

Le 4 août 2017

L'Honorable Diane Lebovillier, C.P., députée
Ministre du Revenu national
555, avenue MacKenzie, 7^e étage
Ottawa (Ontario) K1A 0L5

Objet : Commentaires de Deloitte concernant les modifications proposées relativement au Programme des divulgations volontaires

Madame la Ministre,

Nous aimerions par la présente vous faire part de nos commentaires au sujet de la version préliminaire de la *Circulaire d'information IC00-1R6 (Programme des divulgations volontaires)* et de la version préliminaire du *Mémoire sur la TPS/TVH 16.5 (Programme des divulgations volontaires)*, publiés le 9 juin 2017.

Nous tenons tout d'abord à vous féliciter d'avoir publié les modifications proposées concernant le Programme des divulgations volontaires (PDV) afin de permettre aux différents intervenants de formuler leurs commentaires à ce sujet. Une telle approche favorise la prise en compte des enjeux pratiques et contribue à assurer l'efficacité des lignes directrices pour ce qui est de la réalisation des objectifs sous-jacents en matière de politique fiscale. Nous félicitons également le gouvernement d'avoir proposé une politique distincte concernant la TPS/TVH et d'autres aspects non liés à l'impôt sur le revenu, par l'entremise de la version préliminaire du *Mémoire 16.5*, afin de tenir compte du caractère unique du régime de la TPS/TVH.

Nos commentaires incluent plusieurs observations, certaines générales et d'autres spécifiques au sujet des répercussions des modifications proposées sur les prix de transfert.

Observations générales

Plafond du revenu proposé pour avoir accès au PDV

De façon générale, on ne sait pas exactement pourquoi les sociétés ayant des recettes brutes supérieures à 250 millions de dollars ne peuvent participer au PDV aux fins de l'impôt sur le revenu. Les grandes sociétés sont souvent celles qui respectent le plus la loi. Par contre, leur structure est souvent plus complexe, ce qui accroît le risque d'erreurs ou d'omissions non intentionnelles. Nous recommandons donc de permettre aux grandes sociétés de participer au PDV et d'obtenir un allègement, le cas échéant. Or, les récentes propositions ne permettent pas une telle résolution proactive.

Ambiguïté en ce qui a trait au vocabulaire administratif

Par ailleurs, l'introduction de nouvelles expressions administratives non définies, dans la version préliminaire de la *Circulaire* et dans la version préliminaire du *Mémoire*, risque à notre avis de donner lieu à une interprétation plus large et de limiter l'allègement prévu dans le cadre du PDV. Voici des exemples d'ambiguïté possible :

- La deuxième voie prévue dans la version préliminaire de la *Circulaire* et la troisième voie prévue dans la version préliminaire du *Mémoire* s'appliquent pour les demandes de divulgation faisant état d'inobservation majeure, y compris les situations de « sommes importantes ». Or, ces deux documents n'indiquent pas clairement en quoi consistent des sommes importantes puisque le traitement des demandes est souvent effectué au cas par cas. Nous recommandons donc de clarifier ou d'abolir le critère des « sommes importantes ». Étant donné que le programme a comme objectif d'accroître le taux d'observation de la loi, il est difficile de comprendre pourquoi les situations où les sommes sont importantes devraient être exclues.
- Dans le cas de la deuxième voie prévue dans la version préliminaire de la *Circulaire* et de la troisième voie prévue dans la version préliminaire du *Mémoire*, il est question de « niveau d'expertise » de l'inscrit ou du contribuable. Ce concept se limite à la deuxième voie dans le cas de l'impôt sur le revenu et à la troisième voie dans le cas de la TPS/TVH. Il n'est pas défini, et on peut l'interpréter de façon très large. Un contribuable peut faire des erreurs, quel que soit son niveau d'expertise. Dans de nombreux cas, il s'agit d'une simple erreur ou d'une méprise relativement à des questions complexes sujettes à interprétation plutôt qu'à un manque de compréhension à l'égard des obligations en vertu de la loi. Compte tenu des objectifs du programme, nous suggérons de réexaminer le critère de « niveau d'expertise » du contribuable ou de l'inscrit dans le cadre du PDV.
- La *Circulaire* et le *Mémoire* limitent l'allègement prévu dans le cadre du PDV advenant plusieurs années d'inobservation. Or, on ne sait pas exactement ce qu'on entend par « plusieurs années d'inobservation », et, en l'absence d'éclaircissements, cela pourrait inclure un contribuable ayant omis de déclarer un montant récurrent pendant quelques années et qui s'aperçoit soudainement de son erreur. En pareil cas, nous ne comprenons pas très bien pourquoi le contribuable en question n'aurait pas droit à un plein allègement en vertu du PDV.
- Dans le cas de la TPS/TVH, la deuxième voie de la *Circulaire* prévoit un concept d'« erreurs raisonnables », mais, comme cette expression n'est pas définie, elle laisse trop de place à la subjectivité et à différentes interprétations. Nous recommandons donc de clarifier cette expression.
- Enfin, la troisième voie du *Mémoire* prévoit un traitement différent dans les cas où la taxe est prélevée, mais non versée au gouvernement. À notre avis, de telles situations devraient être examinées au cas par cas afin de déterminer pourquoi la taxe n'a pas été versée, puis on devrait déterminer s'il s'agit d'un élément de la deuxième ou de la troisième voie. Dans bon nombre de cas, nous avons pu constater qu'il s'agit simplement d'erreurs comptables ou administratives et non de négligence. Les inscrits devraient donc être autorisés à utiliser la deuxième voie s'ils s'empressent de divulguer une telle erreur après s'en être aperçu et s'ils font preuve de diligence raisonnable par ailleurs.

Divulgations anonymes

La version préliminaire de la *Circulaire* et la version préliminaire du *Mémoire* semblent refléter une modification importante par rapport à la politique actuelle de divulgation « anonyme ». De façon plus précise, il ne semble plus possible d'effectuer une divulgation anonyme par écrit. Or, cette situation suscitera énormément d'incertitude chez les contribuables/inscrits. Nous recommandons donc au Ministère de maintenir la possibilité d'effectuer une divulgation anonyme par écrit et d'accepter ou de refuser de telles demandes selon les faits. De plus, le Ministère devrait indiquer la voie visée avant d'exiger le nom du contribuable ou de l'inscrit.

Limite à l'égard du nombre de demandes pouvant être présentées par un même contribuable

Tel qu'il est indiqué dans les versions préliminaires de la *Circulaire* et du *Mémoire*, une deuxième demande de divulgation volontaire sera prise en considération uniquement si les circonstances liées à cette deuxième demande : i) sont indépendantes de la volonté de l'inscrit ou du contribuable et ii) se rapportent à une question différente de celle de la première demande. Bien qu'il s'agisse là d'une politique existante, nous estimons que cette approche « unique » est trop restrictive et qu'elle pourrait

même s'avérer punitive. À notre avis, toutes les demandes de divulgation volontaire devraient être prises en considération au cas par cas.

Observations spécifiques concernant les prix de transfert

Dans la version préliminaire de la *Circulaire*, le Ministère propose une modification faisant en sorte que les demandes de divulgation volontaire concernant des redressements ou des pénalités se rapportant aux prix de transfert en vertu de l'article 247 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (LIR) ne seraient plus acceptées. Cette proposition semble fondée sur la recommandation suivante du Comité consultatif sur l'observation à l'étranger :

« Compte tenu de son but général et de ses objectifs, le PDV ne devrait pas être accessible aux entreprises multinationales qui souhaitent obtenir un allègement à l'égard de questions de prix de transfert entre parties liées, y compris en ce qui concerne les pénalités relatives au prix de transfert prévues au paragraphe 247(3). »

Nous estimons que les contribuables ayant établi leurs prix de transfert à partir de données erronées ou incomplètes devraient avoir accès au PDV pour modifier leurs déclarations et que leur participation à ce programme ne va nullement à l'encontre du but général et des objectifs du PDV.

Tel qu'il est indiqué dans la version préliminaire de la *Circulaire*, le PDV vise à promouvoir le respect de la législation fiscale canadienne en encourageant les contribuables à effectuer des divulgations volontaires et à corriger des erreurs ou des omissions antérieures. Le programme ne vise pas à récompenser les cas d'inobservation ou à permettre aux contribuables de se soustraire à leurs obligations en vertu de la loi. Tout comme les autres erreurs souvent corrigées par l'entremise du PDV, les erreurs liées aux prix de transfert sont souvent décelées lors d'un changement de personnel ou de contrôle. Ces erreurs sont souvent le fruit de simples erreurs de calcul ou de modifications apportées aux estimations et ne constituent pas des mesures prises par les contribuables pour se soustraire à leurs obligations en vertu de la LIR.

Nous avons également pu constater que les divulgations volontaires liées aux prix de transfert visent exclusivement des contribuables désireux de déclarer une hausse de leurs revenus imposables, ce qui se traduit par une hausse des recettes fiscales pour l'État. Il existe une disposition précise de la LIR permettant aux contribuables de demander des réductions appropriées des prix de transfert et des revenus imposables connexes; il s'agit du paragraphe 247(10).

De plus, en l'absence de la pénalité prévue au paragraphe 247(3) de la LIR, ces situations pourraient être résolues par la production d'une déclaration modifiée auprès du centre fiscal approprié. Or, la pénalité concernant les prix de transfert pourrait dissuader les contribuables désireux de le faire. L'accès au PDV permet d'apaiser une telle préoccupation et d'encourager les contribuables à divulguer volontairement ces erreurs.

Le Comité consultatif sur l'observation à l'étranger a également recommandé l'adoption de procédures pour faire en sorte que les gros dossiers ou les dossiers complexes soient examinés par des spécialistes avant d'être acceptés dans le cadre du PDV. L'adoption de cette recommandation permettrait d'éliminer tout risque pour la Couronne et de veiller à ce que seuls les dossiers respectant l'objectif du programme soient acceptés dans le cadre du PDV.

D'après ce que nous croyons comprendre, les demandes concernant un redressement des prix de transfert présentées dans le cadre du PDV sont actuellement soumises aux conseillers régionaux en impôt international de la Division de l'impôt international pour fins d'examen. Ces conseillers sont des spécialistes des prix de transfert, et leur examen devrait permettre d'apaiser toute préoccupation concernant l'admissibilité aux fins du PDV. Il semble donc que les gros dossiers et les dossiers complexes liés aux prix de transfert sont déjà examinés par des spécialistes.

* * * * *

Deloitte est déterminé à contribuer activement à l'évolution de la politique fiscale canadienne et de son application. Nous serons heureux de vous rencontrer personnellement, ou de rencontrer l'un des

représentants de l'Agence du revenu du Canada, pour discuter de nos recommandations. N'hésitez pas à communiquer avec moi si vous avez des questions ou si vous désirez organiser une rencontre.

Veillez agréer, Madame la Ministre, mes salutations distinguées.

Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l.

A handwritten signature in black ink that reads "Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l." in a cursive style.

Albert Baker, FCPA, FCA
Leader national de la politique fiscale