2017 numéro 26
21 juin 2017

FiscAlerte – Canada

Modifications proposées au PDV en matière d'impôt sur le revenu

Nos bulletins *FiscAlerte* traitent des nouvelles, événements et changements législatifs de nature fiscale touchant les entreprises canadiennes. Ils présentent des analyses techniques sommaires vous permettant de rester bien au fait de l'actualité fiscale. Pour en savoir davantage, veuillez communiquer avec votre conseiller EY ou EY Cabinet d'avocats.

Le 9 juin 2017, l'Agence du revenu du Canada (l'«ARC») a publié des modifications proposées fort attendues au Programme des divulgations volontaires (le «PDV») qui restreindraient l'application de ce dernier et offriraient un allègement moins généreux ou, dans certain cas, n'en offriraient pas, aux contribuables en situation d'inobservation. La proposition fait suite à un examen en profondeur des recommandations à l'égard du PDV présentées en 2016 par le Comité permanent des finances de la Chambre des communes et le Comité consultatif sur l'observation à l'étranger.

Fait notable, l'ARC compte distinguer la politique du PDV applicable aux divulgations relatives à l'impôt sur le revenu et aux retenues à la source de celle applicable aux divulgations relatives à la taxe sur les produits et services / taxe de vente harmonisée («TPS/TVH»), à la taxe d'accise, aux droits d'accise, aux droits à l'exportation de produits de bois d'œuvre et aux droits pour la sécurité des passagers du transport aérien.

Les changements proposés comprennent les modifications d'envergure suivantes à la politique du PDV de l'ARC en matière d'impôt sur le revenu et de retenues à la source :

- Plusieurs «voies» pour un allègement au titre du PDV : au lieu d'être soumises à une politique unique, les demandes seront traitées dans le cadre de différentes voies (comme il en sera question ci-après) et un allègement plus limité sera offert pour les cas graves d'inobservation.
- Entrée restreinte : l'ARC propose d'exclure les demandes dans le cadre du PDV qui sont effectuées par des sociétés ayant des recettes brutes supérieures à 250 millions de dollars pour au moins deux des cinq dernières années d'imposition, pour les affaires mettant en cause des prix de transfert et les divulgations de revenus provenant de produits de la criminalité.
- Imposition de conditions additionnelles aux demandeurs : par exemple, les contribuables seront maintenant tenus d'acquitter le montant estimatif de l'impôt à payer au moment de la présentation de leur demande d'allègement dans le cadre du PDV.

L'ARC souhaite obtenir des commentaires sur les modifications proposées au cours d'une période de consultation en ligne de 60 jours se terminant le 8 août 2017. Les modifications définitives à la politique du PDV seront annoncées à l'automne et s'appliqueront à compter du 1er janvier 2018.

Travailler ensemble pour un monde meilleur

Contexte

L'objectif du PDV est de promouvoir l'observation volontaire des lois fiscales canadiennes. Le PDV s'applique aux divulgations relatives à l'impôt sur le revenu, aux retenues à la source, à la TPS/TVH, à la taxe d'accise, aux droits d'accise, aux droits à l'exportation de produits de bois d'œuvre et aux droits pour la sécurité des passagers du transport aérien. Sous réserve de certaines conditions d'admissibilité, les contribuables peuvent corriger ou divulguer toute information incomplète ou erronée ou fournir des renseignements qui n'avaient pas été déclarés auparavant à l'ARC. En vertu de la politique administrative actuelle, un contribuable qui fait une divulgation valide doit acquitter les impôts à payer (plus les intérêts), mais n'est pas assujetti à des pénalités ou poursuites. Dans certains cas, les intérêts peuvent également être réduits. Aux fins de l'impôt sur le revenu, le paragraphe 220(3.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la «Loi») fournit le pouvoir discrétionnaire nécessaire au ministre du Revenu national pour renoncer aux pénalités ou aux intérêts ou les annuler. La politique actuelle est exposée dans la circulaire d'information IC00-1R5, *Programme des divulgations volontaires*.

Les modifications proposées que l'ARC a publiées le 9 juin 2017 sont exposées dans des versions préliminaires de la circulaire d'information – IC00-1R6, *Programme des divulgations volontaires* et du nouveau mémorandum sur la TPS/TVH 16.5, *Programme des divulgations volontaires*. La circulaire d'information fournit de l'information sur la politique du PDV de l'ARC pour les divulgations relatives à l'impôt sur le revenu et aux retenues à la source, alors que le mémorandum donne des renseignements sur le projet de politique du PDV de l'ARC pour les divulgations relatives à la TPS/TVH, à la taxe d'accise, aux droits d'accise, aux droits à l'exportation de produits de bois d'œuvre et aux droits pour la sécurité des passagers du transport aérien. Cette séparation de la politique du PDV vise à faire face aux différentes circonstances et difficultés relatives aux taxes fondées sur les opérations.

Toutefois, l'ARC indique que l'information fournie dans les versions préliminaires de la circulaire d'information IC00-1R6 et du mémorandum sur la TPS/TVH 16.5 ne visent pas à restreindre l'esprit ou l'intention de la législation, ni à «limiter indûment» le pouvoir discrétionnaire du ministre.

L'analyse suivante met l'accent sur les modifications à la politique du PDV pour les divulgations relatives à l'impôt sur le revenu et aux retenues à la source. Consultez notre autre bulletin *FiscAlerte* pour des détails sur les modifications à la politique du PDV en matière de TPS/TVH, de taxe d'accise, de droits d'accise, de droits à l'exportation de produits de bois d'œuvre et de droits pour la sécurité des passagers du transport aérien.

Instauration de deux voies

D'après les modifications proposées, les demandes dans le cadre du PDV seront traitées selon deux voies :

- **Voie 1 – Programme général :** Les demandes acceptées en vertu du programme général sont admissibles à un allègement des pénalités et à un allègement partiel des intérêts. Les conditions d'admissibilité au programme général demeurent les mêmes que celles prévues par la politique actuelle du PDV.

- **Voie 2 – Programme limité :** Les demandes acceptées en vertu du programme limité sont admissibles à un allègement réduit. Le programme limité s'appliquera aux cas d'inobservation majeure.

L'ARC déterminera au cas par cas si une demande constitue un cas d'inobservation majeure et doit être traitée dans le cadre du programme limité. L'ARC considère qu'il y a eu inobservation majeure lorsque l'un ou plusieurs des éléments suivants sont présents :

- Efforts actifs pour éviter la détection par l'utilisation de structures à l'étranger ou d'autres moyens
- Sommes importantes
- Plusieurs années d'inobservation
- Niveau d'expertise du contribuable
- La divulgation a eu lieu après un énoncé officiel de l'ARC concernant son objectif d'observation, ou à la suite de correspondance ou de campagnes de l'ARC
- Toute autre circonstance où le contribuable a une grande part de culpabilité dans le défaut de se conformer

Par exemple, selon l'ARC, un contribuable qui a transféré des revenus d'entreprise non déclarés au Canada à un compte bancaire à l'étranger depuis 2010 serait en situation d'inobservation majeure et verrait donc sa demande traitée dans le cadre du programme limité.

Avant d'être acceptées, les demandes relatives au PDV traitées dans le cadre du programme limité seront examinées par un spécialiste du domaine pour vérifier qu'elles sont complètes.

Allègement des pénalités

Voie 1 : Si une demande est acceptée à titre de divulgation valide dans le cadre du programme général, aucune pénalité ne sera imposée au contribuable, sous réserve du délai de 10 ans prévu au paragraphe 220(3.1) (conforme à la politique actuelle du PDV). De plus, le contribuable ne fera pas l'objet de poursuites au criminel pour des infractions fiscales relatives à la divulgation. Il n'y a donc aucune différence entre une divulgation valide selon le projet de programme général et une divulgation valide dans le cadre du programme actuel.

Voie 2 : Si une demande est acceptée à titre de divulgation valide dans le cadre du programme limité, le contribuable ne se verra pas imposer de pénalité pour faute lourde (même lorsque les faits établissent que le contribuable est passible d'une telle pénalité) et ne fera pas l'objet de poursuites au criminel pour les infractions fiscales relatives à la divulgation. Cependant, aucun allègement des autres pénalités applicables (p. ex. les pénalités pour production tardive) ne sera accordé.

Allègement des intérêts

Voie 1 : Si une demande est acceptée à titre de divulgation valide dans le cadre du programme général, le contribuable peut se voir accorder un allègement partiel des intérêts relativement à des cotisations établies pour les années précédant les trois années les plus récentes pour lesquelles une déclaration doit être produite (sous réserve du délai de 10 ans prévu au paragraphe 220(3.1). Cependant, contrairement à l'allègement des intérêts pour une divulgation valide dans le cadre du programme actuel, l'allègement des intérêts sera généralement limité à 50 % des intérêts applicables pour ces périodes.

Voie 2 : Si une demande est acceptée à titre de divulgation valide dans le cadre du programme limité, le contribuable ne recevra aucun allègement des intérêts.

Circonstances où aucun allègement dans le cadre du PDV ne sera accordé

Aux termes des modifications proposées au PDV, les demandes suivantes ne seront plus acceptées par l'ARC dans le cadre du PDV.

- Demandes faites par des sociétés ayant des recettes brutes supérieures à 250 millions de dollars pour au moins deux de leurs cinq dernières années d'imposition
- Demandes relatives à des redressements des prix de transfert ou à des pénalités à cet égard
- Demandes qui font état de revenus provenant de produits de la criminalité
- Demandes sujettes à ce qu'une entente soit établie à la discrétion de l'Autorité compétente canadienne selon une disposition d'une convention fiscale (p. ex. ententes concernant une société S en vertu du paragraphe 5 de l'article XXIX de la convention entre le Canada et les É.-U.)

Ces modifications proposées feront en sorte que les grandes sociétés et multinationales devront s'appliquer à remplir toutes leurs obligations d'observation fiscale et à déterminer les prix de transfert appropriés.

Autres modifications administratives

Annulation de l'allègement dans le cadre du PDV

Les modifications proposées prévoient expressément que l'ARC aura le pouvoir d'annuler l'allègement consenti dans le cadre du PDV si la demande relative à une divulgation est ultérieurement jugée incomplète en raison d'une présentation erronée attribuable à une négligence, à une inattention, à une omission volontaire ou à une fraude

Paiement du montant estimatif d'impôt à payer

Le contribuable devra acquitter le montant estimatif de l'impôt à payer au moment de produire la demande dans le cadre du PDV. L'ARC pourra envisager des ententes de paiement (appuyées par des garanties adéquates) dans des circonstances extraordinaires. Toutefois, pour justifier son incapacité à effectuer le paiement, le contribuable devra faire une divulgation complète et fournir des preuves de ses revenus, dépenses, actifs et passifs

Cette modification proposée pourrait s'avérer onéreuse pour certains contribuables et pourrait donc décourager ceux qui n'ont pas facilement accès à l'argent pour payer le montant estimatif d'impôt à payer du fait de la production d'une divulgation.

Formulaire de demande

Les contribuables devront utiliser le formulaire RC199, *Programme des divulgations volontaires (PDV) Acceptation du contribuable*, pour toutes les demandes effectuées dans le cadre de la nouvelle politique. Selon l'ARC, le formulaire doit comprendre les renseignements suivants, qui ne sont pas explicitement exposés dans la politique administrative actuelle (paragraphe 44 de la circulaire d'information IC00-1R5) :

- Si une demande antérieure a été effectuée par le contribuable dans le cadre du PDV (l'ARC ne prendra en considération une deuxième demande pour le même contribuable que si les circonstances liées à cette deuxième demande sont indépendantes de la volonté du contribuable et (comme il est nouvellement proposé) se rapportent à une question différente de celle de la première demande)
- Si le revenu provient d'une source étrangère, et si oui, la (les) juridiction(s) en question
- Le nom du conseiller qui a fourni de l'aide au contribuable en ce qui concerne l'objet de la demande relative au PDV, le cas échéant

Droits d'opposition

L'actuelle politique administrative de l'ARC (exposée au paragraphe 63 de la circulaire d'information IC00-1R5) permet à un contribuable de produire un avis d'opposition si celui-ci n'est pas d'accord avec une cotisation ou une nouvelle cotisation découlant d'une divulgation. Ce droit est retiré aux termes des modifications proposées au PDV. L'ARC appliquera plutôt la règle prévue au paragraphe 165(1.2) de la Loi, qui interdit à un contribuable de produire une opposition à une cotisation concernant des pénalités et des intérêts en application du paragraphe 220(3.1) de la Loi. Ce changement de politique s'appliquera aux demandes relatives au PDV qui ont été acceptées dans le cadre du programme général ou du programme limité.

De plus, si la demande du contribuable est acceptée dans le cadre du programme limité, le contribuable devra renoncer à son droit d'opposition en ce qui concerne la question précise divulguée dans la demande relative au PDV et toute cotisation (ou nouvelle cotisation) de l'impôt connexe. Cette renonciation n'empêchera pas le contribuable de déposer un avis d'opposition dans les cas où la cotisation comprend une erreur de calcul, se rapporte à une question de caractérisation (p. ex. le traitement comme revenu *versus* gain en capital) ou se rapporte à une question autre que la question divulguée dans la demande relative au PDV.

La suite

Dans l'ensemble, les modifications proposées semblent s'aligner étroitement sur les recommandations formulées par le Comité permanent des finances de la Chambre des communes et le Comité consultatif sur l'observation à l'étranger. Comme il est indiqué au paragraphe 8 du projet de circulaire, les renseignements qui y sont exposés constituent ultimement des lignes directrices administratives qui ne visent pas à «limiter indûment» le pouvoir discrétionnaire du ministre en vertu de la Loi. Toutefois, il y a des craintes que ces modifications puissent restreindre indûment l'accès au PDV pour certains contribuables ou dans certaines circonstances, et créer des conditions plus contraignantes pour effectuer une divulgation valide. Nous conseillons aux contribuables qui envisagent actuellement une divulgation de communiquer avec leur conseiller en fiscalité d'EY pour des conseils sur la façon de procéder.

Sous réserve des modifications qui résulteront de la période de consultation de 60 jours, la nouvelle circulaire entrera en vigueur le 1er janvier 2018.

Pour en apprendre davantage

Pour en savoir davantage sur les modifications proposées à la politique du PDV de l'ARC ou sur tout autre sujet pouvant vous intéresser, veuillez communiquer avec votre conseiller EY ou EY Cabinet d'avocats ou avec l'un des professionnels suivants :

EY

Montréal

Albert Anelli
+1 514 874 4403 | albert.anelli@ca.ey.com

Angelo Nikolakakis
+1 514 879 2862 | angelo.nikolakakis@ca.ey.com

Nicolas Legault
+1 514 874 4404 | nicolas.legault@ca.ey.com

Nik Diksic
+1 514 879 6537 | nik.diksic@ca.ey.co

Toronto

Linda Tang
+1 416 943 3421 | linda.y.tang@ca.ey.com

Mark Kaplan
+1 416 943 3507 | mark.kaplan@ca.ey.com

Phil Halvorson
+1 416 943 3478 | phil.d.halvorson@ca.ey.com

Trevor O'Brien
+1 416 943 5435 | trevor.obrien@ca.ey.com

Calgary

Karen Nixon
+1 403 206 5326 | karen.r.nixon@ca.ey.com

Mark Coleman
+1 403 206 5147 | mark.coleman@ca.ey.com

Vancouver

Eric Bretsen
+1 604 899 3578 | eric.r.bretsen@ca.ey.com

New York – équipe technique de fiscalité canadienne

Terry McDowell
+1 212 773 6332 | terry.mcdowell@ey.com

Andrea Lepitzki
+1 212 773 5415 | andrea.lepitzki@ey.com

EY Cabinet d'avocats

Daniel Sandler
+1 416 943 4434 | daniel.sandler@ca.ey.com

David Robertson
+1 403 206 5474 | david.d.robertson@ca.ey.com

Manjit Singh
+1 416 932 5969 | manjit.singh@ca.ey.com

Louis Tassé
+1 514 879 8070 | louis.tasse@ca.ey.com

Roger Taylor
+1 613 598 4315 | roger.taylor@ca.ey.com

EY | Certification | Fiscalité | Services transactionnels | Services consultatifs

À propos d'EY
EY est un chef de file mondial des services de certification, services de fiscalité, services transactionnels et services consultatifs. Les points de vue et les services de qualité que nous offrons contribuent à renforcer la confiance envers les marchés financiers et les diverses économies du monde. Nous formons des leaders exceptionnels, qui unissent leurs forces pour assurer le respect de nos engagements envers toutes nos parties prenantes. Ce faisant, nous jouons un rôle crucial en travaillant ensemble à bâtir un monde meilleur pour nos gens, nos clients et nos collectivités.

EY désigne l'organisation mondiale des sociétés membres d'Ernst & Young Global Limited, lesquelles sont toutes des entités juridiques distinctes, et peut désigner une ou plusieurs de ces sociétés membres. Ernst & Young Global Limited, société à responsabilité limitée par garanties du Royaume-Uni, ne fournit aucun service aux clients. Pour en savoir davantage sur notre organisation, visitez le site ey.com.

À propos des Services de fiscalité d'EY
Les professionnels de la fiscalité d'EY à l'échelle du Canada vous offrent des connaissances techniques fondamentales, tant sur le plan national qu'international, alliées à une expérience sectorielle, commerciale et pratique. Notre éventail de services axés sur la réalisation d'économies d'impôts est soutenu par des connaissances sectorielles approfondies. Nos gens de talent, nos méthodes convergentes et notre engagement indéfectible envers un service de qualité vous aident à établir des assises solides en matière d'observation et de déclarations fiscales ainsi que des stratégies fiscales viables pour favoriser la réalisation du potentiel de votre entreprise. Voilà comment EY se distingue.

Pour plus d'information, veuillez consulter le site ey.com/ca/fiscalite.

À propos d'EY Cabinet d'avocats
EY Cabinet d'avocats s.r.l./S.E.N.C.R.L. est un cabinet d'avocats national, affilié à EY au Canada, spécialisé en droit fiscal, en immigration à des fins d'affaires et en droit des affaires.

Pour plus d'information, veuillez consulter le site eylaw.ca.

À propos des Services en droit fiscal d'EY Cabinet d'avocats
EY Cabinet d'avocats compte l'une des plus grandes équipes spécialisées en matière de planification et de contestation fiscales du pays. Le cabinet a de l'expérience dans tous les domaines de la fiscalité, dont la fiscalité des sociétés, le capital humain, la fiscalité internationale, la fiscalité transactionnelle, les taxes de vente, les douanes et l'accise.

Pour plus d'information, veuillez consulter le site eylaw.ca/taxlaw.

© 2017 Ernst & Young s.r.l./S.E.N.C.R.L. Tous droits réservés.

Société membre d'Ernst & Young Global Limited.

La présente publication ne fournit que des renseignements sommaires, à jour à la date de publication seulement et à des fins d'information générale uniquement. Elle ne doit pas être considérée comme exhaustive et ne peut remplacer des conseils professionnels. Avant d'agir relativement aux questions abordées, communiquez avec EY ou un autre conseiller professionnel pour en discuter dans le cadre de votre situation personnelle. Nous déclinons toute responsabilité à l'égard des pertes ou dommages subis à la suite de l'utilisation des renseignements contenus dans la présente publication.

ey.com/ca/fr