



Alerte canadienne – Fiscalité et Services juridiques

Le budget propose un élargissement marqué des pouvoirs de vérification et de recouvrement

Le 29 avril 2021

Le budget 2021 propose de prolonger et d'ajuster plusieurs mesures fédérales ayant été annoncées précédemment et fournissant un soutien temporaire aux entreprises et aux particuliers qui subissent les effets économiques de la COVID-19. Alors que le déficit fédéral continue d'augmenter pour atteindre un niveau sans précédent, partiellement en raison de ces programmes d'aide gouvernementale, il y a un besoin équivalent d'identifier et de recouvrer les dettes fiscales aussi efficacement que possible.

À cet effet, la ministre des Finances (ministre) a annoncé plusieurs modifications proposées à la Loi de l'impôt sur le revenu (Canada) (Loi) et

Personnes-ressources :

Olivier Fournier

Leader national, Deloitte Legal
Tél. : 514-393-8362

Christopher Slade

Associé
Tél. : 416-643-8338

Joel Scheuerman

Associé
Tél. : 403-267-1888

d'autres lois fiscales qui élargiraient les pouvoirs de vérification de l'Agence du revenu du Canada (ARC) et, ultimement, amélioreraient le recouvrement des dettes fiscales. Plusieurs modifications proposées répondent à des lacunes perçues dans la législation, mises en évidence par des décisions judiciaires récentes, ou cherchent à aligner les obligations déclaratives canadiennes avec les normes plus exigeantes d'autres pays.

L'effet global de ces modifications pourrait entraîner un changement significatif du paysage de l'administration des lois fiscales au Canada. Certaines des nouvelles mesures proposées semblent être une forme de *sous-traitance* partielle aux contribuables eux-mêmes de la responsabilité actuelle de l'ARC d'identifier des désaccords potentiels et de vérifier leur conformité fiscale. En vertu des règles proposées, les contribuables pourraient se voir obligés de *s'auto-vérifier* et d'identifier de façon proactive les opérations et les positions fiscales que l'ARC pourrait considérer comme discutables.

Ce bulletin discute des annonces clés et offre contexte et commentaires sur les changements proposés. Il reste à voir si ces modifications seront adoptées telles que proposées, particulièrement après la période de consultation sur les règles de divulgation obligatoire¹.

Liens connexes :

[Services de fiscalité de Deloitte](#)
[Deloitte Legal Canada](#)

Sommaire exécutif des mesures d'administration et d'exécution comprises dans le budget 2021

En bref, le budget 2021 propose des changements au régime d'administration et d'exécution de la Loi qui :

1. élargiraient la définition existante des « opérations à déclarer » et obligeraient la divulgation par les contribuables et les promoteurs/conseillers dans les 45 jours suivant la date où l'obligation légale a pris naissance;
2. ajouteraient une nouvelle catégorie d'« opérations à signaler » plus spécifiques, publiées par l'ARC, que les contribuables et les promoteurs/conseillers devraient divulguer dans les 45 jours suivant la date où l'obligation légale a pris naissance;
3. obligeraient les sociétés ayant un actif d'au moins 50 millions de dollars et qui présentent leurs états financiers selon les normes internationales d'information financière (IFRS), ou des normes similaires, de dévoiler leurs positions fiscales incertaines à l'ARC de manière continue;
4. imposeraient des sanctions pécuniaires, autant aux contribuables qu'à leurs promoteurs/conseillers, en cas d'omission de divulguer une opération visée par les obligations déclaratives;
5. suspendraient le commencement de la période normale de nouvelle cotisation relativement à une opération non déclarée jusqu'à ce que l'information requise soit déclarée à l'ARC;
6. élargiraient la règle de responsabilité en cas de transfert avec lien de dépendance prévue à l'article 160 de la Loi pour considérer l'objectif du contribuable, l'effet global des opérations ainsi que ce que le cédant aurait su à propos d'une dette fiscale future s'il s'était raisonnablement renseigné et imposeraient des sanctions pécuniaires aux planificateurs et promoteurs de stratagèmes d'évitement fiscal.

¹ Le budget 2021 prévoit que le ministère des Finances consultera les parties prenantes sur les propositions en lien avec les opérations à déclarer, les opérations à signaler et les traitements fiscaux incertains en plus des nouvelles pénalités et de la prorogation de la période de nouvelle cotisation afférentes.

I. Demandes d'information étendues

L'article 231.1 et les dispositions connexes de la Partie XV de la Loi accordent à l'ARC des pouvoirs de vérification relativement aux obligations fiscales de tout contribuable. Bien que ces règles soient nécessairement larges en raison de la nature de notre système fiscal d'autocotisation, elles ne sont pas illimitées.

Par exemple, des décisions judiciaires récentes ont statué que, telles qu'elles sont présentement rédigées, ces règles ne permettent pas à l'ARC d'exiger des réponses orales aux questions des vérificateurs². Le raisonnement de la Cour d'appel fédérale était que, s'il en était autrement, le pouvoir de vérification de l'ARC sous l'alinéa 231.1(1)a) serait « considérablement plus large » que le pouvoir de mener une vérification formelle en vertu de l'article 231.4, lui-même sujet à des protections procédurales additionnelles³. Les tribunaux ont aussi conclu que, bien que les règles actuelles exigent que les contribuables *répondent* aux questions de l'ARC, elles ne permettent pas à l'ARC d'imposer la *forme* dans laquelle une réponse est donnée⁴.

Le projet de modifications législatives déposé à même le budget 2021 élargirait considérablement les pouvoirs de vérification de l'ARC, si bien que l'ARC pourrait requérir un contribuable à répondre à des questions « oralement ou par écrit, dans toute forme » précisée. Ces modifications pourraient obliger les contribuables à rendre disponibles pour entrevue certaines personnes, incluant des administrateurs, dirigeants ou employés, à la demande des vérificateurs de l'ARC, donnant lieu par le fait même à une sorte d'interrogatoire préalable sans les protections inhérentes au processus judiciaire. Les modifications pourraient, apparemment, aussi permettre à l'ARC de forcer les contribuables à confectionner des documents (comme des organigrammes, échéanciers, etc.) pour assister le vérificateur, documents qui n'étaient auparavant pas contraignables.

Les limites des nouveaux pouvoirs de vérification de l'ARC, s'ils sont adoptés, demeurent incertaines. Elles seront sans doute testées afin de ne pas imposer indûment des obligations de conformité et des coûts onéreux aux contribuables. Les tribunaux chargés de l'interprétation de ces règles pourraient accorder une importance particulière à l'expression « questions appropriées », ou reconnaître des limites inhérentes en fonction de la raisonnable ou de la proportionnalité pour fournir un frein aux pouvoirs de vérification de l'ARC.

II. Opérations à déclarer

Depuis 2011, la Loi oblige les contribuables à déclarer certaines opérations d'évitement – connues comme étant les « opérations à déclarer » – à l'ARC. Présentement, les critères pour qu'une opération soit à déclarer sont qu'au moins deux des trois « marqueurs généraux » de l'évitement fiscal soient présents :

- un promoteur ou conseiller reçoit des honoraires conditionnels qui sont rattachés à un avantage fiscal ou au nombre de personnes qui reçoivent des conseils ou participent à l'évitement fiscal;

² *Canada (Revenu national) c. Cameco Corporation*, 2017 CF 763, conf. par 2019 CAF 67 (arrêt *Cameco*).

³ Arrêt *Cameco*, *ibid.* par. 34.

⁴ Voir, par exemple, *MRN c. Amdocs Canadian Managed Services Inc.*, 2015 CF 1234.

- un promoteur ou conseiller impose une « clause de confidentialité » relativement à l'opération; ou
- le contribuable ou une personne qui prend part à l'opération au profit du contribuable obtient une « protection contractuelle » relativement à l'opération.

Certaines personnes qui facilitent ou bénéficient des opérations à déclarer sont obligées, en vertu des règles actuelles, de déposer une déclaration de renseignements dans la forme prescrite au plus tard le 30 juin de l'année civile *suivant* l'année civile dans laquelle l'opération à déclarer a débuté.

Pour remédier à la perception que les divulgations sont limitées sous le régime actuel, le budget 2021 propose de réduire le seuil pour les opérations à déclarer de sorte qu'un seul des critères ci-haut serait nécessaire. De plus, le délai de divulgation des opérations serait réduit simplement à 45 jours suivant *la première* des dates suivantes : (i) la date où le contribuable a l'obligation contractuelle de conclure l'opération d'évitement et (ii) la date de conclusion de l'opération d'évitement.

La divulgation obligatoire serait aussi étendue à une plus grande catégorie de personnes, incluant les promoteurs, les conseillers et les personnes ayant un lien de dépendance avec les promoteurs et conseillers, qui ont droit à une compensation relativement à l'opération. La seule exception prévue à cette obligation déclarative plus étendue serait lorsqu'un conseil est couvert par le privilège des communications entre avocat et client.

Ces modifications visent à améliorer la mise en œuvre des normes internationales afin d'identifier les risques pour les recettes fiscales et d'y répondre en temps opportun, tel qu'il est mentionné dans le rapport concernant l'Action 12 du projet sur l'Érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Il reste à voir si ces modifications, qui nécessiteraient une divulgation plus large des opérations, par plus de personnes et dans des délais plus courts, seraient aussi accompagnées de ressources additionnelles en matière de vérification et d'une rapidité accrue dans la conduite des vérifications de la part de l'ARC.

III. Opérations à signaler

En plus de la catégorie des opérations à déclarer, la ministre a aussi proposé la création d'une nouvelle catégorie d'« opérations à signaler ». La différence majeure entre ces catégories est que, contrairement aux « marqueurs généraux » des opérations à déclarer discutés ci-haut, l'ARC publierait des « marqueurs spécifiques » d'opérations à signaler. Les descriptions publiées établiraient « la série de faits ou les conséquences qui composent cette opération de façon suffisamment détaillée », incluant des exemples dans certains cas, pour permettre au contribuable de se conformer à ses obligations de divulgation.

Un exemple d'une opération à signaler inclus dans le budget 2021 se rapporte à la décision récente de la Cour canadienne de l'impôt dans *Paletta c. La Reine*⁵, où le contribuable s'est engagé dans des opérations de « planification de chevauchement » que l'ARC considérait comme agressives, mais qui ont fait

⁵ 2021 CCI 11.

l'objet d'une cotisation à l'extérieur de la période normale de nouvelle cotisation applicable. Selon le budget 2021, la création de la nouvelle catégorie d'opérations à signaler, qui seraient soumises aux obligations déclaratives, éviterait à l'ARC de s'engager dans la tâche « difficile et [qui] nécessite beaucoup de temps » d'établir que le contribuable a erronément présenté les faits par négligence, inattention ou omission volontaire, et ce, afin d'outrepasser les délais prescrits et d'émettre une nouvelle cotisation.

L'obligation de déclarer les opérations à signaler à l'ARC aurait la même échéance de 45 jours que pour les opérations à déclarer et s'appliquerait aussi aux promoteurs et conseillers. Encore une fois, la ministre a cherché à mieux aligner les exigences en matière de divulgation obligatoire au Canada avec celles de ses partenaires aux conventions fiscales au sein de la communauté internationale.

Comme pour le régime élargi d'opérations à déclarer, il est incertain si l'ARC affectera des ressources additionnelles à la vérification et établira des nouvelles cotisations plus rapidement ou si l'ARC comptera plutôt sur les conséquences rattachées à la non-conformité, discutées plus bas, comme mesure de protection.

Les détails du régime des opérations à signaler sont incertains pour l'instant. Toutefois, ces règles, si elles sont adoptées telles que proposées, vont sans aucun doute transférer une responsabilité significative aux contribuables de se renseigner continuellement sur les opérations qui relèvent de cette catégorie, ce qui rend leur observation onéreuse et difficile. Cela est particulièrement préoccupant puisque les ministres des Finances et du Revenu national auraient l'autorité conjointe de publier non seulement des opérations que l'ARC considère abusives, mais aussi des « opérations dignes d'attention », ce qui pourrait mener à une longue liste d'opérations à signaler. Cette liste ne serait pas soumise à une surveillance parlementaire et pourrait donc changer fréquemment. En plus des opérations spécifiques publiées, les opérations à signaler incluraient « une opération ou une série d'opérations qui est pour l'essentiel semblable à une opération à signaler », ce qui ajouterait aux récentes propositions un élément d'incertitude important.

IV. Traitements fiscaux incertains

Un changement majeur proposé obligerait les contribuables à dévoiler de façon proactive leurs « traitements fiscaux incertains » à l'ARC, vraisemblablement en vertu d'une ou plusieurs nouvelles dispositions distinctes de la Loi.

Des décisions judiciaires récentes ont précisé que les contribuables ont présentement des protections limitées quant à la divulgation de ce genre de traitements sous l'article 231.1 de la Loi. La Cour d'appel fédérale, dans *MRN c. BP Canada Energy Co.*⁶, a affirmé que les contribuables ne sont pas tenus de procéder à une « auto-vérification » en communiquant leurs positions fiscales incertaines à l'ARC de façon continue, c'est-à-dire en dehors d'une vérification en cours. À l'exception du privilège avocat-client, cependant, l'effet de cet arrêt était de confirmer que l'ARC peut accéder aux documents de travail sur l'impôt couru qui identifient les positions fiscales incertaines dans le contexte d'une vérification.

⁶ 2017 CAF 61 (*BP Canada*), infirmant 2015 CF 714.

Sur la base de l'arrêt *BP Canada*, le budget 2021 obligerait certaines sociétés contribuables à fournir, dans les faits, de façon proactive et continue, un plan de vérification, même s'ils ne font pas présentement l'objet d'une vérification pour une opération ou une année d'imposition particulière.

Telle que proposée, la nouvelle obligation déclarative s'appliquerait à un contribuable constitué en société qui satisfait à tous les critères suivants :

- est résident du Canada ou non-résident soumis à l'impôt canadien;
- a au moins 50 millions de dollars d'actifs à la fin de l'année financière (ou de l'année financière précédente) coïncidant avec l'année d'imposition;
- a, ou est lié à une autre société qui a, des états financiers vérifiés et établis conformément aux IFRS ou d'autres principes comptables généralement reconnus pour les sociétés publiques d'un pays donné; et
- a exprimé une incertitude relativement à l'impôt sur le revenu canadien payable pour l'année d'imposition dans ses états financiers vérifiés.

Bien que les détails des obligations de divulgation proposées ne soient pas présentement disponibles sous la forme d'un avant-projet de loi, les commentaires dans le budget 2021 réfèrent aux exemples suivants d'informations qui pourraient être requises en lien avec *chaque traitement fiscal incertain* :

[...] des renseignements prescrits, comme la valeur des impôts en cause, une description concise des faits pertinents, du traitement fiscal choisi (y compris les articles pertinents de la Loi de l'impôt sur le revenu) et si l'incertitude est liée à une différence permanente, ou temporaire, en impôt.

Selon le budget 2021, ces mesures aligneraient mieux le système fiscal canadien avec celui des États-Unis, de la Grande-Bretagne et de l'Australie, où une telle divulgation est déjà requise. Des commentaires dans le budget 2021 réfèrent aussi au fardeau administratif relativement faible pour fournir cette information, étant donné que les sociétés contribuables dont les états financiers sont préparés conformément aux normes de présentation applicables auraient déjà recueilli l'information sur leurs positions fiscales incertaines à l'égard desquelles des provisions sont comptabilisées. Bien que les sociétés contribuables puissent se sentir soulagées lorsqu'une nouvelle mesure de conformité fiscale n'est pas particulièrement lourde, ce sentiment sera probablement éclipsé par le changement significatif du paysage fiscal canadien vers une nouvelle réalité d'« auto-vérification ».

Nous nous attendons à ce que Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada) présente des observations de la part de l'industrie durant la période de consultation sur les mesures proposées.

V. Effets de la non-conformité

Les plus importants changements proposés dans la manière dont la Loi est administrée et mise en application sont possiblement les conséquences liées à la non-conformité aux règles de divulgation obligatoire, incluant les (nouvelles) règles proposées sur les opérations à déclarer, les opérations à signaler et les traitements fiscaux incertains discutés plus haut.

Le budget 2021 imposerait des sanctions pécuniaires significatives de même que des conséquences procédurales pour l'omission de communiquer l'information relativement aux opérations à déclarer et à signaler comme l'exigent les nouvelles règles proposées.

Les pénalités s'appliqueraient différemment aux sociétés ayant des actifs dépassant 50 millions de dollars par rapport aux autres contribuables et aux promoteurs et conseillers :

- les sociétés atteignant le seuil d'actifs seraient soumises à des pénalités de 2 000 \$ par semaine jusqu'à concurrence du *plus élevé* de 100 000 \$ et 25 % de l'avantage fiscal;
- les autres contribuables seraient soumis à des pénalités de 500 \$ par semaine jusqu'à concurrence du *plus élevé* de 25 000 \$ et 25 % de l'avantage fiscal; et
- les promoteurs et conseillers (et les personnes avec lien de dépendance rémunérées) seraient soumis à des pénalités égales à la *somme* de 100 % des honoraires, 10 000 \$ et 1 000 \$ pour chaque jour où l'omission de déclarer perdure, la dernière composante étant plafonnée à 100 000 \$.

Étant donné les catégories potentiellement vastes d'opérations à déclarer et d'opérations à signaler, ces pénalités significatives semblent conçues pour que les contribuables « errent » du côté de la divulgation excessive et, dans les faits, s'auto-vérifient.

Comme conséquence procédurale de l'omission de déclarer, le début de la période normale de nouvelle cotisation serait suspendu jusqu'à ce que ce que l'information requise soit déclarée. Ce changement est potentiellement significatif et a une vaste portée, particulièrement si un contribuable est d'avis qu'aucune divulgation n'est requise et que, des années plus tard, un tribunal en décide autrement. Si cette modification est adoptée telle que proposée, cela va à nouveau inciter les contribuables à déclarer excessivement des opérations ou, autrement, courir le risque d'avoir une période de nouvelle cotisation indéterminée.

Les pénalités pour omission de déclarer certains traitements fiscaux incertains seraient de 2 000 \$ par semaine, jusqu'à concurrence de 100 000 \$, *pour chaque traitement fiscal incertain donné*. Ces pénalités seraient imposées à tous les contribuables, sans égard à leur taille ou leurs actifs, vraisemblablement parce que l'obligation de divulguer les traitements fiscaux incertains est déjà limitée aux sociétés contribuables qui sont tenues d'appliquer des normes d'information financière plus élevées et, ainsi, exclurait la plupart des petites sociétés ayant des actifs plus restreints.

VI. Recouvrement de dettes fiscales sous l'article 160

L'article 160 de la Loi contient une règle anti-évitement aux fins du recouvrement fiscal. Cette règle impose généralement une obligation fiscale à une personne lorsque :

- la personne (le « cessionnaire ») reçoit des biens, directement ou indirectement, d'une autre personne (le « cédant »);
- le cédant et le cessionnaire ont un lien de dépendance (ou relèvent de l'une des autres catégories prescrites); et
- au moment de la cession, le cédant a une dette fiscale.

Si ces conditions sont réunies, le cessionnaire – qui n’aurait pas participé autrement dans l’activité ayant généré la dette fiscale du cédant – devient conjointement et solidairement responsable de la dette fiscale du cédant dans la mesure où la juste valeur marchande de la contrepartie que le cessionnaire a versée pour les biens est moins élevée que la juste valeur marchande des biens reçus.

Des décisions judiciaires récentes ont considéré différents scénarios où l’ARC a établi des cotisations à des personnes en vertu de l’article 160 et s’est appuyée, subsidiairement, sur la règle générale anti-évitement (RGAÉ) prévue à l’article 245. Dans certains cas, les contribuables ont plaidé avec succès que l’une ou l’autre des conditions d’application de l’article 160 n’était pas présente. En conséquence, les tribunaux ont dû considérer s’il y avait tout de même un avantage fiscal découlant de l’évitement abusif de l’article 160 de sorte que la RGAÉ devait s’appliquer. Les résultats mitigés dans ces décisions en première instance et, parfois en appel, ont souligné la difficulté à appliquer la RGAÉ à la disposition anti-évitement spécifique pour le recouvrement prévue à l’article 160⁷.

Le budget 2021 cherche à bonifier l’article 160 à l’aide de dispositions anti-évitement additionnelles qui cibleraient les opérations où les conditions d’application de l’article 160 ne sont pas satisfaites. Bien que l’avant-projet de loi spécifique ne soit présentement pas disponible, les mesures proposées vont généralement :

- cibler les écarts temporels;
- nécessiter la prise en considération des intentions et objectifs des parties au moment de conclure les opérations;
- nécessiter la prise en considération de la connaissance qu’un cédant avait, ou aurait dû avoir, s’il s’était raisonnablement renseigné;
- déterminer les justes valeurs marchandes en se basant sur le résultat global de la série d’opérations plutôt que sur un moment particulier.

Ces mesures incluront aussi des sanctions pécuniaires pour les « planificateurs et les promoteurs de stratagèmes d’évitement de dettes fiscales » qui seraient égales au moindre de (i) 50 % de l’impôt qui a fait l’objet d’une tentative d’évitement, et (ii) 100 000 \$ en plus de la rémunération du promoteur ou du planificateur pour le stratagème.

Ces mesures proposées envoient un message fort aux participants potentiels, aux planificateurs et aux promoteurs de certains types d’opérations. Vu la portée des règles prévues à l’article 160, il reste à voir si les modifications proposées, si elles sont adoptées, vont encourager l’ARC à continuer de s’appuyer fréquemment sur cette disposition et, ce faisant, assujettir un encore plus grand nombre d’opérations de bonne foi à des vérifications et des cotisations.

Pour plus d’informations, ou si vous avez des questions, veuillez contacter votre conseiller de Deloitte ou l’une des personnes mentionnées dans cette alerte.

⁷ Voir, par exemple, *Canada c. 594710 British Columbia Ltd.*, 2018 CAF 166; *EyeBall Networks Inc. c. Canada*, 2021 CAF 17; *Damis Properties Inc. c. La Reine*, 2021 CCI 24.

Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l.
La Tour Deloitte
1190, avenue des Canadiens-de-Montréal, bureau 500
Montréal, Québec H3B 0M7
Canada

Ce document est publié par Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l. à l'intention des clients et amis du Cabinet et ne doit pas remplacer les conseils judicieux d'un professionnel. Aucune mesure ne devrait être prise sans avoir consulté préalablement un spécialiste. Vous utilisez le présent document à vos propres risques.

Deloitte offre des services dans les domaines de l'audit et de la certification, de la consultation, des conseils financiers, des conseils en gestion des risques, de la fiscalité et d'autres services connexes à de nombreuses sociétés ouvertes et fermées dans de nombreux secteurs. Deloitte sert quatre entreprises sur cinq du palmarès Fortune Global 500^{MD} par l'intermédiaire de son réseau mondial de cabinets membres dans plus de 150 pays et territoires, qui offre les compétences de renommée mondiale, le savoir et les services dont les clients ont besoin pour surmonter les défis d'entreprise les plus complexes. Pour en apprendre davantage sur la façon dont les quelque 312 000 professionnels de Deloitte ont une influence marquante – y compris les 11 000 professionnels au Canada – veuillez nous suivre sur LinkedIn, Twitter ou Facebook.

Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l., société à responsabilité limitée constituée en vertu des lois de l'Ontario, est le cabinet membre canadien de Deloitte Touche Tohmatsu Limited. Deloitte désigne une ou plusieurs entités parmi Deloitte Touche Tohmatsu Limited, société fermée à responsabilité limitée par garanties du Royaume-Uni, ainsi que son réseau de cabinets membres dont chacun constitue une entité juridique distincte et indépendante. Pour une description détaillée de la structure juridique de Deloitte Touche Tohmatsu Limited et de ses sociétés membres, voir www.deloitte.com/ca/apropos.

Deloitte souhaite offrir sur demande ses publications dans des formats accessibles et des aides à la communication.

© Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l. et ses sociétés affiliées.

Pour vous désabonner de cette liste d'envoi, veuillez répondre à ce courriel avec la mention « Désabonner » en objet.