



Alerte canadienne – Fiscalité et Services juridiques

Règles de divulgation obligatoire : des obligations de déclaration, nouvelles et révisées, pour les contribuables et leurs conseillers

Le 19 juin 2023

Contexte

Le projet de loi C-47, *Loi n° 1 d'exécution du budget de 2023*, a franchi l'étape de la troisième lecture à la Chambre des communes le 8 juin 2023 et devrait recevoir bientôt la sanction royale après son examen par le Sénat. Ce projet de loi met en œuvre certaines mesures du budget de 2023, notamment des changements importants aux règles de divulgation obligatoire énoncées dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »). Ces propositions, qui ont été annoncées initialement dans le budget de 2021, modifient de façon importante les obligations des contribuables et de leurs conseillers en ce qui concerne la déclaration de certaines opérations fiscales. Ces changements entreraient en vigueur pour les opérations à déclarer ou à signaler conclues après la sanction royale, qui est attendue avant la dernière séance du Parlement prévue le 30 juin 2023.

Aperçu

Le budget de 2021 proposait des changements aux règles de divulgation obligatoire prévues par la Loi afin de les harmoniser avec les recommandations visées par l'action 12¹ du projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéficiaires (BEPS) de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Il convient de noter que ces propositions s'apparentent aux obligations accrues de divulgation déjà mises en œuvre par la Province de Québec.

Fait important, les obligations relatives aux opérations à déclarer et à signaler s'appliqueraient à toute personne à l'égard de laquelle celles-ci procurent un avantage fiscal, y compris dans les cas où une opération fait partie d'une série d'opérations. L'inclusion du concept de « série d'opérations » obligera les contribuables à examiner de manière plus large une série d'opérations pour s'assurer que les déclarations requises sont effectuées .

Par ailleurs, la divulgation d'informations ne serait pas exigée s'il est raisonnable de croire que les informations sont assujetties au privilège des communications entre client et avocat.

Opérations à déclarer

Le projet de loi C-47 propose des changements aux règles actuelles sur les opérations à déclarer prévues à l'article 237.3 de la Loi. Les règles actuelles exigent la déclaration d'une opération lorsqu'au moins deux de trois marqueurs généraux sont présents (voir ci-après) pour une opération d'évitement, telle qu'elle est définie au paragraphe 245(3) de la Loi. **Les règles proposées réduisent le seuil de déclaration à la présence d'un seul marqueur général, sous réserve de certains changements, et modifient la définition d'une opération d'évitement.** En outre, **les obligations de divulgation s'appliqueraient aux contribuables ainsi qu'à leurs conseillers ou promoteurs**, alors que les règles actuelles autorisent la production d'une seule déclaration au nom de toutes les parties pour chaque opération à déclarer.

Avant d'évaluer si une opération à déclarer comporte des marqueurs généraux, il faut d'abord confirmer qu'elle constitue une opération d'évitement. Le projet de loi C-47 modifie, à ces fins uniquement, la définition d'une opération d'évitement de manière à désigner une opération lorsqu'il est raisonnable de considérer que l'un des principaux objets de celle-ci est l'obtention d'un avantage fiscal. Il s'agit d'un seuil inférieur par rapport à la définition existante, qui se base sur un critère de l'objet principal. Il est intéressant de noter que la définition modifiée cadre avec les propositions du budget de 2023 visant à modifier la définition d'une « opération d'évitement » aux fins de la règle générale anti-évitement (RGAE).

Marqueur relatif aux honoraires conditionnels

Une opération peut comporter un marqueur relatif aux honoraires conditionnels si les honoraires payés à un conseiller ou à un promoteur (i) sont rattachés, dans une quelconque mesure, au montant de l'avantage fiscal qui pourrait en découler, (ii) sont conditionnels à l'obtention d'un avantage fiscal, ou (iii) sont rattachés au nombre de personnes qui, selon le cas, prennent part à l'opération d'évitement ou ont profité des conseils donnés par le conseiller ou le promoteur au sujet des conséquences fiscales de l'opération d'évitement.

Personnes-ressources :

Rob Jeffery

Leader national de la politique fiscale
Tél. : 902-721-5593

Mike Smith

Leader, Bureau national de la fiscalité
Tél. : 403-267-0661

Liens connexes :

[Services de fiscalité de Deloitte](#)

¹ L'Action 12 du projet BEPS fournit des recommandations sur la conception de règles concernant la déclaration des dispositifs de planification fiscale agressive par les contribuables et les conseillers. Ces recommandations visent à trouver un équilibre entre la nécessité, d'une part, d'obtenir assez tôt de l'information sur les dispositifs de planification fiscale agressive et, d'autre part, de faire en sorte que les exigences en matière de déclaration soient adéquatement ciblées, soient applicables et n'imposent pas aux contribuables un fardeau indu en matière de conformité. (<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action12/>).

² Pour faciliter la lecture de la présente alerte, le terme « opération » s'entend également d'une « série d'opérations ».

Les demandes de crédit d'impôt pour des activités de recherche scientifique et de développement expérimental **seraient exemptées** par voie législative dans la mesure où les renseignements doivent être communiqués au moyen du formulaire T661 – *Demande pour les dépenses de recherche scientifique et développement expérimental (RS&DE)*. Les notes explicatives³ prévoient également une exemption dans les situations où les honoraires sont convenus au moment de la facturation et fondés sur différents critères autres que la valeur de l'avantage fiscal résultant de l'opération. De plus, les **honoraires conditionnels liés à un litige** ne devraient pas entraîner une obligation de divulgation, pourvu que l'entente relative aux honoraires ait été mise en place après la conclusion de l'opération qui a donné lieu à la cotisation faisant l'objet d'un appel.

Marqueur relatif à la protection contractuelle

Une opération présente un marqueur relatif à la protection contractuelle lorsqu'une personne fournit une assurance, sous quelque forme que ce soit, y compris une indemnité ou une garantie, qui sert (i) à protéger une personne si aucun avantage fiscal n'est tiré de l'opération, ou (ii) à rembourser toute somme, comme une dépense, un impôt ou une taxe, des intérêts ou une pénalité, qui pourrait être engagée par une personne dans le cadre d'un litige.

Le projet de loi C-47 prévoit **deux exclusions en ce qui concerne ce marqueur** : l'assurance responsabilité professionnelle et certaines indemnités prévues dans le cadre d'une convention de vente ou de transfert de la totalité ou d'une partie d'une entreprise conclue entre des personnes sans lien de dépendance. L'exception relative au transfert d'entreprise entre personnes sans lien de dépendance s'appliquerait aux garanties visant à faire en sorte que le prix d'achat payé dans le cadre d'une transaction tient compte de la dette prise en charge. L'exception vise les déclarations et les garanties standards (y compris les polices d'assurance de déclarations et garanties traditionnelles), mais ne s'appliquerait pas à des risques fiscaux précis ayant déjà été identifiés, comme les risques couverts par une assurance responsabilité fiscale.

De nombreux fiscalistes ont soulevé des préoccupations au sujet de l'étendue de l'interprétation de ce marqueur, particulièrement dans le cadre d'opérations de fusions et acquisitions. Les notes explicatives précisent clairement que les **transactions commerciales conclues entre personnes sans lien de dépendance** ne devraient pas donner lieu à des obligations de divulgation en l'absence de risques fiscaux précis dépassant la portée des déclarations et garanties standards. En cas d'indemnisation, les obligations de divulgation pourraient également s'appliquer aux transactions avec lien de dépendance.

Marqueur relatif à la confidentialité

Un marqueur relatif à la confidentialité est présent lorsqu'il y a une restriction à la communication par toute personne à l'Agence du revenu du Canada (ARC) des détails ou de la structure d'une opération ou d'une série d'opérations dont découle un avantage fiscal. Le fait de renoncer à la responsabilité d'un conseiller, ou de la restreindre, n'est pas considéré comme une protection confidentielle si cela ne limite pas la communication des détails ou de la structure.

Le projet de loi C-47 ne prévoit aucune modification au marqueur relatif à la confidentialité.

Opérations à signaler

Le projet de loi C-47 instaure une obligation de divulgation pour une nouvelle catégorie d'opérations : les « opérations à signaler »⁴. Une opération à signaler s'entend d'une opération qui « est identique ou sensiblement semblable à une opération qui est désignée » par l'ARC avec l'accord du ministre des Finances. Une **opération sensiblement semblable** est une opération ayant des types de conséquences fiscales identiques ou sensiblement semblables, cette expression devant être interprétée au sens large en faveur de la divulgation.

³ Canada, ministère des Finances, [Notes explicatives relatives à la Loi de l'impôt sur le revenu et à d'autres textes législatifs](#) (Ottawa : ministère des Finances, avril 2023) (les « notes explicatives »).

⁴ Article 237.4 de la Loi.

Les obligations de divulgation s’appliqueraient aux contribuables et à tous les conseillers. Un conseiller est défini de manière générale comme une personne qui fournit toute forme d’assistance ou de conseil concernant la création, l’élaboration, la planification, l’organisation ou la mise en œuvre de l’opération à signaler. Les obligations de divulgation ne s’appliqueraient pas s’il est possible de démontrer qu’une personne a fait preuve de diligence raisonnable et qu’elle ne savait pas ou ne devrait pas vraisemblablement savoir que l’opération était une opération à signaler. Les notes explicatives indiquent qu’un contribuable pourrait généralement être réputé avoir rempli ses obligations de diligence raisonnable en s’informant des obligations de divulgation possibles auprès de ses conseillers.

Le 4 février 2022, le ministère des Finances a publié un document d’information⁵ contenant des exemples d’opérations à signaler dans le cadre des consultations menées sur une version préliminaire du projet de loi. En date du présent document, aucune opération n’a été désignée comme opération à signaler, bien qu’une telle désignation soit attendue après la sanction royale. L’ARC peut désigner, avec l’accord du ministère des Finances, une opération comme étant une opération à signaler au moyen d’une publication à cet effet sur le site web de l’ARC.

Les exemples d’opérations à signaler ayant été précédemment publiés comprennent les suivants :

- Manipulation du statut de société privée sous contrôle canadien (SPCC) pour éviter les règles anti-évitement applicables au revenu de placement
- Création de pertes sur opérations de chevauchement au moyen d’une société de personnes
- Évitement de la disposition réputée des biens en fiducie
- Manipulation du statut de faillite pour réduire un montant remis à l’égard d’une dette commerciale
- Recours aux critères d’objet de l’article 256.1 pour éviter une acquisition de contrôle réputée
- Prêts adossés [dans le contexte des règles de capitalisation restreinte ou d’une réduction des retenues d’impôt]

Les contribuables devraient donc consulter les avis publiés à mesure que des opérations sont désignées comme opérations à signaler afin de s’assurer de bien comprendre l’étendue de chaque opération, plus particulièrement compte tenu de la nécessité d’évaluer si une opération est « sensiblement semblable ».

Traitements fiscaux incertains

Le projet de loi C-47 instaure également une obligation de déclarer les traitements fiscaux incertains⁶. Ainsi, certaines sociétés canadiennes seraient tenues de **divulguer les traitements fiscaux incertains pris en compte dans leurs états financiers vérifiés pour les années d’imposition commençant après 2022**. L’obligation de divulgation s’appliquerait aux sociétés dont les états financiers vérifiés sont préparés conformément aux Normes internationales d’information financière (IFRS) ou aux principes comptables généralement reconnus (PCGR) propres à un pays et applicables aux sociétés ouvertes (p. ex., les PCGR des États-Unis), ou qui sont inclus dans une déclaration consolidée présentée en vertu des mêmes normes. Ces sociétés devraient également détenir des actifs d’une valeur comptable de plus de 50 millions de dollars.

Toute incertitude concernant l’impôt reflétée dans les états financiers vérifiés d’une société devrait être déclarée par celle-ci au plus tard à la date d’échéance de production qui lui est applicable pour l’année.

Conséquences de la non-conformité

Les échéances et les conséquences de la non-conformité prévues par le projet de loi C-47 se résument comme suit :

- **Délai de production** – les opérations à déclarer et à signaler doivent être divulguées dans les 90 jours de la date à laquelle la personne est tenue contractuellement de conclure l’opération ou de la date à laquelle l’opération est

⁵ Canada, ministère des Finances, [Consultation sur les règles de divulgation obligatoire relatives à l’impôt sur le revenu : Exemples d’opérations à signaler](#) (Ottawa : ministère des Finances, février 2022).

⁶ Article 237.5 de la Loi.

conclue, selon la première des deux éventualités. Ces délais sont plus courts que ceux actuellement en vigueur. En vertu des exigences actuelles, les déclarations de renseignements doivent être produites au plus tard le 30 juin suivant l'année civile au cours de laquelle l'opération à déclarer a été effectuée.

- Étant donné qu'une seule déclaration doit être produite pour chaque opération selon les règles actuelles, les personnes tenues de divulguer une opération sont solidairement responsables de la déclaration. Comme les obligations de divulgation deviennent maintenant individuelles, **la responsabilité solidaire est abrogée** à l'égard des opérations conclues après la sanction royale.
- Aucune pénalité financière ne sera imposée relativement à la déclaration des traitements fiscaux incertains pour les années d'imposition commençant avant la date de la sanction royale.
- En cas de déclaration tardive, **les contribuables sont passibles d'une pénalité financière** d'un maximum de 2 000 \$ par semaine, jusqu'à concurrence du montant le plus élevé entre 100 000 \$ et 25 % de l'avantage fiscal. Des pénalités réduites s'appliquent aux sociétés dont les actifs ont une valeur comptable inférieure à 50 millions de dollars. La pénalité en cas de déclaration tardive de traitements fiscaux incertains est de 2 000 \$ par semaine, jusqu'à concurrence de 100 000 \$.
- En cas de déclaration tardive, **les conseillers sont passibles d'une pénalité financière** d'un maximum de 1 000 \$ par jour (jusqu'à concurrence de 100 000 \$), plus 10 000 \$ et le montant des honoraires facturés. Par conséquent, la pénalité minimum pouvant être imposée à un conseiller en cas de déclaration tardive correspondrait à la totalité des honoraires professionnels, plus 11 000 \$.
- En plus des pénalités financières, la **période normale de nouvelle cotisation** (délai de prescription) pour une année d'imposition au cours de laquelle une opération à déclarer ou à signaler a été effectuée ne commencera pas tant que les déclarations de renseignements requises n'auront pas été produites.
- De plus, si la déclaration de renseignements n'est pas produite dans le délai imparti, **la RGAE est réputée s'appliquer**⁷, et ce, que le critère de l'abus prévu au paragraphe 245(4) de la Loi soit satisfait ou non. Les règles habituelles de détermination de l'application de la RGAE sont rétablies lorsque le contribuable et les conseillers produisent les déclarations requises et paient les pénalités connexes.

Comment Deloitte peut-il vous aider?

Les professionnels de Deloitte peuvent vous aider à comprendre comment ces mesures peuvent avoir une incidence sur votre entreprise. Plus particulièrement, les entreprises devront se doter de systèmes et de processus pour cerner toute opération qui comporte un marqueur général et constitue par conséquent une opération à déclarer, ou qui peut être une opération à signaler.

Si vous avez des questions, n'hésitez pas à contacter votre conseiller de Deloitte ou l'une des personnes-ressources indiquées dans la présente alerte.

⁷ Pour que la RGAE s'applique, une opération doit également constituer une « opération d'évitement » telle qu'elle est définie à l'article 245 de la Loi, puisqu'une opération d'évitement est définie différemment aux fins de la déclaration des opérations à déclarer et aux fins de la RGAE. Le budget de 2023 propose des modifications à la RGAE qui permettraient notamment d'harmoniser la définition du terme « opération d'évitement » avec le seuil moins élevé applicable maintenant aux fins des opérations à déclarer.



Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l.
Bay Adelaide Centre, East Tower
8 Adelaide Street West, bureau 200
Toronto (Ontario) M5H 0A9
Canada

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 différents 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. 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.

Notre raison d'être mondiale est d'avoir une influence marquante. Chez Deloitte Canada, cela se traduit par la création d'un avenir meilleur en accélérant et en élargissant l'accès au savoir. Nous croyons que nous pouvons concrétiser cette raison d'être en incarnant nos valeurs communes qui sont d'ouvrir la voie, de servir avec intégrité, de prendre soin les uns des autres, de favoriser l'inclusion et de collaborer pour avoir une influence mesurable.

Pour en apprendre davantage sur les quelque 330 000 professionnels de Deloitte, dont plus de 11 000 professionnels font partie du cabinet canadien, veuillez nous suivre sur [LinkedIn](#), [Twitter](#), [Instagram](#) ou [Facebook](#).

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

Le présent document a été préparé dans le seul but de fournir des renseignements généraux. Les renseignements qu'il contient ne constituent pas des services ou des conseils comptables, fiscaux, juridiques, de placements ou tout autre type de services ou conseils professionnels de toute autre nature. Avant de prendre des décisions ou de mettre en place des mesures qui pourraient avoir une incidence sur vos finances personnelles ou votre entreprise, vous devriez discuter avec un conseiller professionnel qualifié. Deloitte ne fait aucune déclaration et ne donne aucune garantie, formelle ou implicite, relativement au présent document et à l'information qu'il contient. Deloitte décline toute responsabilité quant aux erreurs que ce document pourrait contenir, que ces erreurs découlent d'une négligence ou autre, ou quant aux pertes causées de quelque façon que ce soit à toute personne qui se fonde sur cette information. Vous utilisez le présent document à vos propres risques.

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