

L'ARC publie de nouvelles lignes directrices sur les APP

28 FÉVRIER 2024 10 MIN DE LECTURE



Expertises Connexes

- [Fiscalité](#)
- [Fiscalité internationale](#)
- [Prix de transfert](#)
- [Services consultatifs en matière d'impôt](#)

Auteurs(trice): [Kaitlin Gray, Amanda Heale](#)

Le 21 février 2024, l'Agence du revenu du Canada (ARC) a publié une nouvelle version de la circulaire d'information (circulaire) sur le programme d'arrangement préalable en matière de prix de transfert (APP). Le programme d'APP offre aux contribuables qui font partie d'un groupe d'entreprises multinationales la possibilité d'obtenir une certitude quant aux prix de transfert associés à leurs opérations transfrontalières avec des parties liées. La nouvelle circulaire met l'accent sur les exigences que les contribuables doivent satisfaire pour participer au programme d'APP (de façon générale, plus de renseignements sont exigés à l'étape préliminaire) et sur les critères que l'ARC utilise pour déterminer si les contribuables et les opérations sont admissibles à un APP, en vue d'obtenir une certitude quant à leurs arrangements en matière de prix de transfert pour les années d'imposition à venir (et toute période rétroactive).

Les contribuables qui souhaitent régler ou prévenir les différends en matière de prix de transfert ont la possibilité de recourir à des arrangements bilatéraux ou multilatéraux par le biais de la procédure de l'« autorité compétente » prévue par le système de conventions fiscales du Canada. Cette procédure comprend des mécanismes tels que la procédure amiable, qui permet de régler les différends en matière de prix de transfert pour les années antérieures, et l'APP, qui offre aux contribuables la possibilité d'obtenir à l'avance une certitude quant à leurs arrangements en matière de prix de transfert. En s'engageant de manière proactive dans le processus d'APP, les contribuables peuvent réduire le risque de différends en matière de prix de transfert et s'assurer de leur conformité.

La [circulaire d'information \(IC\) 94-4R2](#) remplace la circulaire IC94-4R, publiée le 16 mars 2001, et la circulaire IC94-4RSR (Communiqué spécial), publiée le 18 mars 2005, pour les petites entreprises. Sa publication vient marquer la révision en profondeur, par l'ARC, de ses lignes directrices sur les APP, une première en plus de 20 ans. Au cours de cette période, la Division des services de l'autorité compétente (DSAC) de l'ARC a mis au point et affiné ses méthodes. L'intégration de ces méthodes évolutives dans la circulaire reflète une tendance dans l'administration de ces programmes par la DSAC à restreindre l'accès, plutôt qu'à l'élargir, et à accroître le fardeau de conformité. Cette tendance est regrettable, d'autant plus que le paysage des prix de transfert au Canada est susceptible de changer avec les modifications proposées dans le [document de consultation sur les prix de transfert](#) publié le 6 juin 2023.

L'ARC a mené des consultations privées sur le programme d'APP et a soumis un projet de circulaire à certaines parties prenantes en juin dernier. Dans ses [commentaires](#) sur le projet de circulaire, le Tax Executive Institute (TEI) des États-Unis a fait part de ses préoccupations

concernant le fardeau de conformité excessif, les délais de dépôt déraisonnables et les exigences supplémentaires pour le renouvellement des APP. Bon nombre de ces questions sont toujours présentes dans la version finale de la circulaire publiée le 21 février 2024, bien que des efforts semblent avoir été faits pour atténuer certaines des préoccupations soulevées lors de la consultation.

La circulaire modifie de façon importante les lignes directrices écrites relatives au processus d'APP, en particulier à l'étape préliminaire. Les contribuables qui souhaitent demander un APP devront désormais fournir des renseignements plus détaillés, comme une analyse fonctionnelle, une description de la méthode de prix de transfert (MPT) proposée et une analyse économique préliminaire. La DSAC utilisera ces renseignements pour évaluer la pertinence de la demande d'APP et déterminer si elle accepte ou non le contribuable dans le programme. Ces modifications ont pour effet d'alourdir d'emblée le fardeau du contribuable.

La circulaire comprend une liste de raisons possibles pour lesquelles la DSAC peut décider de ne pas donner suite à une demande d'APP, notamment les suivantes :

- l'ARC est préoccupée par le fait que les opérations font partie d'une stratégie d'évitement fiscal ou d'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices;
- l'entreprise a récemment fait l'objet (avant la période de l'APP) ou prévoit de faire l'objet (pendant la période de l'APP) d'une transformation considérable;
- certains aspects des opérations ne devraient pas demeurer stables (pour des raisons autres que l'inflation ou des fluctuations importantes liées à la conjoncture économique);
- l'entreprise n'a pas été en activité depuis assez longtemps pour réaliser une analyse économique couvrant des années d'imposition pour lesquelles une déclaration de revenus a été produite;
- le contribuable choisit de ne pas inclure toutes les opérations intragroupes transfrontalières dans sa demande sans justification suffisante, ou la DSAC conclut qu'elles devraient être incluses et que le contribuable n'est pas d'accord;
- les contrats légaux ne concordent pas avec la « conduite réelle » des parties;
- des litiges actuels liés à l'opération existent pour des années antérieures;
- l'opération nécessite une détermination qui ne concerne pas un article de convention;
- le contribuable cherche à déterminer qu'un établissement stable existe en vertu d'une convention ou la demande nécessite l'attribution de bénéfices à un établissement stable dans des circonstances particulières;
- les opérations couvriraient la restructuration de l'entreprise, la modification ou l'élimination de fonctions, la vente ou le transfert d'actifs, la fermeture d'usines ou l'attribution de gains ou pertes extraordinaires (qui peuvent être de nature ponctuelle);
- en ce qui concerne les opérations visant des actifs incorporels, il est impossible de retracer clairement la propriété, la conception et le développement des actifs incorporels, il n'y a pas de raison commerciale justifiant leur détention dans une entité ou une administration particulière ou il est difficile d'établir leur valeur.

L'ARC a indiqué que ces raisons n'étaient pas exhaustives et que chaque demande d'APP allait être évaluée au cas par cas.

Dans la version finale de la circulaire, l'ARC a supprimé deux raisons supplémentaires de rejet du programme d'APP qui avaient été incluses dans le projet de circulaire. Il s'agissait de

scénarios où i) la DSAC et le contribuable sont en désaccord quant au choix de la méthode de prix de transfert (MPT) à privilégier ou ii) la demande porte sur une opération qui n'a pas encore eu lieu, qui est hypothétique ou qui est de nature ponctuelle. La suppression de la raison portant sur le désaccord quant au choix de la MPT à privilégier est une modification bienvenue, car, ce faisant, on reconnaît qu'il arrive souvent, au début du processus d'APP, qu'il y a un désaccord quant au choix de la MPT à privilégier (y compris entre la DSAC et l'autorité compétente de l'autre administration).

En outre, dans la version finale de la circulaire, l'ARC a recours à un libellé plus précis dans la liste des raisons les plus fréquentes pour lesquelles la DSAC peut décider qu'un contribuable n'est pas admissible au programme d'APP. Elle y indique également que, si elle décidait de ne pas donner suite au processus à l'étape de la rencontre préliminaire, elle communiquerait ses motifs par écrit au contribuable, ce qui est bienvenu, notamment parce qu'il serait pertinent de les avoir dans le cadre d'un éventuel contrôle judiciaire.

Dans le cadre d'une procédure de contrôle judiciaire en cours liée au programme d'APP (dossier du greffe n° T-1816-23), Dow Chemical Canada ULC conteste le refus de la DSAC d'accepter sa demande d'APP à l'égard de certaines opérations conclues avec sa filiale suisse. La DSAC a rejeté la demande d'APP au motif qu'il s'agissait d'une opération postérieure à une restructuration. D'après l'avis de demande de contrôle judiciaire, il semble que le contribuable ait restructuré la tarification des opérations concernées, plutôt que l'entreprise elle-même, puisque la demande affirme que le contribuable a modifié sa MPT après avoir déterminé qu'un membre canadien était rémunéré pour des fonctions qu'il n'exerçait pas. La demande de Dow n'a pas été entendue par la Cour fédérale. Une décision sur cette procédure marquerait la première fois qu'un tribunal canadien se prononce sur la capacité des contribuables à accéder au programme d'APP, ou sur la suffisance des raisons pour lesquelles ils ont été rejettés du programme.

La circulaire aborde également d'autres aspects du processus d'APP, tels que les rôles et responsabilités de l'équipe chargée de l'APP et du contribuable, les exigences en matière de rapports annuels et les procédures de renouvellement et de révision. La circulaire continue d'envisager les APP bilatéraux et les APP multilatéraux, et précise que l'ARC les préfère aux APP unilatéraux entre un contribuable et l'ARC. Alors que le projet de circulaire limitait strictement la possibilité d'APP unilatéraux à une liste restreinte de circonstances, la version finale de la circulaire, peut-être en réponse aux préoccupations exprimées par TEI et d'autres parties prenantes, décrit ces circonstances simplement comme des exemples de circonstances dans lesquelles un APP unilatéral peut être approprié malgré la préférence de l'ARC pour les APP bilatéraux et les APP multilatéraux.

Enfin, les nouvelles lignes directrices viennent alourdir le processus de renouvellement des APP existants. En effet, elles exigent désormais la production d'un dossier complet à l'étape préliminaire, voire, si la DSAC le juge à propos, la reprise de tout le processus. Bien que cet aspect du projet de lignes directrices ait également suscité des inquiétudes, il n'a pas été modifié dans la version finale de la circulaire.

Dans un paysage fiscal international en évolution rapide, les contribuables sont de plus en plus motivés à s'assurer de leur conformité et à éviter les différends en obtenant au préalable une certitude quant aux prix de transfert entre sociétés. Bien que les nouvelles directives administratives figurant dans la circulaire assouplissent légèrement les restrictions énoncées dans le projet publié l'année dernière, le seuil que les contribuables désireux d'obtenir une telle certitude par le biais du programme d'APP doivent atteindre demeure élevé. Nous espérons néanmoins que l'ARC administrera le programme d'une manière qui reflète son potentiel, comme elle l'indique dans l'introduction de la circulaire, afin que les contribuables aient l'occasion « de travailler avec l'ARC et d'autres administrations fiscales de manière constructive et collaborative », « d'avoir une discussion ouverte à propos des défis auxquels ils font face lorsqu'ils tentent de se conformer aux exigences en matière de prix de

transfert » et, surtout, « de réduire les obstacles au commerce et à l'investissement ».