BUDGET 2021 : ÉLARGISSEMENT DES RÈGLES DE DIVULGATION OBLIGATOIRE

Publié le 7 mai, 2021

Catégories: Perspectives, Publications

Aperçu

Le budget de 2021 propose d'élargir considérablement les règles de déclaration obligatoire contenues dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* (Canada) (la « **Loi de l'impôt** ») dans le but avoué de contrer la planification fiscale abusive en temps opportun au moyen de vérifications et de modifications législatives. Les propositions annoncées (et l'avant-projet de loi connexe qui sera publié au cours des prochaines semaines), qui s'inspirent en grande partie de certaines recommandations formulées dans le *Projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Action 12 – Rapport final* (le « **Rapport sur le BEPS – Action 12** ») de l'Organisation de coopération et de développement économiques et du Groupe des Vingt et qui visent à rendre les règles de déclaration obligatoire du Canada conformes aux meilleures pratiques reconnues à l'échelle internationale, feront l'objet d'un processus de consultation publique qui devrait se terminer le 3 septembre 2021.

Les propositions liées à la déclaration obligatoire prévoient (i) des modifications aux « règles sur les opérations à déclarer » énoncées dans la Loi de l'impôt; (ii) un nouveau régime pour la déclaration des opérations dites d'évitement et d'autres « opérations dignes d'intérêt » (appelées « opérations à signaler »); (iii) la déclaration obligatoire des « traitements fiscaux incertains » par les sociétés qui remplissent certaines conditions. Comme il est expliqué plus en détail ci-dessous, les contribuables (ainsi que les conseillers et les promoteurs) qui ne se conforment pas aux nouvelles règles de déclaration s'exposent à des pénalités importantes et, dans certains cas, à la prorogation de la période de nouvelle cotisation.

Il est indiqué dans le budget de 2021 que les nouvelles mesures s'appliqueront aux années d'imposition commençant après 2021, dans le cas des traitements fiscaux incertains, et aux opérations conclues le

1er janvier 2022 ou après cette date, dans le cas des opérations à déclarer et à signaler (étant entendu que les pénalités ne s'appliquent pas aux opérations qui ont lieu avant la date à laquelle la loi habilitante reçoit la sanction royale).

Modifications aux règles sur les opérations à déclarer

L'article 237.3 de la Loi de l'impôt contient les soi-disant « règles sur les opérations à déclarer », dont l'objectif est d'aider l'Agence du revenu du Canada (l'« **ARC** ») à repérer certains types d'opérations d'évitement fiscal potentiellement abusives qui ne font pas autrement l'objet d'exigences de communication de renseignements particulières aux termes de la Loi de l'impôt.

En bref, une « opération à déclarer » est une opération d'évitement (au sens de l'article 245 de la Loi de l'impôt), ou une série d'opérations comprenant une opération d'évitement, qui a été conclue par une personne ou à son profit et qui présente deux des trois « marqueurs » suivants :

a. un « conseiller » ou un « promoteur » (ou certaines personnes ayant un lien de dépendance avec ce dernier) a droit à des « honoraires » qui (i) sont fonction du montant d'un avantage fiscal qui découlerait de l'opération d'évitement; (ii) sont conditionnels à l'obtention d'un avantage fiscal qui découle de l'opération d'évitement; (iii) sont rattachés au nombre de personnes qui prennent part à l'opération d'évitement ou qui ont profité des conseils ou des avis donnés par le conseiller ou le promoteur au sujet des conséquences fiscales de l'opération;
b. un conseiller ou un promoteur obtient, dans certaines circonstances, un « droit à la confidentialité » relativement à l'opération d'évitement. (De manière générale, un « droit à la confidentialité » à l'égard d'une opération ou d'une série d'opérations s'entend de tout ce qui interdit de communiquer à une personne ou au ministre du Revenu national les détails ou la structure de cette opération ou série d'opérations dont découle ou découlerait, n'eût été l'article 245, un avantage fiscal, sauf la dénégation ou la limitation générales de la responsabilité d'un conseiller);
c. la personne ayant conclu l'opération d'évitement, ou encore le conseiller ou le promoteur (ou certaines personnes ayant un lien de dépendance avec ce dernier), bénéficie de la « protection contractuelle » à l'égard de cette opération. (De manière générale, la « protection contractuelle » s'entend (i) de toute assurance [sauf une assurance responsabilité professionnelle type] ou autre protection qui sert à protéger une personne contre le défaut de l'opération de produire un avantage fiscal ou à acquitter ou rembourser toute somme – dépense, frais, impôt, taxe, intérêts, pénalités ou montant semblable – pouvant être engagée par une personne dans le cadre d'un différend relatif à un avantage fiscal pouvant découler de l'opération; (ii) de tout engagement pris par un promoteur dans le but de fournir une assistance dans le cadre d'un tel différend.)

Selon les règles actuelles, une opération à déclarer doit être signalée à l'ARC au plus tard le 30 juin de l'année civile suivant celle au cours de laquelle l'opération est devenue pour la première fois une opération à déclarer.

Le budget de 2021 propose d'élargir la portée des opérations assujetties aux règles sur les opérations à déclarer, en exigeant qu'un seul des marqueurs susmentionnés soit présent pour qu'une opération doive être déclarée

et en élargissant la définition d'une « opération d'évitement » de manière à inclure toute opération pour laquelle il est raisonnablement possible de conclure que l'obtention d'un avantage fiscal constitue un des principaux objectifs qui sous-tendent son exécution.

En plus d'élargir la portée des opérations visées, les nouvelles mesures forceront les contribuables qui concluent une opération à déclarer à signaler cette dernière à l'ARC dans les 45 jours suivant la première des dates suivantes :

a. le jour où le contribuable (ou une personne agissant en son nom) a l'obligation contractuelle de conclure l'opération;
b. le jour où le contribuable (ou une personne agissant en son nom) conclut l'opération.

En outre, les promoteurs et les conseillers (et certaines parties ayant un lien de dépendance avec eux) auraient des obligations semblables à l'égard de tout stratagème qui, une fois mis en œuvre, constituerait une opération à déclarer (actuellement, les conseillers fiscaux ou les promoteurs ne sont tenus de déclarer que les « opérations à déclarer » dans le cadre desquelles ils perçoivent certains honoraires conditionnels), sous réserve de l'exception permanente liée au privilège des communications entre client et avocat – une exception qui pourrait s'avérer encore plus importante à l'avenir, compte tenu de la portée élargie des opérations à déclarer que prévoient les règles modifiées, ainsi que des opérations envisagées dans le cadre des nouvelles règles sur les opérations à signaler examinées ci-dessous.

Opérations à signaler

En plus des marqueurs « généraux » prévus dans les règles sur les opérations à déclarer examinées ci-dessus, le budget de 2021, s'appuyant sur le Rapport sur le BEPS – Action 12 et les pratiques adoptées dans certains pays, comme les États-Unis, le Royaume-Uni et l'Australie, propose l'adoption d'un régime de déclaration obligatoire lié à des « marqueurs spécifiques » ciblant des opérations et des aspects présentant un risque particulier, dans le but de permettre au gouvernement d'élaborer rapidement des réponses ciblées et appropriées.

Plus précisément, le budget de 2021 vise l'adoption de mesures conçues pour permettre à l'ARC d'obtenir des renseignements pertinents, en temps opportun, concernant des opérations (ou des séries d'opérations) d'évitement fiscal particulières et d'autres « opérations dignes d'intérêt » – appelées « opérations à signaler » dans les mesures proposées. Les nouvelles mesures n'auraient pas, en soi, d'incidence sur le traitement fiscal des opérations particulières auxquelles elles s'appliquent. Selon le budget de 2021, ces mesures viseraient plutôt à permettre à l'ARC d'obtenir des renseignements plus opportuns sur les opérations qu'elle pourrait vouloir examiner et à réduire le nombre de cas où l'ARC doit composer avec le fardeau supplémentaire de travailler en dehors de la période normale de nouvelle cotisation.

Comme il a été proposé, le ministre du Revenu national aura le pouvoir de désigner, avec l'accord du ministre des Finances, une opération comme étant une « opération à signaler », ce qui, à l'instar de l'approche adoptée par les États-Unis, comprendrait à la fois les opérations que l'ARC a jugées abusives et celles désignées comme étant des « opérations dignes d'intérêt ».

Il est indiqué dans le budget de 2021 que chaque opération à signaler aux termes du nouveau régime établirait « la série de faits ou les conséquences » que doivent connaître les contribuables afin de déterminer si une opération particulière est considérée comme « à signaler ». Des exemples de telles opérations devraient être publiés dans le cadre de la période de consultation publique mentionnée précédemment.

Comme pour les mesures relatives aux opérations à déclarer, un contribuable (ou certaines autres personnes agissant en son nom) qui conclut une opération à signaler – *ou toute opération ou série d'opérations qui est pour l'essentiel semblable à une telle opération* – serait tenu de déclarer l'opération ou la série d'opérations à l'ARC, en la forme prescrite, dans les 45 jours suivant la première des dates suivantes :

a. le jour où le contribuable (ou l'autre personne) a l'obligation contractuelle de conclure l'opération ou la série;
b. le jour où le contribuable (ou l'autre personne) conclut l'opération ou la série.

En outre, tout promoteur ou conseiller (et certaines parties ayant un lien de dépendance avec lui) qui offre un « stratagème » qui, une fois mis en œuvre, serait une opération à signaler (ou serait pour l'essentiel semblable à une telle opération) serait tenu de la déclarer dans les mêmes délais, sauf si le privilège des communications entre client et avocat s'applique.

Conséquences du défaut de se conformer aux nouvelles règles de déclaration

Prorogation de la période de nouvelle cotisation

La « période normale de nouvelle cotisation » en vertu de la Loi de l'impôt s'étend généralement sur trois ou quatre ans (selon le type de contribuable) à compter de la date où la déclaration de revenus pertinente est traitée.

Pour établir une cotisation après la période normale de nouvelle cotisation, l'ARC doit s'acquitter de certaines obligations supplémentaires, notamment celle de prouver que le contribuable a fait, par négligence, imprudence ou omission volontaire, une présentation erronée dans sa déclaration de revenus, ce qui est décrit dans le budget de 2021 comme un processus qui « est difficile et nécessite beaucoup de temps » pour l'ARC.

À l'appui des règles modifiées sur les opérations à déclarer et des nouvelles règles sur les opérations à signaler, le budget de 2021 prévoit que lorsqu'un contribuable a une obligation déclarative relativement à une opération

pertinente pour sa déclaration de revenus pour une année d'imposition, la période normale de nouvelle cotisation ne commencera, pour l'opération, qu'au moment où le contribuable s'est conformé à l'obligation déclarative (par conséquent, si ce dernier omet de s'y conformer, l'établissement d'une nouvelle cotisation pour l'année relativement à l'opération ne sera pas frappé de prescription).

Pénalités

Un contribuable qui ne produit pas le formulaire requis à l'égard d'une opération à déclarer ou à signaler conformément aux mesures proposées dans le budget de 2021 se verra imposer une pénalité de 500 $ par semaine, jusqu'à concurrence du montant le plus élevé entre 25 000 $ ou 25 % de l'avantage fiscal obtenu. Un promoteur ou un conseiller se verra infliger une pénalité correspondant (i) aux honoraires perçus, plus (ii) 10 000 $, plus (iii) 1 000 $ par jour pendant toute la période où l'omission de déclarer se poursuit, jusqu'à concurrence de 100 000 $.

Déclaration des traitements fiscaux incertains

Selon les exigences applicables des principes comptables généralement reconnus (les « PCGR ») du Canada et des Normes internationales d'information financière (les « IFRS »), toute entité qui en vient à la conclusion qu'il n'est pas probable que l'« autorité fiscale » concernée (dans le contexte canadien, les tribunaux) accepte un « traitement fiscal incertain » donné (rendant ainsi probable la possibilité que cette entité reçoive ou verse des sommes relatives au traitement fiscal incertain) doit s'assurer que l'effet de cette incertitude se reflète dans ses états financiers.

En s'appuyant, encore là, sur les pratiques d'autres pays (notamment des États-Unis), et dans l'optique d'atteindre les buts énoncés qui, essentiellement, sont analogues à ceux liés aux règles de déclaration élargies décrites ci-dessus, le budget de 2021 propose que certains contribuables constitués en société, qui seraient autrement tenus de produire une déclaration de revenus des sociétés, soient appelés à déclarer annuellement à l'ARC les traitements fiscaux incertains, lorsque chacune des conditions suivantes est remplie :

a. la société a au moins 50 millions de dollars d'actifs à la fin de l'exercice (selon la valeur comptable) qui coïncide avec l'année d'imposition (ou le dernier exercice qui se termine avant la fin de l'année d'imposition);
b. la société, ou une société liée, a des états financiers vérifiés et établis conformément aux IFRS ou à d'autres PCGR propres à un pays qui sont pertinents pour les sociétés ouvertes nationales (p. ex. PCGR américains);
c. l'incertitude concernant l'impôt sur le revenu canadien de la société pour l'année d'imposition se reflète dans ces états financiers vérifiés (c.-à-d. qu'il est probable que l'entité reçoive ou verse des sommes relatives au traitement fiscal incertain).

Les sociétés assujetties aux règles proposées (qui, comme il est indiqué, devraient exclure de nombreuses sociétés privées qui ne sont pas tenues d'appliquer les IFRS, ainsi que les opérations donnant lieu à des impôts dont le montant est jugé inférieur au seuil d'importance relative applicable) seraient tenues de fournir certains renseignements prescrits au moment de produire la déclaration de revenus des sociétés pertinente, y compris la valeur des impôts en cause, une description « concise » des faits pertinents, le traitement fiscal choisi et si l'incertitude est liée à une différence permanente ou temporaire en impôt.

À l'appui de ces nouvelles exigences de déclaration à l'égard des traitements fiscaux incertains, le budget de 2021 propose que la pénalité imposée pour chaque défaut de déclarer un traitement fiscal incertain donné soit de 2 000 $ par semaine, jusqu'à concurrence de 100 000 $ (pour un même manquement).

Conclusion

Les mesures proposées dans le budget de 2021 prévoient un élargissement considérable de la portée des obligations de déclaration, assorti de la perspective que des pénalités importantes soient imposées aux contribuables, aux conseillers et aux promoteurs en cas de non-conformité, ainsi que de la possibilité d'une prorogation de la période de nouvelle cotisation pour les opérations non déclarées. Il sera intéressant de voir si les mesures législatives, une fois publiées, prévoiront des exceptions pour les cas où les contribuables ont, de bonne foi, conclu que les règles ne s'appliquaient pas. En l'absence de telles adaptations, il semble que les nouvelles mesures auront pour effet (ce qui est fort probablement le but) de contraindre les contribuables et les autres personnes concernées à adopter une approche, à l'égard des règles, les amenant à tout déclarer en cas de doute.

Il demeure également une certaine incertitude quant à l'ampleur des efforts et des coûts supplémentaires en matière de conformité qui seront associés aux mesures proposées, ce que le processus de consultation pourrait aider à mettre au clair.

Par Todd Miller

Mise en garde

Le contenu du présent document ne fournit qu'un aperçu du sujet et ne saurait en aucun cas être interprété comme des conseils juridiques. Le lecteur ne doit pas se fonder uniquement sur ce document pour prendre une décision, mais devrait plutôt obtenir des conseils juridiques précis.

© McMillan S.E.N.C.R.L., s.r.l. 2021