2017 numéro 53
19 décembre 2017

FiscAlerte – Canada

Révision des changements 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 15 décembre 2017, l'Agence du revenu du Canada (l'«ARC») a publié la nouvelle circulaire d'information IC00-1R6, *Programme des divulgations volontaires*, qui met en œuvre de nombreuses modifications au Programme des divulgations volontaires (le «PDV») qui restreignent l'application de ce dernier et offrent un allégement moins généreux (voire aucun allégement dans certain cas) aux contribuables en situation de non-conformité. La nouvelle circulaire suit de près la version provisoire de la circulaire publiée le 9 juin 2017 et fait suite à un examen en profondeur des recommandations à l'égard du PDV présentées conjointement en 2016 par le Comité permanent des finances de la Chambre des communes et le Comité consultatif sur l'observation à l'étranger.

Aperçu

La nouvelle circulaire s'applique aux demandes relatives au PDV reçues le 1er mars 2018 ou après cette date. Les demandes reçues avant cette date seront traitées selon les règles énoncées dans la circulaire d'information IC00-1R5, datée de janvier 2017 (la circulaire actuelle). Pour les demandes anonymes, le contribuable doit être nommé avant le 1er mars 2018 pour que la circulaire actuelle s'applique, comme nous le verrons plus en détail ci-après.

Travailler ensemble pour un monde meilleur

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

- Création d'un «programme limité» : Certains demandeurs ne seront admissibles qu'à un allégement limité dans le cadre du PDV, de sorte que si la divulgation volontaire est acceptée, le demandeur ne se verra pas imposer de pénalités pour faute lourde ou ne fera pas l'objet de poursuites au criminel pour des infractions fiscales, mais il n'aura droit à aucun allégement des intérêts ou des pénalités pour production tardive, et ce, même si sa demande répond aux critères d'admissibilité au PDV.
- Réduction de l'allégement des intérêts
- Limitation des droits d'opposition dans le cadre du programme limité
- Abandon du traitement des demandes qui se rapportent aux questions concernant les prix de transfert par le groupe du PDV de l'ARC
- Abolition des divulgations «anonymes»
- Paiement immédiat exigé
- Divulgation des conseillers

Enjeux

Le bulletin *FiscAlerte* 2017 numéro 26 d'EY paru le 21 juin 2017 présente des renseignements détaillés sur la version de la nouvelle circulaire publiée le 9 juin 2017. Le présent bulletin *FiscAlerte* a pour objet d'aider les professionnels à comprendre ce qui a changé d'un point de vue pratique entre les règles actuelles relatives au PDV et celles qui entreront en vigueur le 1er mars 2018. Consultez le bulletin *FiscAlerte* 2017 numéro 54 pour une analyse de l'incidence de la nouvelle circulaire sur les divulgations relatives à la taxe sur les produits et services / taxe de vente harmonisée (la «TPS/TVH»).

Grandes entreprises : Pour les sociétés ayant «des recettes brutes supérieures à 250 millions de dollars pendant au moins deux de leurs cinq dernières années d'imposition» ou leurs entités liées, l'allégement au titre du PDV ne sera «généralement» offert que dans le cadre du programme limité.

Il n'est pas clair à la lecture de la nouvelle circulaire si le montant de 250 millions de dollars vise les recettes brutes de la société donnée seulement (ce qui influera sur la caractérisation de cette société et de ses «entités liées») ou si ce montant est calculé en fonction du total des recettes brutes de la société *et* de ses «entités liées». La circulaire actuelle ne fait pas de distinction entre les contribuables en fonction du revenu.

Niveau d'expertise du contribuable : Outre les grandes entreprises, la nouvelle circulaire indique que le programme limité s'applique aux «demandes qui font état d'inobservation lorsqu'il existe un élément de conduite intentionnelle de la part du contribuable ou d'une partie étroitement liée». Pour en arriver à cette détermination, la nouvelle circulaire énumère les facteurs suivants à prendre en compte : les «efforts effectués pour éviter la détection par

l'utilisation de structures à l'étranger ou d'autres moyens»; le fait que «la divulgation a eu lieu après un énoncé officiel de l'ARC concernant son objectif précis d'observation» (p. ex., une cible de vérification); «les montants concernés»; «le nombre d'années d'inobservation»; ou «le niveau d'expertise du contribuable».

La circulaire actuelle ne fait pas la distinction entre les contribuables qui ont sciemment participé à un stratagème d'évitement fiscal et ceux qui ont déclaré incorrectement leur impôt à payer de façon involontaire ou en raison de mauvais conseils. Par conséquent, un contribuable faisant sciemment de l'évitement fiscal pourrait ne plus pouvoir obtenir un allégement des intérêts ou des pénalités pour production tardive à compter du 1er mars 2018. Cependant, la nouvelle circulaire indique qu'un «contribuable sophistiqué peut toujours corriger une erreur raisonnable dans le cadre du programme général».

Le programme limité, lorsqu'il s'applique, aura pour conséquence immédiate, dans le cas des déclarations de renseignements non produites, de n'offrir généralement aucun allégement des pénalités pour production tardive.

Réduction de l'allégement des intérêts : Selon la nouvelle circulaire, les divulgations effectuées dans le cadre du programme limité ne donnent droit à aucun allégement des intérêts, alors que celles effectuées dans le cadre du programme général peuvent donner droit à un allégement de 50 % des intérêts pour les années précédant les trois années les plus récentes visées par la divulgation. La circulaire actuelle ne prévoit pas une limite de 50 % à l'égard de l'allégement des intérêts.

Limitation des droits d'opposition : À l'heure actuelle, un contribuable ne peut s'opposer à une cotisation de pénalités ou d'intérêts établie en vertu du paragraphe 220(3.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la «LIR») (les «dispositions d'allégement pour les contribuables relatives aux intérêts et aux pénalités»), et cette limitation continuera de s'appliquer aux demandes relatives au PDV acceptées, que ce soit dans le cadre du programme limité ou du programme général. Toutefois, la nouvelle circulaire prévoit en outre que, pour les demandes relatives au PDV acceptées dans le cadre du programme limité, le demandeur doit renoncer à ses droits d'opposition et d'appel en ce qui concerne «la question précise divulguée dans la demande relative au PDV et toute cotisation de l'impôt connexe». De plus, selon la nouvelle circulaire, la renonciation ne s'appliquera pas dans les cas où la cotisation comprend une erreur de calcul, se rapporte à une question de caractérisation (telle que le traitement comme revenu ou comme gain en capital) ou se rapporte à une question autre que la question divulguée dans la demande.

Bien que l'on ignore comment la renonciation obligatoire aux droits d'opposition fonctionnera en pratique, il se pourrait que si, à l'examen d'une demande acceptée dans le cadre du programme limité, l'ARC détermine que le revenu du contribuable était supérieur au revenu divulgué, le contribuable ne puisse pas s'opposer à cette décision.

Questions concernant les prix de transfert : Le groupe du PDV de l'ARC ne traitera plus les demandes mettant en cause des questions de prix de transfert. Les demandes d'allégement devront plutôt être envoyées directement au Comité de revue des prix de transfert (le «CRPT»). Bien que, selon la nouvelle circulaire, ce changement ait été apporté «aux fins d'efficacité», on ignore comment le CRPT traitera les divulgations volontaires ou quels seront

les allégements offerts, d'autant plus que les questions concernant les prix de transfert touchent pour la plupart les grandes sociétés et les contribuables sophistiqués.

Comme la circulaire actuelle, la nouvelle exclut les demandes relatives à un arrangement préalable en matière de prix de transfert.

Questions relevant de l'autorité compétente : La nouvelle circulaire exclut expressément les «[d]emandes sujettes à ce qu'une entente soit établie à la discrétion de l'Autorité compétente canadienne selon une disposition d'une convention fiscale».

Abolition des divulgations «anonymes» : La nouvelle circulaire apporte un changement important pour les professionnels en abolissant la méthode de divulgation anonyme, le PDV perdant ainsi un peu de son utilité. Les demandeurs potentiels doivent donc révéler leur identité et produire une divulgation complète pour participer au PDV (général ou limité), et ce, en ne bénéficiant pas d'un délai de protection de 90 jours pour préparer la demande sans risquer de voir leur divulgation refusée par suite d'une mesure d'exécution.

Les demandeurs potentiels peuvent plutôt demander d'avoir une «discussion préalable à la divulgation» avec un fonctionnaire de l'ARC afin notamment «d'obtenir un aperçu du processus du PDV» d'une manière informelle et non contraignante qui n'offre aucune protection au contribuable.

L'incidence de ce changement est considérable. À compter du 1er mars 2018, les professionnels ne pourront plus rencontrer un client et produire immédiatement une divulgation «anonyme» offrant au client une protection de 90 jours lui permettant de préparer une demande détaillée.

Comme il est susmentionné, pour que la circulaire actuelle s'applique, «l'ARC doit avoir reçu la demande du contribuable, y compris son nom, au plus tard le 28 février 2018», ce qui signifie que, si une demande «anonyme» est produite avant le 28 février 2018 et que le nom du demandeur est révélé après cette date (c.-à-d. que le délai de protection de 90 jours expire par ailleurs le 1er mars 2018 ou après cette date), la demande sera régie par la nouvelle circulaire (et non par la circulaire actuelle), même si elle a été initialement reçue par l'ARC avant le 1er mars 2018. Par conséquent, si un contribuable veut tirer avantage de la politique de divulgation anonyme actuelle, la demande devra être faite bien avant le 28 février 2018.

Paiement immédiat exigé : Conformément à la nouvelle circulaire, «le contribuable doit inclure le paiement du montant estimatif de l'impôt à payer avec sa demande relative au PDV», même si le demandeur «peut demander qu'une entente de paiement soit envisagée sous réserve de l'approbation des agents de recouvrement de l'ARC». Cette exigence de paiement constitue l'une des conditions d'une demande valide. La demande doit également être volontaire, être complète, comprendre l'imposition d'une pénalité et comprendre des renseignements dont la production est en retard d'au moins un an.

La nouvelle circulaire ne précise pas ce qui arrive si un contribuable effectue une divulgation complète sans arriver à conclure une entente de paiement avec les agents de recouvrement de l'ARC. La divulgation sera-t-elle refusée? La circulaire actuelle ne traite pas des questions relatives au paiement.

Cette exigence de paiement peut poser d'importantes difficultés dans les cas où la divulgation concerne le paiement d'un impôt remboursable. Par exemple, supposons qu'une société canadienne a consenti un prêt à un actionnaire étranger (ou à une personne liée à l'actionnaire étranger) et que ce prêt n'a été remboursé qu'après la fin de l'année d'imposition de la société canadienne suivant l'année de l'octroi du prêt. Le défaut de remboursement du prêt donne lieu à un dividende réputé selon l'alinéa 214(3)*a*) de la LIR, à l'égard duquel l'impôt en vertu de la partie XIII doit être retenu. Cependant, le remboursement du prêt devrait donner lieu à un remboursement de l'impôt de la partie XIII en vertu du paragraphe 227(6.1). Selon la circulaire actuelle, il est possible de synchroniser le paiement de l'impôt de la partie XIII et son remboursement afin d'atténuer les problèmes de trésorerie. Toutefois, la nouvelle circulaire prévoit que le montant estimatif de l'impôt de la partie XIII à payer doit l'être dès le départ, à moins qu'une entente de paiement ne soit conclue avec les agents de recouvrement de l'ARC.

Divulgation des conseillers : La nouvelle circulaire indique que si «le contribuable a reçu l'aide d'un conseiller en ce qui concerne l'objet de la demande relative au PDV, le nom du conseiller devrait habituellement être inclus dans la demande». Rien n'indique qu'un allégement est prévu pour le conseiller à l'égard de la pénalité imposée au planificateur ou au préparateur en vertu de l'article 163.2 ou d'une poursuite au criminel en vertu de l'article 239 de la LIR. Le conseiller pourrait donc devoir effectuer une demande relative au PDV en son propre nom si la demande du contribuable risque d'entraîner une telle pénalité ou poursuite.

La circulaire actuelle ne fait aucune mention d'une obligation de divulgation des conseillers.

À retenir

Sur un plan pratique, comme la nouvelle circulaire entre en vigueur le 1er mars 2018 et qu'elle ne s'applique qu'aux demandes reçues à compter de cette date, il est encore temps de se prévaloir des dispositions de la circulaire actuelle. Plus particulièrement pour une grande entreprise ou un contribuable sophistiqué (soit lorsqu'il existe un «élément de conduite intentionnelle» dans la situation d'inobservation), le fait de produire une demande relative au PDV avec nom avant le 1er mars 2018 pourrait protéger le contribuable et faire en sorte que la demande ne s'inscrive pas dans le cadre du programme limité, qui n'offre aucun allégement des intérêts et des pénalités pour production tardive.

Pour en savoir davantage

Pour en savoir davantage sur les changements à la politique du PDV de l'ARC, communiquez avec le professionnel des Services aux entreprises à capital fermé d'EY de votre région en consultant le site ey.com/ca/prive ou avec l'un des professionnels suivants :

EY Cabinet d'avocats

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

Allison Blackler
+1 604 891 8394 | allison.blackler@ca.ey.com

Michael Citrome
+1 416 943 3511 | michael.citrome@ca.ey.com

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

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

Roger Taylor
+1 613 598 4313 | roger.taylor@ca.ey.com

Roxanne Wong
+1 416 943 2966 | roxanne.wong@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