numéros 13 et 14—Principes régissant les EAPT

La MEPT proposée dans la demande d'EAPT doit être conforme aux dispositions des paragraphes 69(2) et (3) LIR, aux principes énoncés dans la *Circulaire d'information 87-2* et aux lignes directrices énoncées par l'OCDE en matière de prix de transfert telles que modifiées de temps à autre.

En l'espèce, le principe à respecter est celui de la pleine concurrence. Même l'article 3.02 de la circulaire Rev. Proc. 91-22 réitère l'adhésion des États-Unis au principe de pleine concurrence en matière d'EAPT de la façon suivante :

The TPM agreed upon must be consistent with the arm's length standard, supported by available and reliable data, and efficiently administrable. It should produce, with as little adjustment as possible, an anticipated range of arm's length results that clearly reflect income.

Numéro 15—Rencontres préliminaires

Les rencontres préliminaires sont des rencontres informelles exploratoires lors desquelles le contribuable peut déterminer si une EAPT est possible et souhaitable pour son entreprise, sa corporation et ses transactions. En plus de discuter de la situation générale du contribuable et du programme d'EAPT, il y a également discussion de la nature et de l'étendue de la documentation à fournir, de la possibilité de recours à des spécialistes et du temps que prend le processus des EAPT. Il arrive que des représentants des bureaux de district responsables assistent à ces rencontres. Le nombre de rencontres préliminaires n'est

³⁸ Voir les commentaires de M. Carr Ferguson dans CCH Tax Advisory Board Roundtable Discussion : «A First Look at Clinton's Tax Proposals», dans *Standard Federal Tax Reports*, vol. 80, report 13 (Chicago, Ill. : CCH, le 17 mars 1993), 1-48, aux pp. 45-46.

³⁹ Lettre en date du 2 avril 1993 du Tax Executives Institute, Inc. au Assistant Commissioner (International) et au Associate Chief Counsel (International) de l'IRS commentant les deux premières années d'opération du programme d'EAPT. Voir «Comments on Rev. Proc. 91-22: Advance Pricing Agreements» (mai-juin 1993), 45 *The Tax Executive* 247-50, à la p. 250.

pas restreint afin de donner aux contribuables tout le temps et les explications pour prendre une décision éclairée quant à une demande officielle d'EAPT. Il n'y a aucun coût associé à ces rencontres préliminaires.

Philip J. Bergquist, avocat fiscaliste senior chez Apple Computer, Inc.⁴⁰, offre les conseils suivants :

During the conference, the taxpayer should be willing to address the following areas:

- a. its general corporate structure;
- b. the transactions proposed to be covered and taxpayer's current transfer pricing methodology;
- c. the taxpayer's preliminary proposal of the mechanics and key elements that would surround the APA;
- d. a brief overview of the types of information that the taxpayer would envision providing as part of the APA submission;
- e. a brief overview of the analysis that the taxpayer would envision performing as part of the submission, including:
 - (1) information on competitors,
 - (2) information on potential comparables,
 - (3) availability of market/industry data;
- f. need, if any, for an economist, and their role;
- g. the confidentiality of all data submitted;
- h. the taxpayer's anticipated time frames;
- i. and any other relevant areas (such as coordination of the APA with ongoing IRS Examination, Appeals or litigation issues).

The IRS should:

- a. explain its relationship with the treaty partner, the current official or unofficial position of that treaty partner toward the APA process, and the names of the Service's foreign counterparts;
- b. provide a preliminary reaction as to whether an APA seems achievable, and
- c. note what additional data, beyond that detailed by the taxpayer, would be required in the submission⁴¹.

Le commentaire d'un autre auteur est à l'effet que la présence d'une myriade de produits dont aucun en quantité prédominante, la présence de prix comparables bien établis sur le marché libre et des transactions transfrontalières de peu d'envergure, tant en montant absolu qu'en

⁴⁰ Apple Computer, Inc. a été le premier contribuable à obtenir une EAPT bilatérale qui engageait l'IRS et les autorités fiscales australiennes. Voir Australian Taxation Office, *Media Release 90/35*, «Taxpayers To Benefit from New Transfer Pricing Arrangements» et *Media Release 91/10*, «Joint Australian and USA Revenue Authorities Agree on Transfer Pricing Ruling», ainsi que Bergquist, supra, note 34, à la p. 387.

⁴¹ Bergquist, supra, note 34, aux pp. 391-92.

pourcentage du revenu, sont des conditions qui rendent les EAPT inutiles ou qui rendent les négociations trop ardues pour qu'elles en valent la peine⁴².

Numéros 16 et 17—Acceptation, rejet ou retrait d'une demande

Tel qu'énoncé plus tôt, les demandes d'EAPT sont évaluées tout d'abord lors des rencontres préliminaires, autant par le contribuable en cause que par Revenu Canada. Revenu Canada a la discrétion de refuser une demande d'EAPT et, le cas échéant, en informera le contribuable et lui donnera l'occasion de faire valoir son point de vue. Quant au contribuable, il peut en tout temps retirer sa demande, même si elle a été acceptée et qu'elle fait partie du processus. Dans un tel cas, le contribuable et le ministère n'auront aucune obligation l'un envers l'autre, sauf quant aux engagements prévus dans un contrat touchant les frais d'utilisation.

Numéros 18 et 19—Frais d'utilisation

Par le contrat dont il est question au paragraphe précédent, Revenu Canada s'engage à entamer le processus pour la négociation d'une EAPT. En retour, le contribuable, en plus de participer au processus, s'engage à payer les frais d'utilisation du service tels que les frais divers couvrant notamment le transport et le logement pour l'équipe de négociation de Revenu Canada lors des visites de l'entreprise du contribuable et lors des négociations avec les représentants des autorités fiscales des autres états en cause. Ces frais n'incluent pas les salaires des membres de l'équipe de négociation. Tel que déjà mentionné, il n'y a pas de garantie que le processus aboutira à une EAPT. Il s'agit donc d'une obligation de moyen et non de résultat qui incombe aux parties. Une estimation des frais d'utilisation est effectuée par l'analyste international après les rencontres préliminaires et le contribuable, pour signifier son acceptation du contrat, signe le document et effectue le paiement d'une somme forfaitaire. S'il en coûte plus cher à Revenu Canada, le contribuable n'encourt aucun débours additionnel; s'il en coûte moins cher à Revenu Canada, aucune ristourne n'est payée au contribuable. L'article 19(2) de la Loi sur la gestion des finances publiques⁴³ stipule que :

Le prix fixé en vertu du paragraphe (1) ou rajusté conformément à l'article 19.2 ne peut excéder les coûts supportés par Sa Majesté du chef du Canada pour la prestation des services aux bénéficiaires ou usagers, ou à une catégorie de ceux-ci, ou la mise à leur disposition des installations.

⁴² Robert Feinschreiber, «Advance Pricing Agreements : Advantageous or Not?» (1992), vol. 2, n° 6 *The CPA Journal* 58-61, à la p. 59.

⁴³ LRC (1985), c. F-11, telle que modifiée. L'article 19 a été modifié par LC 1991, c. 24, article 6.

Le cas échéant, il est possible que Revenu Canada puisse être forcé de rembourser les sommes excédentaires. Cependant, comme Revenu Canada n'inclut pas dans les frais d'utilisation les salaires des fonctionnaires assignés aux EAPT, les frais ne devraient pas excéder les coûts supportés par Revenu Canada.

En moyenne, les frais d'utilisation se situent entre 10 000 \$ et 15 000 \$ en fonds canadiens. Aux États-Unis, le contribuable doit déboursier la somme forfaitaire de 10 000 \$ en fonds américains pour obtenir une EAPT, cette somme étant la même peu importe le nombre de contribuables qui en sont parties, en autant qu'ils fassent une seule déclaration de revenu consolidée aux fins de l'IRC. Si l'un des contribuables ne fait pas partie de la déclaration de revenu consolidée, une somme additionnelle de 10 000 \$ vient s'ajouter.

S'il est nécessaire d'avoir recours à un expert indépendant, Revenu Canada et le contribuable le choisiront ensemble et, à moins de convention contraire, le coût de ses services incomberont au contribuable. Cependant, toutes les parties à l'EAPT auront accès aux rapports et opinions de l'expert et, bien que son opinion ne lie pas les parties, elle aura toutefois du poids dans la balance et toute déviation de cette opinion devra faire l'objet d'un consensus des parties⁴⁴.

Numéros 20 à 26—Exigences applicables aux demandes d'EAPT

Une fois que sa demande d'EAPT a été acceptée et qu'il a payé les frais d'utilisation, le contribuable doit préparer une soumission officielle qui doit contenir certaines informations. Elles incluent une explication et une analyse détaillées de chaque MEPT proposée, ainsi que les faits et circonstances sur lesquels elles sont fondées. Il doit aussi y avoir une discussion des trois MEPT transactionnelles recommandées par la *Circulaire d'information 87-2* et par l'OCDE (soit la méthode du prix comparable sur le marché libre, la méthode du prix de revente et la méthode du prix de revient majoré d'une marge bénéficiaire) et une explication quant à leur application ou non application. Bien que les autorités fiscales poseront certainement des questions par rapport à l'application de ces méthodes transactionnelles et par rapport à la MEPT proposée (si elle diffère des ces méthodes), il revient au contribuable de s'assurer que tous les renseignements pertinents figurent dans sa soumission. À cet effet, il importe de soulever que la question qui revient le plus souvent est «pourquoi», comme par exemple pourquoi la méthode du prix comparable sur le marché libre n'a pas été retenue (quelle a été l'étendue des recherches de comparables, pour quelles raisons certains comparables ont-ils été rejetés, etc.). Il est possible pour le contribuable de sauver passablement de temps s'il inclut ces explications dans sa première ébauche de soumission puisque ces questions vont inévitablement être soulevées. Bergquist note par ailleurs

⁴⁴ Voir Abrutyn, Cole et Musher, *supra*, note 34, à la p. 10.

que la MEPT proposée sera plus facilement acceptée par les autorités fiscales si elle est fondée sur l'une des méthodes transactionnelles⁴⁵.

Les contribuables canadiens affiliés à des contribuables américains qui projettent de faire une demande d'EAPT et qui espèrent utiliser la méthode des bénéfiques comparables feraient bien de consulter le communiqué conjoint émis par le ministère des Finances et Revenu Canada intitulé «Clarification du règlement et des lignes directrices concernant l'établissement des prix de transfert»⁴⁶ qui indique clairement la position du Canada vis-à-vis cette méthode. Pour les raisons indiquées dans le communiqué, cette méthode n'est pas recommandée comme MEPT proposée.

Afin d'aider Revenu Canada à examiner et à évaluer la ou les MEPT proposées, le contribuable doit, dans la mesure du possible, illustrer l'incidence de ces MEPT en les appliquant aux activités des trois années antérieures à la demande d'EAPT et, par projection, aux activités couvertes par les périodes visées par l'EAPT. Dans les cas où, par exemple, les activités visées par l'EAPT durent depuis moins de trois ans ou que l'EAPT devra s'appliquer à de nouveaux produits, il se peut qu'il ne soit pas possible ou réalisable d'illustrer l'incidence de l'application des MEPT proposées aux années antérieures. Dans ce cas, il se peut que des données de rechange soit exigées à la suite d'une entente entre Revenu Canada et le contribuable.

La soumission pour l'EAPT doit comprendre des renseignements détaillés : historique de l'entreprise; organigramme; description de la nature et de l'étendue des activités qui devrait normalement comprendre les activités non couvertes par l'EAPT, bien que la description requise en ce cas soit moins détaillée; flux des opérations; données financières et fiscales pertinentes et tous les renseignements qui ont servi à établir la MEPT proposée. Les données sur la MEPT incluent habituellement une analyse fonctionnelle, des évaluations de rentabilité, des études économiques, un exposé des tendances générales de l'industrie et les informations sur les concurrents et les entreprises comparables ou semblables. Il est important de bien définir tous les paramètres de l'EAPT, telles que les transactions et les entités visées, afin d'éviter qu'une transaction transfrontalière ne tombe hors de la portée de l'EAPT, dans quel cas la procédure normale de vérification serait appliquée et les contribuables en cause ne pourraient réclamer les bénéfiques de l'EAPT.

Lors des rencontres préliminaires, Revenu Canada indique normalement au contribuable les informations qui doivent figurer dans la soumission officielle. Dans le cas d'une EAPT bilatérale, les autorités fiscales des pays concernés tenteront de présenter une liste commune

⁴⁵ Bergquist, supra, note 34, à la p. 394.

⁴⁶ Communiqué n° 94-003, le 7 janvier 1994.

d'informations requises et toutes les informations demandées devraient être fournies aux deux autorités fiscales parties à l'entente.

L'information ainsi fournie à Revenu Canada devrait être indexée afin d'en faciliter l'étude et présentée soit en français ou en anglais. Si une partie de l'information pertinente est en langue étrangère, le contribuable devrait fournir une traduction officielle certifiée dans l'une des deux langues officielles du Canada.

Dans la circulaire, il est stipulé que le contribuable doit formuler un ensemble d'hypothèses fondamentales sous-tendant l'application de la MEPT proposée. Ces hypothèses sont les préceptes factuels, économiques et commerciaux sur lesquels est fondée l'EAPT. Par exemple, la position relative d'une compagnie par rapport à ses concurrents au sein d'une industrie donnée ou le volume des transactions transfrontalières, tant en nombre absolu qu'en pourcentage des transactions totales d'une entreprise donnée, peuvent constituer des hypothèses fondamentales s'ils sont essentiels à l'application de la MEPT et à l'aspect raisonnable des résultats. La circulaire précise que tout critère de base dont le changement aurait un impact considérable sur le fond même de l'EAPT, que le changement soit ou non soumis à la volonté du contribuable, constitue une hypothèse fondamentale.

Les hypothèses fondamentales doivent être considérées avec précaution puisque tout changement qui surviendrait pendant la durée de l'EAPT risque de donner lieu à une révision, à une annulation ou même à une abrogation de l'EAPT. Revenu Canada ne décidera d'annuler, d'abroger ou de réviser l'EAPT qu'après considération sérieuse de l'incidence sur l'EAPT des changements aux hypothèses fondamentales et après consultation auprès du contribuable et des autres autorités fiscales concernées.

Une EAPT peut comporter une disposition permettant aux parties d'apporter un redressement compensateur aux résultats d'exploitation afin de les ramener à un point convenu à l'intérieur d'une fourchette de résultats d'exploitation escomptés. Ce mécanisme s'avère nécessaire en certains cas lorsque la MEPT, au lieu d'être basée sur l'une des méthodes transactionnelles, est basée sur un partage des profits (*profit-split*) et qu'il est nécessaire, à la fin de l'exercice financier, que les parties se retrouvent avec un niveau de profits ou de revenus préétabli en vertu de l'EAPT. Bien que la méthode de partage des profits ne soit pas l'une des méthodes privilégiées dans la *Circulaire d'information 87-2*, elle peut quand même constituer l'une des autres méthodes dont traitent les numéros 19 et 20 de la circulaire. Elle peut être particulièrement appropriée dans une EAPT bilatérale lorsque la compagnie mère n'est résidente de ni l'une ni l'autre des juridictions visées par l'EAPT. Par exemple, si une multinationale d'origine asiatique ou européenne vient faire affaires en Amérique du Nord, il se peut que ses décisions ne tiennent pas compte du fait qu'il y existe deux marchés distincts et plusieurs contribuables dans deux pays, le Canada et les États-Unis. Dans un tel cas, en prenant pour acquis qu'il

n'existe pas de prix comparables sur le marché libre, il se peut que les contribuables, tant canadiens qu'américains, ne puissent pas être caractérisés en qualité de distributeurs ou de manufacturiers à part entière puisque le pouvoir ultime de décision pouvant affecter directement leur rentabilité ne leur appartient pas. Afin de ne point avantager indûment l'une ou l'autre juridiction, il serait peut-être approprié d'appliquer la méthode de partage des profits comme MEPT. Si un redressement compensateur devenait nécessaire, il serait généralement stipulé que le paiement de ce redressement serait réputé avoir eu lieu dans l'exercice financier auquel il se rapporte.

Numéros 27 à 29—Rapports annuels

Un rapport annuel doit être soumis par tous les contribuables parties à une EAPT. Bien que chaque rapport doive être préparé sur mesure pour chacun des contribuables, le rapport annuel devrait néanmoins contenir une description de leurs activités réelles pour l'année, une description des écarts significatifs entre les résultats prévus et les résultats réels pour l'année, un calcul des redressements compensateurs (si applicable) et un exposé démontrant que les contribuables se sont conformés aux modalités de l'EAPT et que les hypothèses fondamentales sont toujours pertinentes et valables. Le rapport annuel sera examiné par les employés de l'administration centrale responsable du programme d'EAPT et les employés des bureaux de district auprès desquels les contribuables en cause se rapportent. Un manquement au rapport annuel risque d'entraîner l'annulation ou l'abrogation de l'EAPT.

Bien qu'au sein d'une multinationale il soit usuel d'harmoniser les exercices financiers des corporations affiliées, ce n'est pas toujours le cas⁴⁷ et il sera nécessaire de coordonner le rapport annuel pour en assurer la pertinence lors de la présentation aux autorités fiscales concernées.

Bergquist fait remarquer qu'en général, dans le cas d'EAPT bilatérales, un seul rapport annuel peut être soumis aux autorités fiscales. Cependant, certaines juridictions n'exigent pas de rapport annuel⁴⁸.

Numéro 30—Vérification

Les EAPT seront soumises à la vérification des bureaux de district dans le cycle normal de vérification. Cependant, en ce qui a trait aux transactions couvertes par l'EAPT, la vérification effectuée par les bureaux de district se limite à assurer que les modalités de l'EAPT ont été respectées, incluant la fiabilité et l'exactitude des informations fournies dans l'EAPT et les rapports annuels, que la MEPT a été

⁴⁷ Il est à noter que l'article 898 IRC impose aux filiales étrangères (*Specified Foreign Corporation*) de compagnies mères américaines (*Majority US Shareholder*) d'avoir la même fin d'exercice financier que la corporation mère.

⁴⁸ Voir Bergquist, *supra*, note 34, à la p. 399.

appliquée correctement et uniformément, que les renseignements connexes sont exacts et que les hypothèses fondamentales ont été respectées. Ceci devrait constituer une vérification des prix de transfert beaucoup moins ardue pour le contribuable qu'en l'absence d'une EAPT car, en ce dernier cas, les employés du bureau de district ont aussi à évaluer la MEPT comme telle.

Numéros 31 à 34—Annulation et abrogation

Une omission, une fausse déclaration dans les renseignements fournis au cours du processus d'EAPT ou le défaut de respecter les modalités de l'EAPT peuvent en entraîner l'annulation ou l'abrogation. L'effet d'une annulation est prospectif, c'est-à-dire qu'elle n'entre en vigueur qu'à partir du début de l'année dans laquelle est survenu le fait qui a entraîné l'annulation. Par contre, une abrogation est à effet rétroactif puisque les transactions couvertes par l'EAPT subiront la vérification normale du bureau de district, comme si l'EAPT n'avait jamais existé. Aux États-Unis, l'équivalent du terme «abrogation» est «*revocation*». Par révocation, l'IRS entend toute application rétroactive d'une annulation mais pas nécessairement depuis les tout débuts de l'EAPT visée. Par exemple, si une EAPT couvre les années d'imposition 1, 2 et 3 et que durant l'an 3 les autorités fiscales découvrent un fait survenu en l'an 2 qui justifie de mettre fin à l'EAPT pour les années 2 et 3 mais pas pour l'an 1, Revenu Canada procéderait à l'annulation de l'EAPT à partir de l'an 2, l'IRS la révoquerait à partir de l'an 2. Pour l'IRS, l'annulation ne prend place que si le fait y donnant lieu est découvert dans l'année où il est survenu.

Avant de procéder à une abrogation ou à une annulation, Revenu Canada fait l'examen et l'évaluation en profondeur des faits et des circonstances qui les entourent et donnent lieu à la mesure envisagée. Revenu Canada consulte aussi les contribuables et les autorités fiscales parties à l'EAPT avant d'adopter les mesures qui s'avèrent nécessaires.

Bien que cela ne soit pas mentionné dans la circulaire d'information, il est à noter que tout différend en rapport avec l'EAPT sera soumis à l'autorité compétente dont la décision sera finale, mesure qui peut sembler draconienne. Il faut se rappeler que le processus d'EAPT est consensuel et que si le contribuable n'est pas satisfait des résultats obtenus par l'application de la MEPT ou par un aspect quelconque de l'EAPT, il lui est toujours loisible de déclarer ses revenus comme si l'EAPT n'existait pas. Le penchant est que Revenu Canada doit aussi pouvoir se retirer de l'EAPT, non pas par caprice, mais lorsque des faits ou circonstances sérieux le justifient. Évidemment, ceci fait abstraction du fait que les EAPT peuvent lier les divers signataires et qu'ils peuvent tenter d'empêcher les autres de se retirer.

Aux États-Unis, la circulaire Rev. Proc. 91-22 stipule que l'IRS n'est pas tenu d'annuler ou de révoquer une EAPT et que l'IRS pourrait même forcer le contribuable à en respecter les termes. L'auteur n'est pas d'avis que ceci soit applicable dans le contexte canadien car, tel

que déjà mentionné, l'EAPT doit refléter une entente entre les parties quant à l'application juste des paragraphes 69(2) et (3) LIR aux transactions couvertes par l'EAPT. Supposons que la MEPT contenue à l'EAPT soit la méthode du prix de revente et que l'EAPT soit applicable pour les années d'imposition 1, 2 et 3. Si, dans l'an 2, le contribuable découvre qu'il serait possible d'appliquer la méthode des prix comparables sur le marché libre, il serait surprenant que Revenu Canada veuille ou puisse forcer le contribuable à respecter les termes de l'EAPT et à appliquer la méthode du prix de revente.

Numéros 35 à 37—Révision et renouvellement

Comme la révision d'une EAPT se fait de façon consensuelle entre toutes les parties, elle peut avoir lieu n'importe quand. Plus particulièrement, une révision peut s'avérer nécessaire s'il y a modification des hypothèses fondamentales, amendement à la législation fiscale applicable ou aux dispositions des conventions fiscales ayant des incidences sur l'EAPT.

Ceci dit, il est clair qu'une modification, de fond et non de forme, des paragraphes 69(2) et (3) LIR entraînerait une révision potentielle des EAPT existants au moment de son entrée en vigueur. Une décision judiciaire portant sur ces dispositions de la LIR ou sur les dispositions applicables des conventions fiscales risque aussi d'entraîner une révision. En effet, puisque le jugement de la cour exprime l'état du droit au moment du jugement, les autorités fiscales et les contribuables devront s'y conformer s'ils espèrent que les EAPT soient vues comme une juste interprétation de la LIR telle qu'appliquée aux faits particuliers relatifs aux contribuables qui en sont parties.

Lorsque le terme de l'EAPT est écoulé, elle peut être renouvelée. Les contribuables doivent faire une demande de renouvellement dans laquelle ils doivent indiquer tout changement survenu depuis la demande initiale. Si les changements depuis la demande d'EAPT initiale ne sont pas significatifs, la demande de renouvellement devrait normalement être traitée plus rapidement que la demande initiale et ne devrait pas nécessiter un examen aussi approfondi. La demande de renouvellement est soumise aux frais d'utilisation, de la même façon que la demande initiale.

Numéros 38 et 39—Utilisation et divulgation des renseignements

Tous les renseignements reçus ou produits au cours du processus d'EAPT seront traités par Revenu Canada à titre de renseignements obtenus au cours de l'administration et de l'application de la LIR, c'est-à-dire qu'ils bénéficieront des protections offertes par l'article 241 LIR et des dispositions traitant de l'échange d'information des diverses conventions fiscales auxquelles le Canada est signataire. Donc, au Canada, les informations fournies par les contribuables pour l'obtention

d'une EAPT ne pourront être divulguées en vertu de la Loi sur l'accès à l'information⁴⁹.

Aux États-Unis, tout n'est pas aussi clair côté divulgation. La circulaire Rev. Proc. 91-22 prévoit que l'information reçue ou produite par l'IRS durant le processus d'EAPT, et les EAPT elles-mêmes, soient assujetties aux règles de confidentialité de l'article 6103 IRC. Elle ajoute que, du point de vue commercial, cette information pourrait s'avérer être de nature secrète et privilégiée. Cette information serait potentiellement assujettie aux dispositions relatives à l'échange d'information des diverses conventions fiscales auxquelles les États-Unis sont signataires. La circulaire Rev. Proc. 91-22 semble donner trois raisons pour lesquelles l'information détenue par l'IRS dans le cadre des EAPT devrait demeurer confidentielle quand, en fait, il y en a seulement deux puisque la confidentialité des renseignements obtenus en vertu de l'échange d'information sous les auspices de la Convention Canada-États-Unis constitue le même mécanisme de confidentialité que celui qui fait partie de la législation interne en vertu de l'article 6103 IRC⁵⁰.

Plusieurs auteurs ont soulevé des inquiétudes quant à la divulgation possible des renseignements obtenus par l'IRS dans le cadre du programme d'EAPT, malgré l'article 6103 IRC. D'une part, il n'est pas certain que l'information ainsi obtenue par l'IRS soit ou non accessible aux autres autorités fiscales signataires de conventions fiscales avec les États-Unis, même si elles ne sont pas parties à l'entente pour laquelle l'information a originalement été obtenue⁵¹. Il serait logique de déduire que si ces informations sont divulguées aux autres autorités fiscales en vertu de l'échange d'information prévu aux diverses conventions fiscales, la protection contre leur divulgation dans ces autres juridictions ne peut être garantie par l'IRS. D'autre part, il n'a pas encore été déterminé si l'information, obtenue à l'interne par l'IRS directement de contribuables américains dans le cadre d'une EAPT, serait exempte du principe général de divulgation en vertu du Freedom of Information Act⁵² (ci-après «FOIA») aux États-Unis⁵³.

⁴⁹ LRC (1985), c. A-1, telle que modifiée.

⁵⁰ Voir le paragraphe 1 de l'article XXVII de la Convention Canada-États-Unis, supra, note 26 : «Les renseignements reçus par un État contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation fiscale de cet État.»

⁵¹ Supra note 24, à la p. 1630.

⁵² Freedom of Information Act, 5 USC §552 (1988), telle que modifiée.

⁵³ Voir les multiples commentaires par, entre autres, Abrutyn, Cole et Musher, supra, note 34, à la p. 12; Joseph L. Andrus et al., «The New Section 482 Advance Pricing Agreement Procedures: Overview and Analysis» (le 22 avril 1991), 51 *Tax Notes* 353-61, à la p. 357; Bergquist, supra, note 34, à la p. 390; Kathleen Matthews, «Dolan, Pearlman Square Off Over Arm's-Length v. Formula Approach» (le 25 mars 1991), 50 *Tax Notes* 1336-39, à la p. 1339; Mike McIntyre, «The Case for Public Disclosure of (page suivante s.v.p.)

Un autre auteur soulève la possibilité que l'information obtenue par l'entremise des dispositions traitant de l'échange d'information en vertu d'une convention fiscale pourrait faire l'objet de divulgation si la convention fiscale en question était dénoncée par l'un des états contractants⁵⁴.

Tel que discuté, il existe des doutes quant à la possibilité, en vertu de la législation américaine, que les EAPT et les renseignements connexes soient passibles de divulgation publique en vertu de la FOIA puisque la non divulgation aurait pour effet de créer un ensemble de règles quasi-législatives secrètes dont seul un groupe restreint de personnes aurait connaissance⁵⁵. La question demeure donc : les informations obtenues par Revenu Canada et communiquées à l'IRS dans le cadre du programme d'EAPT risquent-elles d'être divulguées aux États-Unis si une procédure intentée en vertu de la FOIA se trouve couronnée de succès ? Aux États-Unis, le raisonnement est le suivant : toute information relative à la déclaration d'impôts est exempte de communication au public. Cependant, les décisions anticipées, de type similaire à celles rendues mais non publiées par Revenu Canada, et les renseignements connexes peuvent, aux États-Unis, être consultés en version «censurée» depuis la décision dans l'affaire *Tax Analysts*. Il se peut aussi qu'aux États-Unis, les EAPT soient considérés à titre de compromis négociés plutôt qu'interprétation de la loi pour en refuser la divulgation. Ceci reste toutefois à voir.

Au Canada, il n'y a jamais eu de décision similaire à celle de la cause *Tax Analysts* aux États-Unis. Il y a bien eu quelques plaintes en vertu de la Loi sur l'accès à l'information⁵⁶ mais ces plaintes ont été rejetées par le Commissaire. Il semble que l'article 24 de la Loi sur l'accès à l'information soit plus hermétique que son équivalent américain avec le résultat que la divulgation d'information est moins probable. Le paragraphe 24(1) se lit comme suit : «Le responsable

(... suite)

Advance Rulings on Transfer Pricing Methodologies» (novembre 1990), 2 *Tax Notes International* 1127-29, à la p. 1128; Mike McIntyre, «IRS Affirms Plans for Developing Secret Tax Law on Transfer Pricing» (mars 1991), 3 *Tax Notes International* 267-69, à la p. 267; James R. Mogle, «Advance Pricing Agreements Under Revenue Procedure 91-22» (juillet-août 1991), 45 *Bulletin for International Fiscal Documentation* 356-67, à la p. 360; Michael F. Patton, «Advance Pricing Agreements: Practical Issues To Consider in Determining Whether To Pursue One» (novembre 1991), 43 *The Tax Executive* 392-96, à la p. 394; Reavey et Elliott, *supra*, note 5, à la p. 711 et Gary Clyde Hufbauer, *U.S. Taxation of International Income: Blueprint for Reform* (Washington, DC : Institute for International Economics, 1992), 150.

⁵⁴ John G. Goldsworth, «Transfer Pricing: American Tax Institute Conference Focuses on Recent Transfer Pricing Developments» (août 1991), 3 *Tax Notes International* 828-30, à la p. 829.

⁵⁵ *Tax Analysts & Advocates et al. v. IRS*, 73-2 USTC paragraphe 9481 (Dist. Ct.), confirmé sur ce point par 74-2 USTC paragraphe 13,022 (US CA); voir aussi *Fruehauf Corp. v. IRS*, 566 F2d 574 (6th Cir. 1977).

⁵⁶ *Supra*, note 49.

d'une institution fédérale est tenu de refuser la communication de documents contenant des renseignements dont la communication est restreinte en vertu d'une disposition figurant à l'annexe II».

L'annexe II fait référence à l'article 241 LIR, donc, si l'information en question tombe sous le coup de l'article 241, la divulgation sera refusée.

Il faut cependant noter que le Commissaire à l'information du Canada a fait les remarques suivantes dans son rapport annuel pour les années 1991-1992 :

Ces dérogations au droit d'accès, introduites «par la petite porte», inquiètent le Commissaire autant qu'elles ont préoccupé le Comité de la Justice. L'esprit et la portée de la *Loi sur l'accès à l'information* peuvent être minés peu à peu par des dispositions modificatives lourdes de conséquences mais ignorées, enfouies derrière d'autres textes de loi. Là-dessus, les parlementaires aussi ont des raisons de s'inquiéter. Lorsque le Parlement a légiféré sur le droit d'accéder aux documents de l'administration publique, il a inscrit dans le texte ces quelques mots très importants : «nonobstant toute autre loi fédérale» (article 4). Par sa portée qui s'étend constamment, l'annexe II menace maintenant d'annuler l'indispensable barrière contre l'envahissement du secret que ces cinq mots avaient instaurée au départ⁵⁷.

Plus loin dans ce rapport, le Commissaire ajoute : «Les décisions des experts fiscaux de Revenu Canada devraient être à la disposition de tous les contribuables; c'est leur droit⁵⁸».

À l'avenir, il serait peut-être nécessaire, lors de négociations en vue du renouvellement des conventions fiscales ou lors de négociations de nouvelles conventions fiscales, d'inclure à l'article traitant de l'échange d'information une disposition stipulant que malgré toute disposition législative interne à l'effet contraire, les EAPT et les renseignements connexes ne doivent, sous aucun prétexte, être divulgués publiquement, ni de façon intégrale, ni sous forme aseptisée (censurée)⁵⁹.

Si les contribuables ont des préoccupations particulières par rapport à des besoins accrus de confidentialité se rapportant aux transactions visées ou à l'entreprise en général, Revenu Canada discutera de ces besoins lors des rencontres préliminaires.

AUTRES COMMENTAIRES

Maintien de la documentation

En contraste à la LIR, les dispositions des articles 6001 et 6038A IRC comportent des obligations très vastes de maintien de documentation se

⁵⁷ John W. Grace, *Rapport annuel du Commissaire à l'information 1991-1992 / Annual Report of Information Commissioner 1991-1992* (Ottawa : Approvisionnement et Services Canada, 1992), 36 et 45.

⁵⁸ En anglais, cette partie du rapport se lit comme suit : «The tax rulings of Revenue Canada's experts should be available routinely and as a matter of right (thanks to the *Access to Information Act*) to all taxpayers.» Ibid., à la p. 40.

⁵⁹ Voir aussi les commentaires d'Hufbauer, supra, note 53, aux pp. 169-70.

rapportant aux prix de transfert. L'un des bénéficiaires potentiels d'une EAPT conclue avec l'IRS est que, d'une certaine façon, elle permet d'éviter l'obligation du maintien de documentation⁶⁰. Certains ont même suggéré que le processus d'obtention d'une EAPT ne demande pas beaucoup plus de travail que ce qui est requis pour se conformer aux obligations de maintien de documentation en vertu de l'IRC⁶¹.

Mise en demeure de produire des documents situés à l'étranger

L'une des grandes différences entre les programmes américain et canadien d'EAPT est que d'après la circulaire Rev. Proc. 91-22, l'IRS possède aussi le pouvoir de forcer le contribuable à lui fournir toute information jugée nécessaire pour établir qu'il se conforme aux provisions de l'EAPT. De plus, la prohibition de divulgation de certaines informations par une juridiction étrangère ne constitue pas une raison acceptable pour le contribuable de refuser d'accéder à une demande de l'IRS de produire des informations situées à l'étranger. Cette disposition de la circulaire Rev. Proc. 91-22 est au même effet que l'article 982 IRC, lequel a servi de modèle à l'article 231.6 LIR. La question épineuse est à savoir si, dans le contexte canadien, la prohibition de divulgation émanant d'une juridiction étrangère constituerait une excuse raisonnable⁶² pour le contribuable qui refuserait d'accéder à une demande péremptoire en vertu de l'article 231.6 LIR.

Le paragraphe 231.6(2) LIR stipule que le ministre peut, par avis signifié à personne ou envoyé par courrier recommandé ou certifié, mettre en demeure une personne résidant au Canada ou une personne n'y résidant pas mais y exploitant une entreprise de fournir des renseignements ou documents étrangers. Toutefois, le sous-paragraphe 231.6(5)c) prévoit que la mise en demeure peut être déclarée sans effet si un juge est convaincu qu'elle est déraisonnable. Par contre, le paragraphe 231.6(6) énonce qu'une mise en demeure n'est pas rendue

⁶⁰ Voir Abrutyn, Cole et Musher, supra, note 34, à la p. 10.

⁶¹ «However, such an effort (record keeping requirement under s. 6038A) would bring one very close to an APA situation. From the points of view of both the taxpayer and the IRS, once the goal is to seek to identify one appropriate methodology or narrow the applicable methodologies, why not carry the process one step further and provide both parties the assurance that would flow from an APA?» Voir Robert T. Cole et Steven A. Musher, «Section 6038A Recordkeeping for Foreign-Owned Groups—A New Requirement for Doing Business in the United States—Practical Approaches to Compliance» (décembre 1991), 12 *Intertax* 565-79, à la p. 576.

⁶² Au sujet de l'aspect «raisonnable» voir, au Canada, *Merko c. MRN*, 90 DTC 6643 (CF 1^{re} inst.); *Spencer c. La Reine*, 85 DTC 5446 (CSC); *Frischke c. Royal Bank of Canada* (1977), 17 OR (2d) 388; (1977), 80 DLR (3d) 393 (CA) et *Hunt c. T & N plc.* (1991), 81 DLR (4th) 763 (CA C.-B.); aux États-Unis, *US v. Vetco Inc.*, 81-1 USTC paragraphe 9428 (9th Cir.); *US v. First National Bank of Chicago*, 83-1 USTC paragraphe 9159 (7th Cir.); *US v. Toyota Motor Corp.* 83-2 USTC paragraphe 9468 (Dist. Ct.); *Garpeg v. US*, 84-1 USTC paragraphe 9323 (Dist. Ct.); *US v. Chase Manhattan Bank, N.A.*, 84-1 USTC paragraphe 9332 (Dist. Ct.) et *Gerling International Insurance Co.*, 98 TC 640 (27 mai 1992).

déraisonnable du fait que des renseignements ou documents étrangers soient accessibles ou situés chez une personne non résidente qui n'est pas contrôlée par la personne à qui l'avis est signifié ou envoyé, ou soient sous la garde de cette personne non résidente. L'une des conséquences possibles pour le contribuable qui ne se conforme pas à une mise en demeure émise en vertu de l'article 231.6 est que le dépôt en preuve de tout renseignement ou document étranger visé par la mise en demeure doit être refusé par le tribunal sur requête du ministre.

L'article 231.6 a été introduit dans la LIR en 1988 à la suite d'une déclaration de l'honorable Michael Wilson, le ministre des Finances de l'époque, dans un document ministériel dans lequel il est proposé ce qui suit :

Revenu Canada serait autorisé à exiger la production de renseignements situés à l'étranger d'une manière analogue à la demande officielle de documents prévue à l'article 982 du *Internal Revenue Code* des États-Unis ou à l'article 21A de la *Inland Revenue Department Act*, 1974 de la Nouvelle-Zélande⁶³.

La différence principale entre l'article 982 IRC et l'article 231.6 LIR est l'omission, à l'article 231.6 LIR, de la disposition au sous-paragraphe 982(b)(2) IRC⁶⁴ qui refuse comme excuse raisonnable au défaut de se conformer à une mise en demeure la possibilité de poursuites civiles ou criminelles contre la personne ayant reçu la mise en demeure par une juridiction étrangère.

Comme les notes explicatives sur l'article 231.6 font expressément référence à l'article 982 IRC, une cour se demanderait pourquoi les autorités canadiennes ont choisi de ne pas inclure à l'article 231.6 une disposition similaire à celle du sous-paragraphe 982(b)(2) IRC. Qui plus est, une cour pourrait conclure que la décision d'omettre cette disposition reflète l'intention de ne pas exclure l'excuse de poursuites étrangères à l'encontre d'un défaut de se conformer à une mise en demeure.

De plus, à la lumière du paragraphe 3 de l'article XXVII de la Convention Canada-États-Unis⁶⁵, il est difficile de prétendre que,

⁶³ Canada, Ministère des Finances, *Réforme fiscale 1987 : Réforme de l'impôt direct* (Ottawa : le Ministère, le 18 juin 1987), 161.

⁶⁴ Le paragraphe 982(b)(2) se lit comme suit :

For purposes of paragraph (1), the fact that a foreign jurisdiction would impose a civil or criminal penalty on the taxpayer (or any other person) for disclosing the requested documentation is not reasonable cause.

⁶⁵ Ce paragraphe se lit, en partie, comme suit :

Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant :

[...]

(c) De fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

malgré les décisions américaines en la matière, Revenu Canada pourrait émettre une mise en demeure en vertu de l'article 231.6 pour les informations couvertes par la dernière phrase dudit paragraphe. Si les deux autorités compétentes ne peuvent se communiquer ce type d'information, comment pourrait-on justifier que Revenu Canada contourne la Convention Canada-États-Unis et ordonne au contribuable canadien de fournir cette information⁶⁶?

Il est donc sage que la *Circulaire d'information* 94-4 ne contiennent aucune disposition prévoyant la possibilité d'émettre une mise en demeure dans le cadre d'EAPT équivalente à celle qui se retrouve dans la circulaire Rev. Proc. 91-22. La circulaire d'information n'est pas un outil approprié, ni approuvé, de délégation de pouvoir, et ne pourrait probablement pas servir de base pour forcer les contribuables à se conformer à une mise en demeure.

Coûts et délais

Les avantages des EAPT incluent la réduction des délais et des coûts associés relatifs à une vérification des prix de transfert (et des cotisations et litiges potentiels)⁶⁷, ainsi que la certitude acquise quant

⁶⁶ Le sous-paragraphe 2c) de l'Article 26 du *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune* de l'OCDE est au même effet :

2. Les dispositions du paragraphe 1 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation

[...]

c) de transmettre des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

Le paragraphe 19 du Commentaire énonce ce qui suit :

En dehors des limitations mentionnées plus haut, l'alinéa c) du paragraphe 2 contient une réserve au sujet de la communication de certains renseignements qui ont un caractère confidentiel. Il convient de ne pas donner un sens trop large à la notion de secret dont il est question audit alinéa. Avant d'invoquer ces dispositions, un État contractant devra apprécier avec soin si les intérêts du contribuable en justifient réellement l'application. Sinon, il est évident qu'une interprétation trop large de cette clause rendrait en bien des cas inefficace l'échange de renseignements prévu par la Convention. Les observations faites au paragraphe 17 ci-dessus sont également valables dans ce cas. L'État requis dispose d'un certain pouvoir d'appréciation pour refuser, dans le but de protéger les intérêts de ses contribuables, les renseignements demandés, mais s'il les fournit délibérément, le contribuable ne peut invoquer une infraction aux règles du secret. Les États contractants ont toute latitude de compléter la liste des dérogations à l'obligation de fournir des renseignements qui figurent à l'alinéa c), par exemple les renseignements couverts par le secret bancaire.

Voir Rapport du Comité des Affaires fiscales de l'OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune* (Paris : Organisation de coopération et de développement économiques, 1992) (feuilles mobiles), C(26)-6.

⁶⁷ Voir Nathan Boidman, «The Role of Advance Rulings in International Transfer Pricing» (1991), vol. 39, n° 6 *Revue fiscale canadienne* 1563-75, à la p. 1564 et Stanley C. Ruchelman, «Advance Pricing Agreements» (1992), 17 *World Tax Report* 217.

aux prix de transfert et quant à l'élimination de la possibilité de double imposition. L'auteur McIntyre fait remarquer :

A dispute between the tax authorities and a multinational enterprise over transfer prices is a bit like a dispute among the would-be heirs of a multimillionaire who has died intestate. Both types of disputes can be long, drawn-out affairs, and much of the potential booty is often dissipated in legal fees and other litigation costs⁶⁸.

Les délais et les coûts associés aux EAPT sont des facteurs très importants, autant pour les autorités fiscales⁶⁹ que pour les contribuables. Une EAPT prend environ un an à compléter⁷⁰ et les coûts varient selon, entre autres, le nombre de produits visés, la complexité de la MEPT proposée, la nécessité d'utiliser des experts indépendants et l'étendue du travail de préparation de la demande d'EAPT qui peut être effectué par le personnel de la multinationale plutôt que par une firme externe indépendante. À titre d'exemple, l'EAPT de la compagnie Apple à laquelle l'Australie et les États-Unis étaient parties, a coûté environ 200 000 \$US et les EAPT subséquentement négociées par Apple avec d'autres autorités fiscales ont coûté à peu près la moitié de cette somme⁷¹. Messieurs Reavey and Elliott commentent de la façon suivante :

In cases where a taxpayer has already commissioned a study to determine transfer prices, the additional cost necessary to prepare an APA request is likely to be substantially less than a request prepared in the absence of a transfer-pricing study⁷².

Comme les autorités fiscales tentent d'augmenter leurs recettes, elles risquent de porter plus d'attention aux prix de transfert⁷³ et les contribuables devraient être prêts à défendre leurs politiques et méthodes d'établissement des prix de transfert. Une fois le travail effectué pour appuyer la politique de prix de transfert, il se peut qu'il soit relativement aisé (et pas beaucoup plus dispendieux) de franchir l'étape additionnelle requise afin d'obtenir une EAPT. En bout de piste, les économies potentielles côté vérification, cotisation, appel et litige, ainsi que la certitude et l'assurance obtenues, l'emportent probablement sur les coûts additionnels encourus au moment de la demande d'EAPT.

⁶⁸ Supra, note 53, à la p. 1127.

⁶⁹ Voir Reavey et Elliott, supra, note 5, à la p. 703.

⁷⁰ Voir Bergquist, supra, note 34, à la p. 400.

⁷¹ Philip J. Bergquist, «Experience with Advance Pricing Agreements», dans *Tax Planning for Canada-US and International Transactions*, 1993 Corporate Management Tax Conference (Toronto : Association Canadienne d'Études Fiscales, 1994), 5:1-29, à la p. 5:24. Comme l'a indiqué M. Bergquist lors de la conférence, Apple était l'un des deux projets pilotes d'EAPT au Canada.

⁷² Voir Reavey et Elliott, supra, note 5, à la p. 713.

⁷³ Voir par exemple Canada, Chambre des communes, *Procès-verbaux et témoignages du Comité permanent des comptes publics* 34^e législature, 3^e session, 1991-1992-1993, fascicule n° 48, le 22 mars 1993, à la p. 48:8.

Divulgarion d'un grand volume d'information

Selon les contribuables, le plus sérieux désavantage est que le processus d'EAPT exige qu'un grand volume d'information soit divulgué aux autorités fiscales et que, mise à part une certaine réticence à communiquer des informations aux autorités fiscales, la demande d'EAPT peut entraîner des questions sur la méthode antérieure de détermination des prix de transfert (s'il en est) et, possiblement, une vérification de certaines questions connexes non directement reliées à l'EAPT⁷⁴.

Impôts provinciaux

L'une des lacunes apparentes du programme d'EAPT provient du fait qu'elles ne sont négociées que par les autorités fiscales fédérales, tant au Canada qu'aux États-Unis. C'est donc dire que les EAPT ne lient pas les autorités fiscales des divers états américains⁷⁵, ni les provinces canadiennes⁷⁶, et que le risque de double imposition demeure à ce niveau. Il serait probablement préférable que toutes les entités touchées par une EAPT quelconque soient parties aux négociations ou qu'il existe un accord cadre en vertu duquel les autorités fiscales fédérales auraient le pouvoir de lier automatiquement les autres autorités fiscales concernées. Bien que ceci puisse être considéré possible au Canada, il est douteux que les États-Unis puissent en arriver à ce résultat étant donné le nombre d'états, sans compter que certaines villes ont leur propre système d'imposition, et que diverses formes d'imposition sont employées, qu'elles soient unitaire ou autre.

Douanes

Un autre aspect de l'imposition qui pourrait être couvert par les EAPT est la détermination des valeurs des biens et services aux fins des droits douaniers. Présentement, une détermination de la valeur des biens importés au Canada est effectuée en vertu de l'article 58 de la Loi sur les douanes⁷⁷. Il est aussi possible d'obtenir, avant l'importation, une forme de décision anticipée⁷⁸ quant à la valeur de ces biens. Présentement, les fonctionnaires de Revenu Canada ne tiennent pas compte de la valeur douanière lors de leur vérification des prix de

⁷⁴ Voir Barbara Epstein, «Potential Opportunities and Costs in Filing for an Advanced Determination Ruling on International Transfer Prices» (le 9 novembre 1990), 19 *Tax Management International Journal* 480-84, à la p. 483.

⁷⁵ Supra, note 42, à la p. 61. Voir également les commentaires du juge Davies dans la décision de la Cour d'appel de Californie dans l'affaire *Colgate-Palmolive Co. Inc. v. Franchise Tax Board* 10 Cal. App. 4th 1768 (1992).

⁷⁶ Telle que la province de Québec où la disposition équivalente de l'article 69 de la LIR est l'article 423 de la Loi sur les impôts, LRQ, c. I-3. telle que modifiée.

⁷⁷ LRC (1985), c. 1 (2^e suppl.), telle que modifiée.

⁷⁸ Ces décisions anticipées sont appelées Décisions nationales des Douanes (voir DND D11-11-1, le 26 septembre 1994) et sont émises en rapport avec, entre autres, le classement tarifaire, l'origine et la valeur en douane.

transfert aux fins d'impôts⁷⁹. Puisque les méthodes de détermination de la valeur aux fins des droits douaniers et de prix de transfert sont essentiellement équivalentes⁸⁰, il serait souhaitable, autant pour les contribuables que pour les autorités fiscales, que le programme d'EAPT permette une détermination autant des prix de transfert que de la valeur douanière⁸¹.

EAPT génériques

Aux États-Unis, l'un des développements récents dans le programme d'EAPT est l'avènement des EAPT génériques. Ce type d'EAPT résulte

⁷⁹ Voir aussi les numéros 21 et 22 de la *Circulaire d'information 87-2* qui énoncent :

21. Il a été proposé que le Ministère accepte comme représentant un prix raisonnable de pleine concurrence pour l'application de la Loi de l'impôt sur le revenu la «valeur imposable» établie pour les marchandises importées conformément à la Loi sur les douanes. Cela n'est pas toujours possible, en raison notamment des contextes manifestement différents dans lesquels l'évaluation des marchandises est exigée par ces deux lois.

22. Les méthodes employées pour déterminer la valeur imposable conforme aux dispositions actuelles de la Loi sur les douanes ressemblent à celles qui sont exposées dans la présente circulaire. Il se peut que la valeur imposable soit maintenant plus proche qu'auparavant d'un prix de transfert acceptable pour l'application de l'impôt sur le revenu, mais des différences subsistent entre les deux, et le Ministère n'est pas obligé d'accepter la valeur imposable établie ou déclarée lorsqu'il examine les conséquences en matière d'impôt sur le revenu d'une importation faite entre des parties liées.

Alors qu'aux États-Unis l'article 1059A IRC prévoit ce qui suit :

(a) If any property is imported into the United States in a transaction (directly or indirectly) between related persons (within the meaning of section 482), the amount of any costs—

(1) which are taken into account in computing the basis or inventory cost of such property by the purchaser, and

(2) which are also taken into account in computing the customs value of such property,

shall not, for purposes of computing such basis or inventory cost for purposes of this chapter, be greater than the amount of such costs taken into account in computing such customs value.

⁸⁰ La méthode du prix comparable sur le marché libre, la méthode du prix de revente, et la méthode du prix de revient majoré d'une marge bénéficiaire sont très similaires aux méthodes décrites aux alinéas 48(3)a) à c) de la Loi sur les douanes :

a) la valeur transactionnelle de marchandises identiques ou semblables vendues pour l'exportation au Canada par un vendeur à un acheteur avec qui il n'est pas lié au moment de la vente;

b) la valeur de référence de marchandises identiques ou semblables;

c) la valeur reconstituée de marchandises identiques ou semblables.

⁸¹ Ceci semble entrer dans la ligne de pensée qui sous-tend l'intégration des deux services de Revenu Canada, soit Impôt et Douanes et Accises. Des déterminations similaires aux EAPT pourraient être utiles dans d'autres situations telles que celles proposées par le Tax Executives Institute dans son rapport du 25 novembre 1992 intitulé «Comments on Potential Areas Suitable for Resolution Through Extension of the "APA" Process to Domestic Issues» (janvier-février 1993), 45 *The Tax Executive* 64-65.

généralement de l'expérience acquise lors de la négociation de plusieurs EAPT au sein d'une même industrie. Il est alors possible d'élaborer des lignes directrices générales, communes au type de transactions visées, et d'offrir aux autres participants de cette industrie, sinon une EAPT, à tout le moins des directives sur les diverses MEPT acceptées par les autorités fiscales dans un domaine donné. Les EAPT génériques peuvent aussi résulter de l'initiative des contribuables d'une même industrie. Ceci peut être particulièrement approprié lorsque l'industrie en question semble avoir des problèmes chroniques de vérification de ses prix de transfert. Par exemple, des EAPT génériques sont présentement à l'étude dans les domaines de l'informatique et des produits pétroliers et une EAPT générique, annoncée par l'IRS dans la *Notice* 94-90, traite des produits financiers⁸².

EAPT au Canada : Mise à jour

Lors de la conférence annuelle du Canadian Institute qui a eu lieu les 9 et 10 février 1995, la Directrice générale de la Direction des programmes d'impôt internationaux, Mme Carole Gouin, a fait le point sur l'état actuel du programme des EAPT au Canada⁸³. À cette date, Revenu Canada traitait 25 dossiers d'EAPT, dont deux renouvellements et dix au stade de la rencontre préliminaire. Tous ces dossiers concernent des multinationales faisant affaires au Canada et aux États-Unis et, à l'exception d'un seul cas, toutes les demandes visaient des EAPT bilatérales dans les domaines aussi divers que les pièces automobiles, les communications, les produits chimiques et les instruments financiers. L'une des EAPT concerne un accord relatif au partage des frais.

EAPT dans le monde : Mise à jour

Aux États-Unis, l'IRS annonçait en décembre 1994 que plus de cent contribuables négociaient des EAPT et que ce nombre comprenait environ autant de compagnies mères américaines qu'étrangères⁸⁴.

En plus des États-Unis et du Canada, plusieurs autres pays sont engagés à divers degrés dans des programmes d'EAPT. Au Japon, une procédure interne d'ententes similaires aux EAPT existe depuis 1987. Le Japon était aussi partie à la quatrième EAPT annoncée par l'IRS avec la compagnie Matsushita Electric Industrial Co. et fait partie du PATA qui, tel que déjà mentionné, vient de s'entendre sur les lignes directrices

⁸² Internal Revenue Service, *Notice* 94-40, «Global Trading Advance Pricing Agreements», 22-24. Voir également «Global Trading—Advance Pricing Agreements» (mai 1994), 19 *World Tax Report* 90.

⁸³ Carole Gouin, «APAs and Bilateral Advance Pricing Agreements», dans *Transfer Pricing: Developing Strategies, Applying New Rules and Guidelines* (Toronto : The Canadian Institute, 1995), 1-10, à la p. 3.

⁸⁴ Julianne MacKinnon, «IFA's U.S. Branch Considers Recent Worldwide APA Developments, U.S. Conduit Regs» (le 12 décembre 1994), 9 *Tax Notes International* 1815-17, à la p. 1816.

applicables aux EAPT bilatérales. L'Australie, partie à la première EAPT annoncée par l'IRS avec la compagnie Apple, fait partie du PATA et a émis, le 14 juillet 1994, une ébauche de décision (*ruling*)⁸⁵ en rapport avec les EAPT. Les Pays-Bas se sont aussi joints au programme d'EAPT, comme en fait foi une Résolution du sous-ministre des Finances en date du 19 octobre 1994⁸⁶. Sans avoir élaboré de programme d'EAPT, plusieurs autres administrations fiscales ont adopté une approche cas par cas⁸⁷.

À la connaissance de l'auteur, seule la France s'était prononcée contre les EAPT au motif que sa législation ne permettait pas ce genre d'ententes. Cependant, il semblerait qu'elle étudie présentement la possibilité que ce type d'ententes soit basée sur l'article traitant de la procédure amiable des diverses conventions fiscales afin de pouvoir s'engager dans un programme d'EAPT, principalement avec l'IRS⁸⁸. Plusieurs autres pays de l'OCDE, tels que l'Allemagne et la Belgique, ont aussi annoncé leur intérêt et leur désir de participer à ce type d'ententes.

CONCLUSION

Le besoin se faisant sentir pour une plus grande collaboration entre les autorités fiscales et les contribuables et, à la suite de l'harmonisation des divers systèmes d'imposition à travers le monde, il semble que les EAPT constituent un pas dans la bonne direction puisqu'elles offrent une approche proactive à la solution des problèmes de prix de transfert, elles éliminent certaines situations de double imposition et elles permettent une meilleure compréhension et communication entre les parties dans un domaine où jadis la résolution des problèmes par les cours de justice laissait un goût amer. Il est à souhaiter que ce programme connaîtra du succès au Canada et qu'il agira comme catalyseur à d'autres initiatives d'administration proactive par les autorités fiscales.

⁸⁵ Australian Taxation Office, *Draft Taxation Ruling* TR 94/D32, «Income Tax: Transfer Pricing: Application for Advance Pricing Agreements—Bilateral and Unilateral Advance Pricing Agreement Procedures».

⁸⁶ Resolution of the Under-Minister of Finance, No. IFZ94/855 (Pays-Bas : traduction non publiée de la résolution originale).

⁸⁷ Par exemple, la Grande-Bretagne était partie aux deuxième et troisième EAPT annoncées par l'IRS avec les compagnies Sumitomo Bank Capital Markets et Barclays Bank of Britain. Hong Kong était aussi partie à l'EAPT avec Sumitomo Bank Capital Markets.

⁸⁸ Laura Sizemore, «Prospects for Advance Pricing Agreements In Europe Rated High» (juin 1994), 8 *Tax Notes International* 1690-91.