

Perspectives en fiscalité et en politique fiscale vise à offrir une variété de perspectives sur des questions importantes liées aux politiques du régime fiscal, dans le but de favoriser des commentaires éclairés et accessibles qui font le pont entre les fiscalistes, les décideurs et le grand public. Les opinions exprimées dans les articles de ce bulletin par un auteur donné sont uniquement les opinions personnelles de cet auteur. Elles ne doivent en aucun cas être interprétées comme reflétant de quelque manière que ce soit les opinions de l'organisation à laquelle l'auteur est affilié ou de toute autre personne ou entité.

La transparence fiscale internationale

Arthur Cockfield, Faculté de droit de l'Université Queen's

« [Traduction] La lumière du soleil est le meilleur des désinfectants »

— Louis D. Brandeis dans « What Publicity Can Do », *Harper's Weekly*, 20 décembre 1913, pp. 10-13, à la p. 10.

Introduction

Il y a déséquilibre entre les autorités fiscales et les contribuables au chapitre de l'information financière touchant lesdits contribuables. Ces derniers disposent de l'information nécessaire au calcul de l'impôt qu'ils ont à payer et à la production de leurs déclarations, alors que, pour leur part, les autorités fiscales n'en savent généralement guère plus que ce qu'on leur communique dans ces déclarations. Il peut donc s'avérer difficile pour l'administration fiscale de repérer les cas d'inobservation. La solution? Adopter des lois obligeant le contribuable (ou un tiers) à fournir aux autorités fiscales davantage d'information et des renseignements de meilleure qualité. En d'autres termes, accroître la transparence fiscale.

Les préoccupations liées à la transparence fiscale sont multiples et cruciales. Certains des articles du présent numéro offrent diverses perspectives sur l'équilibre entre la communication d'information et la protection des renseignements personnels dans le contexte des vérifications fiscales. D'autres traitent des récents projets de mesures législatives nationales s'inscrivant dans la tendance internationale vers l'amélioration de l'information communiquée sur les revenus de diverses sources et la propriété effective des biens. Dans un autre article encore, un fiscaliste européen décrit le régime de communication obligatoire d'informations de la directive sur la coopération administrative « DAC 6 » émise par la Commission européenne en 2018. Quant au présent article, il porte sur les grandes tendances internationales qui ont été le principal catalyseur des mesures visant les questions de transparence fiscale nationale et internationale.

Multinationales et malfaiteurs du monde extraterritorial

Les efforts aujourd'hui déployés pour accroître la transparence du système financier mondial découlent des réactions politiques à plusieurs événements. L'un de ces événements est la crise financière mondiale de 2008, qui a plongé de nombreux gouvernements dans le chaos financier. Ces administrations se sont mises à examiner de plus près les pertes de recettes attribuables à deux éléments : 1) l'inobservation fiscale et 2) la planification fiscale internationale tirant avantage des disparités dans la législation fiscale des différents pays. En 2013, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et les pays du Groupe des vingt (G20) ont lancé le projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), une ambitieuse réforme qui visait, en partie, à remédier aux pertes de recettes. L'une des résultantes du projet BEPS est le système de déclaration pays par pays (DPP) qui oblige les grandes multinationales à fournir l'information relative aux paiements d'impôt et autres paiements qu'elles ont effectués dans chacun des pays où elles exercent leurs activités.

Un second événement ayant joué le rôle de catalyseur est une série de fuites de données provenant de paradis fiscaux. Ces fuites ont attiré l'attention de la planète entière

Dans ce numéro

La transparence fiscale internationale	1
Malfaiteurs et multinationales : Les limites de la lumière	6
La transparence de la propriété effective découragera-t-elle l'évasion fiscale et d'autres activités illicites?	7
BP, Atlas Tube et Roofmart : Sous l'angle de l'autocotisation	10
Pouvoir de l'ARC d'exiger la production de renseignements sur les contribuables	13
La transparence fiscale : La SSUC et la perspective des petites entreprises	15
DCA 6 ou la recherche de la transparence	18

sur les pertes de recettes des gouvernements résultant de l'évitement fiscal et de l'évasion fiscale à l'étranger. L'évasion fiscale à l'étranger (à la différence de l'évitement fiscal, tout à fait légal même lorsque les stratagèmes sont abusifs) est une infraction pénale qui suppose une intention délibérée de tromper une autorité fiscale en s'abstenant de fournir de l'information au sujet de revenus ou de biens à l'étranger. Ces fuites de données ont commencé aux environs de 2007, avec des informations en provenance du Liechtenstein et des banques suisses. Les premières révélations ont, entre autres, donné lieu au scandale de la banque UBS, en réaction à quoi le Sénat américain a tenu des audiences qui ont mené à la promulgation de la controversée *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA). La FATCA vise à obliger les institutions financières non américaines à fournir de l'information sur les dépôts de « personnes des États-Unis », une très vaste catégorie de contribuables qui regroupe la plupart des entités ayant un lien avec les États-Unis ainsi que les particuliers qui (même s'ils ne résident pas aux États-Unis) sont considérés comme des citoyens des États-Unis en vertu de la loi sur la citoyenneté américaine. La FATCA est problématique, et cela pour plusieurs raisons. L'une d'entre elles est sa nature coercitive : faute de fournir à l'IRS des renseignements financiers personnels sensibles au sujet de personnes des États-Unis, dont certains résidents canadiens, les institutions financières étrangères se voient imposer par le gouvernement américain une retenue d'impôt punitive. Une autre de ces raisons, plus importante encore, est l'absence de toute réciprocité.

Les fuites initiales de 2007 n'ont révélé que les noms des titulaires de comptes et les soldes des dépôts. En 2013 se sont toutefois enchaînées plusieurs « mégafuites » de données qui sont parvenues au Consortium international des journalistes d'investigation. Ces fuites, qui mettaient en cause des millions de dossiers de contribuables, ont fourni de plus abondants détails au sujet des activités du monde extraterritorial. En 2012, on m'a confié le rôle de conseiller auprès de la Canadian Broadcasting Corporation/Radio-Canada au sujet de ces fuites et m'a chargé d'expliquer les documents en cause aux journalistes. L'examen de ces dossiers permettait de constater comment les conseillers avaient mis sur pied des structures inappropriées et de quelle façon l'« argent sale » était transféré et investi à l'étranger. Pour la première fois, les universitaires, les journalistes et les responsables de l'application de la loi pouvaient contempler le portrait très détaillé du monde extraterritorial et en saisir les liens avec le trafic de stupéfiants ainsi que d'horribles crimes et violations des droits de la personne comme la traite sexuelle d'enfants et les dons d'organes illégaux.

Qu'avons-nous appris? Entre autres choses, que non seulement les criminels et les multimillionnaires mais aussi

certaines sociétés multinationales tirent profit du monde extraterritorial.

Pendant des décennies, certains gouvernements ont soutenu les multinationales dans leur recours aux paradis fiscaux pour réduire leurs obligations fiscales à l'échelle mondiale. Certaines dispositions de la Loi de l'impôt sur le revenu ont, par exemple, facilité aux multinationales la réduction optimale de leurs impôts étrangers sur le revenu d'entreprise en leur permettant de faire appel à des sociétés affiliées et à des structures de financement grâce auxquelles elles pouvaient, dans certains cas, se prévaloir d'une « double déduction » (une déduction d'intérêt à la fois au Canada et dans le pays étranger concerné). L'application délibérée de cette politique fiscale, inscrite dans la Loi, visait à promouvoir la compétitivité des multinationales établies au Canada.

Les fuites de 2013 ont révélé la hardiesse des plans fiscaux de certaines multinationales, particulièrement d'entreprises dont la valeur des revenus ou des actifs mobiles était élevée. L'attention suscitée par ces informations dans les médias, et leur simplification parfois excessive, ont entraîné une réaction négative de la part du public et poussé certaines entreprises en contact direct avec les consommateurs à en assumer le possible contrecoup négatif sur leur réputation. Starbucks a, par exemple, de son propre chef augmenté ses paiements d'impôt sur le revenu d'entreprise au Royaume-Uni. Apple Inc., après la couverture médiatique défavorable suscitée par sa stratégie consistant à tirer profit des régimes fiscaux avantageux de l'Irlande et des Pays-Bas (à la suite des révélations des « Paradise papers » en 2017), a pour sa part choisi de recourir à de nouvelles entités, établies dans d'autres paradis fiscaux, pour restructurer ses activités mondiales de façon à se prévaloir d'avantages fiscaux similaires.

L'enquête sur les fuites luxembourgeoises en 2014 a révélé comment les autorités fiscales du Luxembourg prononçaient des décisions anticipées en matière d'impôt qui étaient souvent favorables aux multinationales. Dans le cadre des réformes du projet BEPS, de nombreux pays, dont le Canada, échangent désormais des décisions en matière d'impôt avec d'autres pays concernés.

Les fuites ont révélé, entre autres, les différents rôles que jouent les entités établies à l'étranger. L'on estime que 2,5 billions de dollars sont blanchis annuellement à l'échelle planétaire, la majeure partie de cette somme provenant du trafic illicite de stupéfiants, et qu'une grande part de ces activités se déroulent dans le monde extraterritorial. Les personnes qui vivent dans des États répressifs faisant peu de cas de la primauté du droit (comme la Chine, la Russie et le Mexique) craignent souvent, à juste titre, que leur gouvernement saisisse leurs actifs nationaux et laissent leurs familles totalement dépourvues. Certains de ces

gouvernements restreignent les investissements de leurs citoyens dans des actifs nationaux, les incitant à diversifier leurs portefeuilles de placements et à recourir à des entités extraterritoriales pour anonymiser leurs investissements mondiaux. Les mégafuites ont mis en lumière le fait que des centaines de milliards de dollars s'échappaient de ces pays pour être investis dans des pays de l'OCDE comme le Canada, ce qui a notamment provoqué l'ascension vertigineuse des prix du logement à Vancouver.

Le monde réagit : Laissons pénétrer la lumière

Parmi les réactions politiques à ces événements figurent des efforts pour accroître la transparence.

Contre l'évasion fiscale

La poursuite des fraudeurs fiscaux de l'extraterritorialité dont nous sommes maintenant témoins remonte à l'époque des délibérations de la Société des Nations, dans les années 1920, dont découlent les premières conventions fiscales bilatérales. L'une des dispositions de ces conventions envisageait l'échange de renseignements fiscaux comme mécanisme de réduction de l'évasion fiscale. Une limitation initiale découlait du fait que la majorité de ces conventions initiales se négociaient entre pays riches exportateurs de capital, comme le Canada et les États-Unis. Ces conventions prévoyaient souvent trois types d'échange de renseignements fiscaux : 1) la communication d'information sur demande, 2) l'échange automatique et 3) l'échange spontané (selon lequel une autorité fiscale qui prenait connaissance d'information au sujet d'un non-résident devait partager cette information avec une autorité fiscale étrangère). Les fraudeurs fiscaux, qui n'étaient pas moins astucieux à l'époque qu'aujourd'hui, ont pris les mesures nécessaires pour contrer ces dispositions et se sont mis à recourir à des paradis fiscaux qui n'avaient pas d'accords avec d'autres pays en matière d'échange d'information.

La fin des années 1990 a marqué un tournant, lorsque les efforts de l'OCDE pour réfréner la « concurrence fiscale dommageable » ont débouché sur la création d'une liste noire des paradis fiscaux — c'est-à-dire des pays avec lesquels il n'existait pas d'échange d'information efficace. En 2002, l'OCDE a créé un modèle d'accord d'échange de renseignements fiscaux (AERF), visant les accords entre les pays de l'OCDE et les paradis fiscaux. Mais le principe d'« information sur demande » de ce modèle a rapidement été jugé déficient : le pays de résidence ne dispose habituellement pas de l'information suffisante pour répondre à la demande au départ. (Le modèle de protocole de l'OCDE sur l'échange de renseignements en matière fiscale, publié en 2015, prévoit l'adjonction des échanges automatiques et spontanés de renseignements fiscaux.)

Le Canada a conclu des AERF avec 24 pays et, au surplus, 94 conventions fiscales bilatérales, dont bon nombre comptent des dispositions visant l'échange automatique de renseignements fiscaux.

À compter de 2013, l'OCDE et les pays du G20 ont mis l'accent sur l'opportunité de faire de l'échange automatique de renseignements fiscaux la nouvelle norme mondiale, et cette norme est instaurée par l'intermédiaire de la norme commune de déclaration (NCD). La NCD rend obligatoire le respect d'une « norme internationalement reconnue » en vertu de laquelle les pays exigent de leurs institutions financières qu'elles obtiennent de l'information sur les comptes détenus par des non-résidents et — aux termes des AERF ou des conventions bilatérales qui s'appliquent — qu'elles fassent automatiquement état de ces renseignements aux autorités nationales des titulaires de ces comptes.

Sous ce régime, la législation canadienne exige que les institutions financières canadiennes indiquent l'identité des titulaires de comptes non résidents et fournissent des renseignements précis à l'ARC, qui partage ces renseignements avec les autorités fiscales du pays où réside le titulaire du compte. Les partenaires du Canada qui adhèrent à la NCD fournissent à leur tour à l'ARC les renseignements concernant les résidents canadiens qui possèdent des comptes à l'étranger. Munie de cette information, l'ARC peut vérifier si le résident canadien fait état de la totalité de ses revenus liés à ses avoirs à l'étranger. La plupart des pays développés appliquent la NCD, à l'exception notoire des États-Unis qui rejettent l'échange réciproque de renseignements fiscaux.

Le droit à la vie privée et les défis connexes

Bien entendu, les normes d'échange automatique de renseignements comme la NCD sont le reflet, ou visent à l'être, d'un équilibre des droits — le droit à la vie privée des contribuables, d'une part, et le droit des autorités fiscales d'obtenir l'information dont elles ont besoin pour préserver l'intégrité de la législation fiscale de leur pays, d'autre part. Mais l'intensification de la collecte et du partage transfrontalier de ce que l'on appelle les mégadonnées des contribuables (des volumes de données regroupées importants et complexes) a exacerbé les préoccupations relatives au droit à la vie privée. L'on s'inquiète, notamment, de la possibilité que les renseignements transmis :

- ne soient pas protégés par les lois du pays qui les reçoit aussi bien qu'ils le sont par les lois du pays qui les transmet;
- soient utilisés à mauvais escient par le pays qui les reçoit à des fins politiques, comme celle d'aider les sociétés nationales à rivaliser avec les concurrents étrangers;

- soient utilisés à mauvais escient dans le but de sanctionner les contribuables pour des motifs politiques, ce qui pourrait engendrer des violations des droits de la personne;
- soient illégalement consultés ou modifiés par des tiers; et
- soient trompeurs ou inexacts, ce qui pourrait mener à des enquêtes de l'étranger ciblant des contribuables qui n'ont rien à se reprocher.

Comme nous l'avons fait remarquer plus tôt, les États-Unis ont refusé de participer à l'échange réciproque de renseignements fiscaux, optant plutôt pour l'application des dispositions de retenue fiscale coercitives de la FATCA afin d'obliger les autres pays, dont le Canada, à fournir à l'IRS l'information que possèdent les institutions financières sur les ainsi nommées « personnes des États-Unis ». Afin de faire échec aux préoccupations des autres pays quant au caractère privé de l'information communiquée, les États-Unis ont virtuellement obligé tous les pays développés, le Canada inclus, à conclure des « accords intergouvernementaux » sous la forme prescrite par les autorités américaines. Le Canada a conclu l'un de ces accords en 2014 et adopté des dispositions législatives nationales lui donnant force de loi. En conséquence, les institutions financières canadiennes (au sens très large) doivent se plier à des exigences de contrôle diligent lourdes et complexes en ce qui a trait à l'identification des « comptes US devant faire l'objet d'une déclaration ». Elles doivent transmettre l'information à l'ARC, qui la communique ensuite à l'IRS. J'ai appris, en soumettant des demandes d'accès à l'information, que le Canada transmettait *grosso modo* chaque année 1 million de déclarations de renseignements à l'IRS dans le cadre du programme d'« intermédiaire qualifié » et que l'ARC, au cours de la première année suivant l'entrée en vigueur de la FATCA, a fourni à l'IRS environ 150 000 de ces déclarations, quantité qui a doublé pour atteindre environ 300 000 l'année suivante. Jusqu'à maintenant, la transmission de renseignements prévue par la FATCA n'a pas été réciproque; le Canada n'a rien reçu en échange de l'aide apportée aux Américains.

Des progrès?

L'ARC estime qu'en 2014 (avant l'introduction des règles de transparence décrites précédemment), le gouvernement a perdu entre 0,8 milliard et 3 milliards de dollars de recettes fiscales à cause de fonds cachés dans des comptes à l'étranger. Les mesures prises depuis 2014 ont-elles aidé le Canada à recouvrer davantage de recettes fiscales? La question reste en suspens. Le gouvernement affirme pour sa part (ce que certaines observations tendent à confirmer) que l'ARC fait enquête sur l'évitement fiscal et

l'évasion fiscale à l'étranger de manière plus offensive que par le passé. (Je siége au Comité consultatif de l'ARC sur l'observation à l'étranger, chargé d'étudier les retombées du monde extraterritorial.)

Les gouvernements fédéral et provinciaux ont récemment adopté des mesures additionnelles pour promouvoir la transparence fiscale, parmi lesquelles l'adjonction à la Loi canadienne sur les sociétés par actions (LCSA) d'exigences quant à la fourniture de renseignements sur la propriété effective et le retrait des actions aux porteurs de la LCSA et de certaines lois provinciales sur les sociétés par actions. Le Canada et les provinces pourraient devoir prendre des dispositions supplémentaires, comme la création d'un registre national des propriétaires effectifs d'entités commerciales et juridiques. Le gouvernement devrait également promouvoir l'adoption d'une charte multilatérale des droits du contribuable afin de veiller à la protection des contribuables. Si les gouvernements ont l'assurance que les droits de leurs contribuables seront respectés, ils seront davantage susceptibles d'entamer des échanges efficaces avec d'autres pays.

La planification fiscale internationale

Dans la réponse mondiale à la planification fiscale agressive, la principale mesure visant à promouvoir la transparence fiscale a consisté à mettre au point, grâce aux processus de réforme du projet BEPS, la DPP qui, en 2018, a acquis force de loi au Canada en vertu de modifications apportées à la Loi de l'impôt sur le revenu. Selon la DPP, les grandes sociétés multinationales dont le revenu mondial consolidé s'élève à plus de 750 millions d'euros (soit approximativement 1,2 milliards de dollars) doivent déclarer tous les paiements d'impôts (et d'autres montants similaires) qu'elles ont effectués dans chacun des pays dans lesquels elles exercent leurs activités. En théorie, la DPP paraît être, chose rare, une solution d'une indiscutable efficacité. Il s'agit d'une mesure qui devrait faciliter l'examen des prix de transfert et autres vérifications internationales. L'ARC affirme que les renseignements contenus dans ces déclarations seront utilisés uniquement à des fins d'évaluation des risques.

En réaction aux fuites luxembourgeoises, les gouvernements se sont également engagés, conformément à l'action 5 du projet BEPS, à échanger des décisions fiscales afin d'accroître la transparence du système. Dans le cadre de cette réforme, le Canada a convenu de remettre à ses partenaires d'échange un résumé de certaines de ses décisions fiscales.

L'ARC estime qu'en 2014, les erreurs de déclaration et la planification fiscale induite chez les petites et moyennes entreprises ont réduit les recettes fiscales fédérales de 2,7 milliards à 3,5 milliards de dollars, et que les grandes sociétés se sont soustraites abusivement à environ

8 milliards de dollars d'impôts. Le gouvernement tente de résoudre le problème de cet « écart fiscal » grâce à une application plus rigoureuse des lois fiscales. Dans les budgets fédéraux récents, l'administration actuelle a investi 1 milliard de dollars supplémentaires dans les ressources dédiées à l'observation des lois fiscales, la plus grande part de cette somme étant consacré à l'examen des prix de transfert. Une somme additionnelle de 600 millions de dollars a été consentie dans l'énoncé économique de l'automne 2020, le 30 novembre dernier. Dans ces examens, le gouvernement a également été plus âpre dans ses exigences de renseignements étrangers. Comme d'autres pays, le Canada craint que la planification fiscale n'érode l'assiette de l'impôt sur le revenu des sociétés et croit que les mesures de transparence fiscale figurent parmi les moyens permettant de protéger l'intégrité de cette base d'imposition.

Une nouvelle sorte de pratique fiscale : Étude et gestion de la circulation des renseignements fiscaux

Les nouvelles mesures mondiales visant à promouvoir la transparence, dont la DPP et la NCD, témoignent de progrès dans la lutte incessante contre l'évasion fiscale à l'étranger et la planification fiscale internationale agressive menant à l'inobservation. Elles sont un bon point de départ pour répandre la lumière du soleil, le meilleur des désinfectants, sur le système fiscal mondial : elles produiront des renseignements propres à aider les autorités fiscales.

Que signifie tout cela pour les fiscalistes?

Les réformes ont engendré de nouvelles lois et politiques complexes qui régissent la collecte, l'utilisation et la communication des renseignements fiscaux. Ces nouvelles lois et politiques ont, à leur tour, généré la nécessité d'obtenir des conseils professionnels en matière de gestion des données fiscales. Il en résulte un domaine d'exercice (relativement) nouveau, une surspécialité qui conjugue les questions traditionnelles de droit ou de comptabilité et les sujets techniques complexes liés, par exemple, aux besoins accrus de protection de la vie privée et des renseignements personnels et aux nouveaux accords administratifs internationaux auxquels a donné naissance la mondialisation des renseignements personnels.

Les progrès technologiques qui touchent les données fiscales englobent les mégadonnées, les analyses de données, l'intelligence artificielle et les chaînes de blocs. Les gouvernements se servent de plus en plus de ces instruments pour favoriser l'observation fiscale. Ainsi l'ARC utilise-t-elle un programme d'analyse de données pour repérer les revenus étrangers non déclarés. Les

quatre grands cabinets comptables (KPMG, PwC, Deloitte et Ernst & Young) pourraient réagir à ces avancées en s'efforçant de rétroconcevoir les techniques de vérification du gouvernement, afin de mieux protéger leurs sociétés clientes contre le risque de vérification. (Un contribuable pourrait, par exemple, identifier un « drapeau rouge » que repèrera le logiciel du gouvernement et prendre des mesures pour éluder ce problème dans son processus de planification fiscale.) Il se peut aussi que les sociétés contribuables déploient les nouvelles technologies pour mieux gérer leurs fonctions fiscales (en utilisant par exemple les mégadonnées et l'intelligence artificielle pour calculer les prix de pleine concurrence) et pour améliorer globalement l'efficacité et l'observation.

Comme nous l'avons expliqué précédemment, l'échange automatique de mégadonnées sous le régime de la NCD et de la DPP soulève des préoccupations au sujet de la vie privée des contribuables et de l'accès des gouvernements aux secrets commerciaux et autres renseignements confidentiels. C'est pourquoi les fiscalistes exerçant dans ce domaine se doivent de comprendre les lois qui protègent la vie privée et les données, au-delà de la Loi de l'impôt sur le revenu; ils doivent être à même de discerner, par exemple, si les données d'un client ont été colligées dans le respect de la loi. À titre d'exemple, une législation pertinente à cet égard est la Loi sur la protection des renseignements personnels et les documents électroniques qui régit le mode de collecte des renseignements dans le secteur privé et exige que les entreprises obtiennent le consentement d'un client avant de recueillir des données personnelles sur ce dernier. Une autre loi, la Loi sur la protection des renseignements personnels, régit la façon dont les organismes gouvernementaux fédéraux, comme l'ARC, peuvent légalement partager avec d'autres organismes des renseignements personnels, y compris des données relatives aux contribuables. Quand un contribuable devrait-il accéder à la demande d'information d'une autorité fiscale ou d'un fonctionnaire? Le gouvernement devrait-il, dans ses efforts pour obtenir des renseignements au sujet de contribuables, pouvoir s'appuyer sur des données fiscales dérobées dans le cadre de fuites de données? Alors que les gouvernements cherchent sans relâche à améliorer leur accès aux renseignements fiscaux, il n'est pas étonnant que les contribuables se soucient de plus en plus de préserver le secret professionnel liant l'avocat à son client dans leurs échanges.

Un dernier sujet de préoccupation pour les fiscalistes est celui des nouveaux accords alambiqués en matière d'administration fiscale internationale qui se superposent à un régime législatif déjà complexe. Les accords administratifs qui régissent la NCD et la DPP permettent de déterminer quelles données peuvent être légalement

colligées et quelles mesures de protection de la vie privée et de protection technologique doivent être instaurées avant qu'on ne procède à l'échange transfrontalier de données. Les fiscalistes doivent étudier ces accords et déterminer si les contribuables à qui ils prodiguent des conseils devront établir de nouvelles structures d'entreprises à l'étranger pour demeurer en règle. Dans un monde où les données sont le « nouvel or noir », les fiscalistes seront de plus en plus appelés à promouvoir et à protéger les intérêts de leurs clients en les conseillant au sujet de la collecte, de l'utilisation et de la communication de renseignements fiscaux. ■

Malfaiteurs et multinationales : Les limites de la lumière

Martin A. Sorensen, Bennett Jones LLP, Toronto

Il est difficile d'être contre la transparence fiscale, en particulier lorsque la solution de remplacement mène à l'argent sale, aux structures corrompues et à la fraude fiscale, qui sont notamment liés à des crimes tels que la traite d'enfants à des fins sexuelles et le don illégal d'organes. Il est encore plus difficile de réprover la transparence fiscale quand on sait qu'elle pourrait (du moins selon l'ARC) rapporter 11 milliards de dollars par année en impôts perdus à un moment où le gouvernement canadien a cruellement besoin de cet argent pour lutter contre la pandémie. J'ai la certitude que, face aux autres options possibles, peu de conseillers fiscaux de ma connaissance s'avanceraient à prendre une position antitransparence. Mais est-ce vraiment le seul choix qui s'offre à nous?

Parfois, oui. Prenons le cas des actions au porteur, par exemple. Ce sont des actions de société qui sont représentées par des certificats émis au « porteur ». Leur simple possession établit la preuve de leur propriété, et elles peuvent faire l'objet de transferts aussi facilement et anonymement que s'il s'agissait d'argent comptant. Jusqu'à récemment, elles étaient expressément permises en vertu de la LCSA et des lois sur les sociétés provinciales. Il est facile de comprendre pourquoi de telles actions inquiéteraient vivement les organismes internationaux de surveillance du blanchiment de capitaux et les administrations fiscales intérieures.

Et pourtant, lorsqu'Industrie Canada a lancé une consultation sur la possibilité de modifier la LCSA pour abolir les actions au porteur, diverses sections de l'Association du Barreau canadien (ABC) — droit des affaires, droit des organismes de bienfaisance et à but non lucratif et droit de la concurrence (mais pas, notamment, celle du droit fiscal) — se sont opposées à la proposition, arguant dans un mémoire de 2017 que « [c]ette interdiction pourrait limiter les possibilités de planification fiscale ».

Fiscaliste depuis plus de 20 ans et membre en règle de l'ABC, je n'ai pu m'empêcher de me demander à quelles occasions de planification fiscale on faisait référence. Au bout du compte, les gouvernements fédéral et provinciaux, conformément aux développements internationaux en matière de transparence (décrits dans un article paru en 2018 dans *Canadian Tax Focus*), ont conclu en 2017 une entente visant à modifier leurs lois sur les sociétés afin, entre autres, d'éliminer les actions au porteur. On a modifié la LCSA pour proscrire ces actions, et je n'ai souvenir d'aucune protestation notable de la part de la communauté fiscale. Dans mon esprit, un tel changement aurait dû être apporté il y a longtemps et est tout à fait sensé du point de vue politique.

On pourrait probablement faire des concessions semblables dans le cas de nombreuses nouvelles initiatives en faveur de la divulgation de la propriété effective, même si certains pourraient, avec raison, se questionner sur l'atteinte d'un juste équilibre — entre la transparence et la protection de la vie privée et entre le coût et les avantages — ou sur la possibilité que les nouvelles règles aient des conséquences imprévues. Dans bien des cas, il ne fait aucun doute que les organismes d'État du Canada (et, peut-être, le public en général) devraient savoir qui possède ou qui contrôle quoi, et où et comment. Nous ne sommes peut-être pas prêts à imiter la Norvège, où les renseignements fiscaux de tous les citoyens sont du domaine public, mais il est difficile de nier que la dissimulation de ces données fondamentales est souvent à l'avantage des malfaiteurs plus que du public.

Mais (et vous saviez que j'allais ajouter un « mais ») — aussi tentant que cela puisse paraître — ce serait une erreur, à mon avis, de mettre les multinationales, les structures de financement à double déduction et les litiges portant sur des prix de transfert dans le même panier que les malfaiteurs qui dissimulent des fortunes à l'étranger. Au chapitre de la transparence, comparer ces deux groupes d'acteurs équivaldrait à comparer des pommes avec des oranges.

Les multinationales se livrent certainement à une certaine planification fiscale à l'étranger mais, d'après mon expérience, elles « cachent » ou « dissimulent » peu ou pas ce qu'elles font, ce qu'elles possèdent, avec qui elles traitent ou comment elles fonctionnent. Une société canadienne qui détient des actions dans une société étrangère affiliée est depuis longtemps tenue de divulguer ces titres dans sa déclaration T2 annuelle, de même que les détails de ses opérations avec des parties avec lesquelles elle a un lien de dépendance. Les sociétés sont aussi obligées, dans les faits, de fournir des documents à jour au sujet de telles opérations (ou un avis à l'ARC si elles ne produisent pas ces documents). Tout est accessible à l'ARC aux fins de vérification, et l'Agence dispose d'une armée d'employés et d'un énorme arsenal de pouvoirs statutaires.

Certains Canadiens ne sont pas satisfaits de la contribution à l'impôt des multinationales, en particulier lorsqu'ils apprennent que ces entreprises se livrent couramment à une « planification fiscale internationale agressive » qui coûte au pays 8 milliards de dollars par année. Mais pourrait-on suggérer sérieusement que les récentes défaites de l'ARC (du moins à ce stade) contre de telles multinationales — par exemple dans l'arrêt *Cameco* (2018 CCI 195; confirmé par le jugement 2020 CAF 112); et l'arrêt *Loblaw Financial* (2018 CCI 182; révisé par la décision 2020 CAF 79, appel à la CSC en instance) — sont attribuables au manque de transparence des contribuables ou à un manque d'information de la part de l'ARC?

Le dossier *Cameco* a été la plus importante affaire fiscale de l'histoire du Canada et, après 65 jours de procès, le juge qui présidait a conclu qu'il était « inconcevable » que le contribuable canadien ait cherché à duper l'ARC dans ses opérations avec sa société affiliée suisse. Dans l'arrêt *Loblaw Financial*, l'ARC a soumis le contribuable à une vérification qui a duré neuf ans, pour finalement abandonner son argument lié à la RGAE; l'Agence a échoué parce que la CAF n'était pas du même avis sur une question pointue d'interprétation législative. On rapporte que ces deux cas ont représenté quelque 3,4 milliards de dollars du manque à gagner fiscal apparent de l'ARC. Mais ce n'était pas fondamentalement des cas où les administrations fiscales ont été « empêchées » d'examiner ou de comprendre les affaires des contribuables. Au bout du compte, il s'agissait de désaccords au sujet de l'application correcte de la loi. Après des audiences publiques complètes et justes, nos tribunaux ont maintenu que l'ARC n'avait pas droit aux impôts qu'elle réclamait et ont expliqué pourquoi.

En effet, les structures d'imposition des sociétés internationales mentionnées par le professeur Cockfield ne sont pas des produits d'une dissimulation ou d'un subterfuge, mais bien de choix délibérés en matière de politique fiscale faits par des douzaines d'États souverains dans le monde, dont le Canada; et ces choix visaient à répondre à une myriade de considérations économiques, politiques et sociales intérieures. Oui, la structure de financement à double déduction, qui porte malheureusement mal son nom, peut donner lieu à une déduction des intérêts à la fois au Canada et aux États-Unis, mais on peut s'y attendre lorsque deux pays ont des régimes fiscaux distincts et qu'une opération tombe sous le coup des deux. Aucun des pays n'est « victime » de voir le même dollar déduit deux fois dans son propre système. Et si le Canada ou les États-Unis croient être victimes (ou si des considérations économiques, politiques ou sociales changent), libre à eux de contester les contribuables en cour, de changer leurs règles ou de participer à des discussions bilatérales ou multilatérales afin de se rapprocher d'un

système d'imposition plus *international*. En fait, les États-Unis ont adopté un vaste ensemble de règles hybrides mal assorties (qui ciblent la double déduction) à l'occasion de leur réforme fiscale de 2017. En même temps, l'action 2 du projet BEPS de l'OCDE recommande des modifications législatives similaires que les nations membres pourraient adopter aux mêmes fins.

Alors nous devons sans contredit encourager la transparence dont nous avons tant besoin relativement aux opérations secrètes, aux éléments d'actif dissimulés, aux transferts non traçables et aux sociétés fictives anonymes. Exigeons également un signalement accru des activités transfrontalières (au moyen de déclarations pays par pays, de documents à jour et de règles similaires) si cela peut aider l'ARC à décider de l'affectation de ses ressources considérables, quoique limitées. Mais gardons à l'esprit que les ressources des contribuables sont aussi limitées et que le fossé est énorme entre contribuables et escrocs, entre planification fiscale et évasion fiscale, et entre divulgation et dissimulation. Comme l'affirmait Louis Brandeis dans un article de 1913, la publicité (ou la « lumière », selon sa citation la plus mémorable) pourrait bien être un bon désinfectant contre les « maladies sociales et industrielles » comme les comptes de placement illicites et les résidences secondaires de luxe. Mais s'attendre à ce que la publicité ait le même effet magique sur une double déduction ou sur un double irlandais pourrait être trop demander. Pour cette raison, laissons la question aux pouvoirs législatifs et, au bout du compte, aux tribunaux. ■

La transparence de la propriété effective découragera-t-elle l'évasion fiscale et d'autres activités illicites?

Marie-Claire Dy, Blake Cassels & Graydon LLP, Vancouver

Bon nombre d'administrations considèrent le manque de transparence dans la propriété effective des véhicules juridiques comme un des principaux facteurs favorisant l'évasion fiscale, le blanchiment de capitaux et d'autres activités criminelles. Selon les lignes directrices 2014 du Groupe d'action financière internationale (un organisme intergouvernemental dont le Canada est un membre fondateur), les véhicules juridiques se prêtent bien aux activités illégales parce que les administrations fiscales n'ont pas facilement accès à l'information sur la propriété effective. Un rapport de Transparency International Canada suggère que la transparence de la propriété effective est l'outil le plus important pour combattre le blanchiment de capitaux et d'autres crimes de nature financière dans le secteur immobilier. Une plus grande transparence à cet

égard promet aux administrations fiscales une plus grande facilité à déterminer efficacement les actifs d'une société détenus par des particuliers, et cette efficacité permettra pour sa part de limiter les occasions d'évasion fiscale.

Dans cet article, je discute des modifications législatives récentes, en particulier celles touchant la Loi canadienne sur les sociétés par actions (LCSA) et la *British Columbia Land Owner Transparency Act* (LOTA), qui visent à augmenter la transparence de la propriété effective. Je m'interroge sur la probabilité que ces mesures soient efficaces et me demande si leurs avantages l'emportent sur les inquiétudes qu'elles soulèvent quant au respect de la vie privée. Enfin, je propose quelques caractéristiques clés d'un régime où la transparence en matière de propriété effective est de mise, et je discute des aspects pratiques de leur adoption.

Modifications à la LCSA

En tant que membre du G20, le Canada a pris en 2013 et 2014 l'engagement d'adopter des mesures faisant l'objet d'un consensus international pour renforcer la transparence de la propriété effective. Un grand pas dans le sens de la satisfaction de ces engagements a été fait en 2017, lorsque les ministres des Finances fédéral et provinciaux ont conclu l'Entente en vue de renforcer la transparence de la propriété effective. Cette entente exigeait des ministres qu'ils mettent en place, avant le 1^{er} juillet 2019, des mesures de protection contre l'utilisation des sociétés et d'autres entités à des fins d'évasion fiscale ou d'autres activités criminelles. En juin 2019, dans le but de satisfaire aux conditions du G20 et aux modalités de l'entente entre le fédéral et les provinces, le Parlement a adopté des modifications à la LCSA pour exiger qu'une société privée tienne un registre des particuliers qui exercent un « contrôle important » sur la société.

On dit généralement d'un particulier qu'il exerce un « contrôle important » s'il

- détient 25 pour cent ou plus des votes ou de la valeur de la société à titre de propriétaire enregistré ou effectif;
- a un contrôle direct ou indirect ou la direction d'au moins 25 pour cent des votes ou de la valeur de la société; ou
- a une influence directe ou indirecte qui, si elle est exercée, équivaut à un contrôle de fait de la société.

Bien que le raisonnement sous-jacent à la création d'un registre soit valable, il est peu probable que les modifications apportées à la LCSA créent un système qui lutte efficacement contre l'évasion fiscale, et ce, pour plusieurs raisons : le registre ne garantit pas que l'information sera exacte et à jour; l'information n'est pas tenue dans un registre central, alors les organismes gouvernementaux pourront difficilement mener des

enquêtes; et les droits d'accès au registre sont trop généraux et vont au-delà des organismes gouvernementaux, les seuls qui devraient pouvoir accéder à l'information.

L'information contenue dans le registre pourrait n'être ni exacte ni à jour, puisque les sociétés dépendent des administrateurs et des actionnaires pour obtenir l'information nécessaire et qu'ils ne sont obligés de mettre le registre à jour qu'une fois par année, ou lorsqu'ils apprennent par d'autres sources qu'un changement a eu lieu. On peut aussi penser qu'il sera problématique de déterminer qui exerce un « contrôle important ». Étant donné que les malfaiteurs utiliseront probablement des structures de société à paliers multiples complexes, les actionnaires et les administrateurs aux niveaux plus bas de la structure organisationnelle pourraient ignorer qui sont les propriétaires aux échelons supérieurs et n'avoir aucune façon concrète de déterminer la propriété ultime. Les sociétés doivent prendre des mesures « raisonnables » pour vérifier l'information annuellement. D'un point de vue pratique, on ne sait pas exactement quelles mesures de vérification sont considérées comme raisonnables. L'envoi d'une lettre aux actionnaires suffirait-il? La société devrait-elle faire un suivi auprès de ses actionnaires si elle n'obtient pas de réponse? Qui plus est, il semble peu probable que les malfaiteurs divulguent des renseignements exacts, étant donné qu'une telle déclaration irait à l'encontre de leurs objectifs. En l'absence d'information exacte et à jour sur la propriété effective, les modifications à la LCSA (et des dispositions similaires dans les lois des provinces) risquent d'être inefficaces pour lutter contre l'évasion fiscale et autres activités criminelles.

Le registre est disponible pour inspection seulement au siège social de la société et n'est pas intégré à un registre central. Ceci augmenterait le coût de l'accès à l'information. Qui plus est, un organisme gouvernemental (comme l'ARC) ne peut pas effectuer d'enquête préliminaire sur la propriété effective d'une société sans que cette dernière en soit informée.

Au regard du respect de la vie privée, l'information est accessible à trop de gens. Tous les actionnaires ou créanciers peuvent consulter le registre s'ils fournissent une déclaration sous serment stipulant que leur demande est liée aux affaires de la société. Cette exigence est vague et peut admettre n'importe quelle demande, même les demandes motivées par des raisons inappropriées. L'information requise pour le registre inclut la date de naissance du particulier et son territoire de résidence aux fins de l'impôt, de même qu'une description de la façon dont il exerce un contrôle important. Le particulier, en décrivant de quelle manière il exerce un contrôle important, révélera dans les faits toute la structure de la société. Cela nous amène à nous demander si ces exigences atteignent le

juste équilibre entre, d'une part, l'objectif législatif de lutter contre des activités illégales, telles que l'évasion fiscale; et, d'autre part, la protection de la vie privée.

Nouvelle loi : LOTA (Colombie-Britannique)

Pendant des années, les criminels du monde entier ont investi en secret leurs fonds de provenance illicite dans l'immobilier en Colombie-Britannique. Un rapport du Expert Panel on Money Laundering in BC Real Estate estime qu'entre 800 millions et 5,3 milliards de dollars sont blanchis annuellement dans l'immobilier britannico-colombien. La popularité de la province à cet égard est due au fait que la Colombie-Britannique n'exige de connaître que les propriétaires enregistrés des biens immobiliers. En 2018, la Colombie-Britannique a adopté l'*Information Collection Regulation*, une réglementation de la *Property Transfer Tax Act*. Celle-ci exige que la plupart des sociétés et des fiduciaires qui font l'acquisition du titre de propriété de biens immobiliers nomment les actionnaires et les bénéficiaires précis dans la déclaration de revenus sur le transfert de biens. Cette exigence ne s'applique cependant pas aux transferts de propriété effective qui n'impliquent aucun transfert légal.

La LOTA, qui a pris effet le 30 novembre 2020, vise à soutenir les administrations fiscales et les organismes chargés de l'application des lois qui ciblent l'évasion fiscale, la fraude et le blanchiment d'argent. Elle rend l'information sur la propriété effective de biens immobiliers en Colombie-Britannique accessible au public en établissant un registre interrogeable de particuliers qui détiennent, directement ou indirectement, des droits à titre bénéficiaire en Colombie-Britannique par l'intermédiaire (entre autres entités) de sociétés, de fiduciaires ou de sociétés de personnes. La LOTA fait aussi un suivi des transferts de propriété effective dans le secteur immobilier. En plus d'appuyer les administrations fiscales et les organismes chargés de l'application des lois, la LOTA cherche à réduire le risque de contrepartie en dressant un portrait mieux défini de la propriété des biens immobiliers en Colombie-Britannique.

En vertu de la LOTA, les « organes déclarants » qui détiennent ou acquièrent une participation dans des biens immobiliers doivent produire un rapport de transparence qui désigne les particuliers qui sont des « détenteurs de parts ». Les organes déclarants comprennent toutes les sociétés, fiduciaires ou sociétés de personnes pertinentes. Les détenteurs de parts sont des particuliers titulaires d'une participation effective directe ou indirecte dans des biens immobiliers. Les particuliers qui sont considérés comme des détenteurs de parts en vertu de la LOTA sont semblables aux particuliers qui exercent un contrôle important en vertu de la LCSA. La seule différence digne de mention est que le seuil minimal pour les détenteurs de parts au titre de la

LOTA est de 10 pour cent, tandis que, au titre de la LCSA, le seuil qui définit un contrôle important est de 25 pour cent.

Comme les modifications à la LCSA, la LOTA semble avoir des avantages restreints et pourrait échouer à accomplir ses objectifs. Comme nous l'expliquons ci-dessous, la LOTA comporte certaines limites : on peut facilement contourner ses exigences, sans grand risque d'être découvert; les pénalités pour la déclaration de renseignements faux ou trompeurs ne sont pas suffisamment sévères; les avantages d'une divulgation accrue sont maigres par rapport à ses répercussions sur la vie privée et la sécurité; et l'information contenue dans le registre sera souvent caduque.

Un des grands défauts de ces règles est que les malfaiteurs peuvent continuer de dissimuler leurs manœuvres en enregistrant des titres au nom de particuliers désignés au lieu de sociétés ou de fiduciaires. Un particulier enregistré sur un titre qui ne détient de bien ni en fiducie ni en tant qu'associé dans une société de personnes n'est pas un organe déclarant et ne sera pas tenu de produire un rapport de transparence. Selon un commentaire récent de l'Institut C.D. Howe, lorsqu'un titre est enregistré au nom de particuliers, il est difficile de déterminer si ces derniers détiennent les biens immobiliers en leur nom propre ou s'ils le détiennent pour le compte de mandataires, de fiduciaires ou d'associés non divulgués; et, par conséquent, le risque de détection est faible.

L'insuffisance des pénalités, qui n'incluent pas l'emprisonnement, augmente le risque de non-divulgation de mandataires, de fiduciaires ou d'associés. En vertu de la LOTA, l'amende maximale est le plus élevé de 50 000 \$ pour les particuliers (100 000 \$ pour les non-particuliers) ou de 15 pour cent de la valeur imposable des biens. Toute amende encourue par un malfaiteur (comme le commentaire de l'Institut C.D. Howe en fait l'observation) serait probablement considérée comme un coût normal à assumer par une entreprise criminelle et a peu de chances de décourager la non-conformité.

La nature publique du registre pourrait causer des problèmes de harcèlement et de sécurité pour les particuliers. Les détenteurs de parts sont tenus de divulguer au public leur nom complet, leur nationalité et leur lieu de résidence principal. Pour parer à ces risques pour la vie privée, les organes déclarants, avant de produire un rapport de transparence, doivent prendre des mesures raisonnables pour aviser les détenteurs de parts qu'ils ont le droit de demander que l'accès à une partie ou à la totalité de l'information exigée soit interdit au public. Qui plus est, l'information ne sera pas accessible au public pour les 90 premiers jours suivant la production du rapport de transparence, afin de donner aux détenteurs de parts la chance de demander à ce que des renseignements délicats (par exemple le fait qu'ils ont été

victimes de violence conjugale) soient éliminés du registre. On aurait pu atteindre un équilibre plus juste en réservant l'accès à l'information aux organismes gouvernementaux.

Le délai de 90 jours, mis en place pour répondre aux problèmes de confidentialité (mais sans le faire adéquatement), fera en sorte que l'information contenue dans le registre ne sera pas à jour; au mieux, elle datera de 90 jours. Par conséquent, la LOTA ratera son objectif de réduire le risque de contrepartie : aucune contrepartie ne se fierait à de l'information vieille de 90 jours, parce que l'autre partie pourrait cesser d'être un détenteur de parts pendant cette période. Néanmoins, des groupes déterminés, tels que les administrations fiscales et les organismes responsables de l'application de la loi, pourront accéder à toute l'information immédiatement et n'auront pas ce problème de caducité de l'information.

Conclusion

Idéalement, un régime qui promouvrait la transparence au regard de la propriété effective satisferait à trois objectifs : 1) il fournirait de l'information exacte et à jour; 2) cette information serait accessible tout en garantissant le respect de la vie privée; et 3) toutes les sociétés l'adopteraient uniformément. Dans le contexte de ces objectifs contradictoires, un régime qui décourage l'évasion fiscale et d'autres activités criminelles de manière notable manque de réalisme.

L'information requise par le registre de la LCSA est difficile à obtenir et rarement révisée. Le public ne pourra pas accéder facilement à l'information contenue dans le registre de la LOTA. Dans un cas comme dans l'autre, une telle information pourrait être inexacte ou caduque. Dans un rapport publié en 2011, la Banque mondiale a proposé que les fournisseurs de services aux sociétés, par exemple les avocats, soient responsables de la collecte et de la mise à jour de l'information sur la propriété effective. Cependant, exiger des avocats qu'ils fournissent de tels renseignements menacerait inévitablement le privilège des communications entre l'avocat et le client. Cette façon de faire serait aussi peu fiable, puisque les avocats ne participent habituellement pas à toutes les opérations de leurs clients.

Un régime efficace réglerait le problème de l'accessibilité et de la confidentialité en tenant l'information dans un registre centralisé et en y réservant l'accès aux administrations fiscales et aux organismes responsables de l'application des lois. Cet arrangement leur permettrait d'enquêter sans alerter le particulier qui fait l'objet d'une enquête. La LCSA ne se préoccupe pas de ces problèmes; le registre est tenu uniquement au siège social de la société, et trop de gens ont accès à l'information. Si le registre centralisé de la LOTA, pour sa part, est plus facile d'accès, il peut être consulté par le public, ce qui pose problème sur le plan de la protection de la vie privée.

Un régime efficace comporterait des exigences uniformes à l'échelle du pays, lesquelles seraient applicables à toutes les sociétés. C'est loin d'être une tâche facile dans une fédération comme le Canada. Bien que l'entente fédérale-provinciale engage tous les territoires canadiens à respecter des mesures coordonnées dans leurs lois sur les sociétés, ces mesures n'englobent pas, malheureusement, d'autres véhicules juridiques comme les sociétés de personnes et les fiducies. Cependant, s'efforçant d'améliorer la collecte d'information sur la propriété effective, l'ARC recueillera (à partir de 2021 et pour les années d'imposition subséquentes) des renseignements additionnels sur certaines fiducies, comme les noms de tous les bénéficiaires, peu importe qu'ils aient ou non reçu une distribution.

Si la LCSA et la LOTA échouent à créer des régimes efficaces pour décourager l'évasion fiscale, d'autres initiatives visant à promouvoir la transparence en matière de propriété effective pourraient s'avérer plus fructueuses. La plupart de ces initiatives sont nouvelles et, par conséquent, comme l'a observé un commentateur, une évaluation complète de leurs coûts et de leurs avantages est prématurée. Cela dit, les modifications à la LCSA et à la LOTA, bien que loin d'être parfaites, pourraient servir à décourager l'évasion fiscale. Elles fournissent des données additionnelles qui, combinées à d'autres et analysées selon des techniques statistiques et d'apprentissage automatique, pourraient aider les administrations fiscales à lutter contre l'évasion fiscale et d'autres activités criminelles. La LCSA et la LOTA ne fournissent peut-être pas de régimes complets pour renforcer la transparence de la propriété effective mais, aussi imparfaites qu'elles soient, elles représentent un pas dans la bonne direction. ■

BP, Atlas Tube et Roofmart : Sous l'angle de l'autocotisation*

Jenna L. Clark, ministère de la Justice Canada

À la base de toute discussion sur la transparence fiscale et la conformité des contribuables réside la compréhension de la raison d'être du système d'autocotisation du Canada. Le choix de ce système repose principalement sur la rentabilité. (Voir, par exemple, *Principles of Canadian Income Tax Law* [2017]; et « Le régime fiscal du Canada » [2019].) Si le ministre du Revenu national devait examiner les documents comptables de chaque contribuable pour déterminer le montant de l'impôt dû, les dépenses associées

* Les opinions exprimées dans le présent article n'engagent que l'auteur, et elles ne représentent pas les vues ni les positions du ministère de la Justice ni celles du gouvernement du Canada.

au recouvrement de l'impôt seraient plus élevées que les recettes tirées de l'impôt lui-même.

Ces économies de coûts ne sont pas réalisées au profit du gouvernement, car ce dernier n'existe que pour mettre en œuvre les règles adoptées par la population du Canada par l'intermédiaire du mécanisme du législateur. Les économies de coûts réalisées grâce au système d'autocotisation profitent à l'ensemble de la population canadienne. Plus les coûts engagés pour assurer la conformité sont faibles, plus le montant net de l'impôt perçu est élevé. Dans un tel système, le ministre doit pouvoir contrôler et vérifier l'autocotisation, et le législateur a fourni au ministre les outils pour le faire sous la forme (entre autres choses) de la demande péremptoire et des dispositions relatives à la conformité prévues par la Loi de l'impôt sur le revenu.

L'affaire BP : La CAF perd de vue la raison de l'autocotisation

Dans l'affaire *BP* (2017 CAF 61), la CAF a établi que le ministre n'avait pas le droit d'examiner les documents de travail sur l'impôt couru (DTIC) dans le cadre d'une vérification de BP. Les DTIC contenaient les analyses des comptables de BP des positions fiscales « incertaines » de la société et donneraient au ministre un aperçu de la perception de PB des fragilités de ses positions fiscales. Le ministre a soutenu qu'il n'était pas dans ses habitudes de demander ces documents, mais que dans le cas de cette vérification en particulier, ils étaient nécessaires pour s'assurer que BP avait autocotisé adéquatement sa dette fiscale.

La CAF a convenu que le paragraphe 231.1(1) (la disposition législative permettant au ministre de demander les documents pertinents) « n'aurait pu être libellé en termes plus généraux ». La Cour a également convenu que la disposition exigeait clairement la production de documents « qui se rapportent ou peuvent se rapporter soit aux renseignements qui figurent dans les livres ou registres du contribuable ou qui devraient y figurer, soit à tout montant payable par le contribuable en vertu de la présente loi ». Après avoir reconnu la clarté du libellé et la signification de la disposition, la Cour a cependant ensuite restreint l'application de ce libellé, et jugé que le paragraphe 231.1(1) n'autorisait pas à exiger la communication des documents tels que les DTIC « sans restriction ». La Cour était d'avis que le législateur souhaitait que les vastes pouvoirs du ministre lui permettant d'exiger la production de documents soient exercés avec retenue lorsqu'il s'agissait des DTIC. La Cour a considéré que si l'ordonnance était confirmée, BP et d'autres contribuables qui tiennent des DTIC devraient autrement transmettre ces documents.

La CAF s'est penchée sur l'expression utilisée par l'avocat de BP : « autovérification ». L'argument de BP était que le

régime fiscal du Canada était fondé sur l'autocotisation, et non sur l'autovérification. BP avait précédemment soumis le terme « autovérification » devant la CF, laquelle avait rejeté la notion que la demande de produire des documents préexistants était tout sauf une participation à un système d'autocotisation. En revanche, la CAF a été attirée par la distinction faite par BP entre l'autocotisation et l'autovérification. L'argument de l'autovérification reposait sur une compréhension erronée du fondement d'un système d'autocotisation, une erreur que la CAF a exprimée ainsi : « Ce système est fondé sur le principe de l'autocotisation, car la personne qui génère le revenu est la mieux placée pour consigner, calculer et déclarer les sommes assujetties à l'impôt conformément à la Loi. »

Cette incompréhension de la raison d'être et du principe de l'autocotisation a été au cœur de la décision de la CAF. Le principe fondamental qui sous-tend le système d'autocotisation n'est pas simplement que le contribuable dispose d'informations que le gouvernement n'a pas, mais que l'efficacité et la rentabilité sont essentielles au système. La CAF n'a pas abordé l'analyse sous cet angle. Si elle l'avait fait, elle aurait certainement conclu que l'examen des documents d'un contribuable sert l'objectif fondamental du système d'autocotisation. L'intention ou la croyance d'un contribuable n'est pas pertinente en matière de fiscalité. Le fait qu'un contribuable reconnaisse l'incertitude d'une position fiscale ne devrait pas affaiblir sa position juridique ou factuelle. Le ministre, aussi, doit communiquer qu'il tient compte de la faiblesse d'une position de cotisation. (Voir, par exemple, *Canada c. Superior Plus Corp.*, 2015 CAF 241.) Si l'objectif du système est de parvenir, de la manière la plus rentable possible, à une imposition juste et à la vérification de la conformité, la décision dans l'affaire *BP* n'est pas à la hauteur.

Il est important de noter que dans l'affaire *BP*, les documents étaient préexistants et n'étaient pas couverts par le privilège des communications entre client et avocat. Si l'un de ces faits était différent, il modifierait l'analyse. Il y a un intérêt public important à tirer de la protection tant des communications entre l'avocat et son client que des communications faites en prévision d'un litige. Un client doit avoir l'assurance que ce type d'information restera protégée. De même, il existe une distinction entre la communication de documents préexistants et une demande de recherche d'informations. Dans ce cas, la question est de savoir si le coût de la communication doit être supporté par l'administration fiscale ou par le contribuable. Comme il a été mentionné ci-dessus, ces considérations n'ont toutefois pas été soulevées dans l'affaire *BP*.

Dans l'arrêt *BP*, la CAF a adopté la position selon laquelle un système d'autocotisation ne repose que sur la personne la mieux placée pour établir l'impôt à payer, et elle a ensuite accepté l'argument selon lequel l'autocotisation

ne s'étend pas à la communication de ce qu'un contribuable considère comme les vulnérabilités de sa situation fiscale. Pour cette raison, la Cour a estimé que la communication des DTIC était « une auto-vérification » et dépassait le cadre de l'examen de la vérification du ministre. Le terme « vérification » est défini dans les dictionnaires comme un examen officiel des comptes ou de la situation financière d'une organisation ou d'un particulier. BP a autocotisé sa dette fiscale, a examiné les vulnérabilités de cette autocotisation, puis il lui a été demandé de communiquer cette information dans le cadre de l'exercice d'autocotisation.

Nous pouvons consulter l'affaire *Atlas Tube* (2018 CF 1086) pour clarifier la distinction entre 1) l'autovérification et 2) la conformité avec le système d'autocotisation et le rôle de vérification du ministre.

Atlas Tube : La Cour fédérale restreint l'application de l'arrêt BP

Dans l'affaire *Atlas Tube*, une décision de la CF, le ministre a demandé la production du rapport de contrôle préalable des comptables, qui avait été préparé en prévision de l'achat des actions d'une société canadienne. L'affaire a ravivé la notion d'« autovérification ». *Atlas Tube* a fait valoir que le rapport de contrôle préalable révélait la situation fiscale incertaine de ses prédécesseurs pour les années d'imposition précédentes. Il a soutenu que la communication fournirait au ministre une « feuille de route » pour des questions fiscales incertaines et que la CAF a créé des principes dans l'affaire *BP* que la CF, en tant que juridiction inférieure, était obligée d'invoquer.

La CF a jugé que, bien que le rapport de contrôle préalable présente des similarités avec les DTIC, l'arrêt *BP* avait une application limitée. Dans l'affaire *BP*, les DTIC étaient demandés afin de vérifier des années subséquentes et devaient être utilisés comme « feuille de route » pour les vérifications à venir. Par conséquent, selon la CF dans l'affaire *Atlas Tube*, l'arrêt *BP* visait à empêcher une communication des DTIC qui faciliteraient une vérification future, et non des DTIC qui étaient liés à la vérification en question. La Cour a estimé que le rapport de contrôle préalable d'*Atlas Tube* avait été demandé à juste titre par le ministre dans le cadre de la vérification en cours d'*Atlas Tube*.

La décision de la CF dans l'affaire *Atlas Tube* a clarifié l'arrêt *BP* et s'est révélée être moins une interprétation atténuante ou restreignante de la législation qu'une décision plus conforme à la logique sous-jacente du système d'autocotisation. Le ministre devrait pouvoir examiner tous documents pertinents liés à la vérification dont il est saisi, mais les informations ayant un lien direct avec des vérifications prospectives ou éventuelles ne devraient être communiquées qu'une fois que cette vérification

prospective a commencé. Une telle limitation protège les contribuables contre la communication de tous les documents à n'importe quel moment, mais elle permet la communication appropriée des documents une fois qu'une vérification a commencé.

Roofmart : La CAF définit l'intention du législateur

Dans l'affaire *Roofmart* (2020 FCA 85), la CAF s'est penchée sur « la demande péremptoire visant des personnes non désignées nommément (PNDN) » du ministre pour la communication de renseignements sur des personnes dont les noms n'étaient pas connus. L'entreprise *Roofmart* exerçait ses activités dans le domaine de la construction résidentielle, et le ministre lui a demandé des informations — factures, comptes bancaires et coordonnées — sur les clients ayant effectué de gros achats auprès de l'entreprise. La CAF a adopté les enseignements de la CSC dans l'arrêt *Shell* ([1999] 3 CSC 622) — en particulier, le principe selon lequel le législateur suppose que le ministre et les contribuables s'appuieront sur les dispositions législatives : la Cour ne peut pas, en s'appuyant sur ce qu'elle suppose être l'objectif du législateur, créer une exception non exprimée à un langage législatif clair.

Voilà une approche adéquate à l'interprétation des lois. C'est l'approche qu'a adoptée la CAF lorsqu'elle a appliqué adéquatement la législation sur les PNDN. Ce n'était apparemment pas le fondement de l'analyse de la Cour dans l'arrêt *BP*. Dans l'affaire *Roofmart*, la CAF a également reconnu l'importance de l'autocotisation et a déclaré que le système, pour être équitable et efficace, dépend de l'intégrité et de l'honnêteté des contribuables. Le législateur a accordé au ministre le pouvoir de contrôler et de vérifier la conformité et, selon la Cour, « [traduction] dans l'application de notre système d'imposition, l'intérêt public général l'emporte sur les intérêts privés et commerciaux de l'appelante ».

L'analyse dans l'affaire *Roofmart* donne des raisons d'espérer que si l'arrêt *Atlas Tube* est un jour contesté par un autre contribuable, la CAF donnera effet à la politique que le législateur a voulu mettre en place en édictant des dispositions relatives à la conformité. Si la CF et la CAF acceptent que l'objet du système d'autocotisation est la rentabilité et que le législateur a donné effet à cet objet au moyen de la législation sur la conformité, il y a lieu d'espérer que l'arrêt *BP* ne constituera pas un obstacle permanent à la réalisation des objectifs du système d'autocotisation. ■

Pouvoir de l'ARC d'exiger la production de renseignements sur les contribuables

John Sorensen, *Gowling WLG (Canada) LLP, Toronto*

Une autorité fiscale ne doit pas considérer les contribuables comme des boîtes noires ou des piñatas. Bien qu'une approche transparente de l'administration et de l'application des lois fiscales soit séduisante, les contribuables et les autorités fiscales peuvent, en pratique, être tous deux antagonistes. Le processus contradictoire en matière fiscale commence parfois par un document initial et une demande de renseignements, et la mentalité regrettable du « nous contre eux » n'est pas susceptible de se limiter à un seul côté d'une vérification. Les demandes des vérificateurs peuvent être controversées en raison de la tension entre, d'une part, l'intérêt de la ministre du Revenu national à recevoir tous les renseignements pertinents, même de loin, pour la détermination de l'impôt à payer et, d'autre part, les préoccupations des contribuables concernant 1) les dépenses engagées pour répondre à des demandes trop vastes et trop lourdes (notamment les dépenses découlant de l'affectation à ces demandes d'employés clés à des moments inopportuns); 2) la confidentialité des renseignements de tiers; et 3) l'interprétation potentiellement erronée de ces renseignements par les fonctionnaires du fisc.

« Les attentes des contribuables en matière de protection de la vie privée demeurent très faibles en ce qui a trait à leurs registres commerciaux utiles à la détermination de leur assujettissement à l'impôt » (*Redeemer Foundation*, 2008 CSC 46), et ces attentes varient selon les circonstances. Il est logique que la divulgation aux instances réglementaires suscite de faibles attentes en matière de protection de la vie privée : le risque de vérification et de pénalité incite à la conformité. En outre, dans les contextes administratifs (y compris les contextes fiscaux), en raison de l'asymétrie de l'information entre contribuables et services fiscaux, l'instance réglementaire doit avoir le pouvoir d'exiger des documents et des renseignements. Toutefois, malgré les aspirations des autorités fiscales, les contribuables continuent d'avoir une certaine attente en matière de protection de la vie privée; une attente « très faible » en cette matière est plus importante que l'absence d'attente. Cet article passe en revue quelques affaires clés récentes où les pouvoirs des autorités fiscales ont été remis en question et clarifiés. Le thème qui se dégage de mon analyse est que la ministre, bien qu'elle recherche à juste titre la transparence des contribuables, peut adopter des positions qui ne sont pas soutenues par la loi. Elle a réussi, dans certains cas,

à adopter des positions apparemment intenable et, ce faisant, elle a sapé les protections des contribuables. En fin de compte, les demandes de renseignements litigieuses se régleront probablement par des solutions de compromis ou par d'autres litiges, que cela apporte ou non des clarifications.

Dans l'affaire *BP Canada Energy Company* (2017 CAF 61), la ministre a demandé les DTIC du contribuable, notamment ses analyses en matière de provisions pour positions fiscales incertaines (PFI) dans ses états financiers vérifiés. Les DTIC sont comme une visite guidée des points faibles potentiels d'une déclaration de revenus. En gros, dans cette affaire, la ministre a demandé les DTIC en rapport avec certaines écritures comptables et elle a reçu des DTIC caviardés qui ont dissipé ses inquiétudes. Mais elle a insisté pour obtenir des copies non caviardées, copies qui n'avaient pour but que d'être utilisées pour de futures vérifications. La CAF a confirmé que les DTIC pouvaient être produits pour répondre à une demande de vérification spécifique. La question était toutefois de savoir si la disposition générale de vérification du paragraphe 231.1(1) permettait à la ministre d'avoir accès sans restriction à ces renseignements sans justification.

La réponse fut négative, pour trois raisons. Premièrement, bien que nous ayons un régime d'autocotisation, les vérifications fiscales sont du ressort de la ministre. Les sociétés cotées en bourse doivent produire des états financiers vérifiés, mais l'obligation de remettre chaque année à la ministre des copies de leurs analyses en matière de PFI équivaudrait à une obligation d'autovérification : les contribuables sont tenus de calculer leur impôt à payer, et non pas les impôts qu'ils estiment ne pas devoir payer. La deuxième raison invoquée par la CAF est que les contribuables pourraient être moins transparents avec leurs vérificateurs financiers s'ils savaient que leurs analyses en matière de PFI pourraient être produites, une réticence qui pourrait entraîner un risque pour les investisseurs. Troisièmement, la CAF estime que l'interprétation des pouvoirs de la ministre devrait être harmonisée avec les législations provinciales en matière de valeurs mobilières. Alors que la politique de l'ARC de juin 2010 laissait entendre que les vérificateurs pourraient faire preuve de retenue dans leurs demandes de DTIC, l'affaire *BP* a élevé la retenue au rang de règle d'interprétation du paragraphe 231.1(1). Ainsi, la position de la Cour dans l'affaire *BP* était que si la transparence de la vérification est raisonnable, il n'est pas raisonnable que les propres analyses d'un contribuable soient réquisitionnées pour formuler un plan de vérification — même si ces analyses peuvent être produites pour traiter de questions de vérification spécifiques.

Dans *Cameco Corporation* (2019 FCA 67), la ministre a demandé des entrevues fonctionnelles avec 25 employés

dans le cadre d'une vérification des prix de transfert, en s'appuyant à nouveau sur ses pouvoirs de vérification, tels que définis au paragraphe 231.1(1). En définitive, on lui a rappelé que ses pouvoirs ont des limites. Plus précisément, le mot « vérifier » au paragraphe a) de la disposition n'est pas assez large pour exiger des réponses orales ou « audibles ». Bien que les motifs majoritaires de la CAF aient rejeté l'idée que la ministre soit liée par le principe de proportionnalité dans l'exercice de ses pouvoirs de vérification, il est possible qu'il y ait eu une préoccupation latente selon laquelle la ministre aurait été trop ambitieuse. Les motifs concordants de la juge Woods étaient convaincants et, à mon avis, ils méritaient d'être pris en compte en raison de sa vaste expérience en tant que fiscaliste respectée et juge de la Cour canadienne de l'impôt. Elle a souligné que 1) les ordres de conformité sont accordés à la discrétion du juge de première instance; 2) la CAF doit être prudente lorsqu'elle intervient; et 3) les facteurs pris en compte par le juge de première instance étaient pertinents pour cet exercice de discrétion (notamment le fait que la ministre connaissait déjà les prix de transfert de Cameco, que Cameco s'était conformée à toutes les demandes antérieures et était disposée à répondre à des questions écrites, et que le litige devant la CCI était déjà en cours pour d'autres années). Cela dit, les orientations publiées par l'ARC après l'affaire *Cameco* (AD-19-02R) indiquent que les vérificateurs continueront à solliciter des entrevues, car ils estiment qu'elles renforcent la transparence et la précision. Refuser des entrevues peut entraîner des risques et des incertitudes pour les contribuables, quel que soit le résultat dans *Cameco*. En fin de compte, cependant, les désaccords sur les moyens appropriés d'obtenir des réponses de la part des contribuables seront solutionnés au cas par cas. Il reste à voir si, et de quelle façon, l'ARC et les contribuables seront portés à faire des compromis sur les entrevues lors de futures vérifications des prix de transfert.

Dans *Atlas Tube* (2018 CF 1086), la ministre a demandé une ébauche du rapport de contrôle préalable préparé par des comptables sur la recommandation d'un cabinet d'avocats. L'ébauche de rapport examinait l'application des attributs fiscaux, les positions fiscales antérieures et la question de savoir si des provisions suffisantes en matière de PFI avaient été prises. Le contribuable a refusé de fournir le rapport, sur la base de la pertinence, du privilège et de l'interdiction d'autovérification. La CF a déclaré que le seuil de pertinence était bas, mais que la ministre n'avait pas besoin de démontrer la pertinence d'un document pour une question de vérification spécifique : il suffit que le document *puisse* être pertinent. En ce qui concerne le privilège, il était sans importance que le travail ait été fait par un cabinet comptable : il est établi que les comptables peuvent être couverts par le privilège si leur travail se limite

à interpréter ou à rassembler des renseignements sur un client pour un avocat, ou à servir de canal pour les conseils juridiques au client ou pour les instructions à l'avocat (tâches et communications essentielles à une relation avocat-client). Malheureusement, l'analyse de la CF sur le privilège n'était pas fondée. La Cour a conclu que le rapport de contrôle préalable avait un double objectif, dont l'un était d'éclairer une décision commerciale (à savoir, l'opération), et elle a rejeté l'idée que l'objectif prédominant du rapport était que les avocats donnent des conseils fiscaux. Ce faisant, la CF a confondu le privilège relatif à un litige (et son critère de l'objectif prédominant) avec le privilège des communications entre client et avocat. La Cour a comparé deux affaires, soit l'affaire *BP* et le principe interdisant l'autovérification, concluant dans ce cas que la ministre a demandé des DTIC sans lien avec une quelconque enquête de vérification en cours, et l'affaire *Atlas Tube* pour laquelle on a demandé le rapport relativement à l'opération faisant l'objet de la vérification. L'appel du contribuable devant la CAF a été abandonné en juin 2020 et, bien que le résultat soit confidentiel, il existe une probabilité raisonnable que le recours aurait pu aboutir s'il avait continué, car on imagine bien que le contribuable n'a pas simplement abdiqué et remis le rapport de contrôle préalable. À mon avis, les failles de l'analyse limitent l'utilité de cette affaire, et tout objectif primordial de transparence et de coopération accrues en matière de vérification ne peut supplanter les valeurs de la politique qui sous-tendent le sacro-saint privilège des communications entre client et avocat.

Roofmart (2020 FCA 85), une affaire du secteur de la construction, diffère des affaires citées ci-dessus parce qu'il s'agit d'un cas de PNDN. Une ordonnance relative à une demande péremptoire visant des PNDN oblige la ou les personnes visées à divulguer des renseignements concernant des tiers dont l'identité n'est pas connue de la ministre. Une autorisation judiciaire est nécessaire et des conditions doivent être remplies, à savoir que « la personne ou le groupe est identifiable » et que « la fourniture ou la production est exigée pour vérifier si cette personne ou les personnes [...] ont respecté quelque devoir ou obligation prévu par la [...] loi ». La ministre a fait une demande péremptoire visant des PNDN afin d'obtenir des renseignements sur les acheteurs qui ont dépensé plus que le seuil indiqué pour des fournitures de construction, en particulier des renseignements sur leur identité, leur numéro d'entreprise, les détails de leurs factures et des informations bancaires et de crédit. La CAF a estimé que les personnes faisant partie du groupe étaient identifiables et que la demande péremptoire visant des PNDN avait pour but de vérifier leur conformité fiscale.

Cette conclusion est problématique, au vu des faits. Pour le critère du « groupe identifiable », le seuil d'achat qui délimitait le groupe était sans fondement, et il y

avait une incertitude sur la définition de la portée du groupe par l'ARC (entrepreneurs, clients, entrepreneurs résidentiels, entrepreneurs commerciaux, entrepreneurs avec des comptes Roofmart, etc.). Il y avait également des incertitudes quant au critère de « vérification » : le souscripteur de l'affidavit de l'ARC n'a pu expliquer que de manière générale comment les renseignements pourraient être utilisés; les outils analytiques nécessaires pour analyser les renseignements n'ont pas été développés; et aucun délai n'a été fixé pour ce développement. On peut donc se demander ce que ce logiciel fantôme aurait pu accomplir. Enfin, de sérieuses préoccupations ont été soulevées quant au fait que le fonctionnaire de l'ARC qui a fait la demande péremptoire visant des PNDN ne disposait pas de pouvoirs délégués, un argument auquel les tribunaux ont fait peu de cas. L'issue dans *Roofmart* est regrettable : l'objectif de l'exigence d'autorisation judiciaire devrait être la surveillance, afin d'éviter que les fonctionnaires de l'ARC ne se précipitent dans toutes les directions, n'imposent des fardeaux déraisonnables aux entreprises et n'obtiennent, sans fondements solides, des renseignements financiers et commerciaux potentiellement sensibles, sans aucune protection pour les contribuables dont les renseignements sont divulgués. Des preuves anecdotiques suggèrent que les demandes péremptoires visant des PNDN sont de plus en plus fréquentes et, malheureusement, il semble qu'une autorisation judiciaire ne soit requise qu'en théorie, comme le démontre l'affaire *Roofmart*.

En l'absence de réforme législative, les demandes de renseignements litigieuses se régleront par des solutions de compromis ou par d'autres litiges, ce qui soulève des questions sur la forme que pourrait prendre la réforme législative et sur la motivation que le gouvernement du Canada pourrait avoir pour réformer les pouvoirs de la ministre. En ce qui concerne la réquisition des analyses des contribuables de leurs propres positions fiscales (sous la forme de DTIC ou de rapports de contrôle préalable), nous pourrions envisager, à titre de comparaison, la pratique aux États-Unis, où l'IRS limite ces demandes de documents aux opérations dites répertoriées, qui constituent un sous-ensemble des « opérations à déclarer » dans le cadre du régime américain. Bien qu'il puisse sembler plus équitable, du point de vue du contribuable, que l'accès de la ministre aux DTIC et aux documents similaires soit limité aux affaires concernant des opérations considérées comme abusives, il semble que le Canada ne privilégie pas cette approche pour au moins deux raisons. Premièrement, la tendance de la fiscalité du 21^e siècle est à l'augmentation de l'information, et non à sa diminution. Deuxièmement, le régime canadien applicable aux opérations devant faire l'objet d'une déclaration semble avoir été un échec. En ce qui concerne le pouvoir d'exiger des entrevues, le

pouvoir général de vérification de la ministre pourrait être étendu pour l'inclure expressément à nouveau; une modification de ce type pourrait bien être apportée, en fonction de la manière dont les futures demandes d'entrevues se dérouleront, notamment dans le contexte des vérifications des prix de transfert. Mais si cela se produit, et si les motifs concordants de la juge Woods dans *Cameco* gagnent alors du terrain, dans quelle mesure la ministre serait-elle plus avancée? Enfin, le problème avec les demandes péremptoires visant des PNDN n'est pas la législation mais plutôt le fait que les tribunaux abaissent la barre essentiellement au niveau du sol — et pourquoi le gouvernement du Canada, qui profite de cet abaissement, voudrait-il qu'elle soit relevée? ■

La transparence fiscale : La SSUC et la perspective des petites entreprises

Hugh Neilson, Kingston Ross Pasnak LLP et Video Tax News

Introduction

Les commentaires de cet article sur les questions liées à la transparence fiscale viennent du point de vue d'un comptable spécialisé dans les questions fiscales touchant les petites et moyennes entreprises privées. Je suis actuellement président du Comité de CPA Canada sur la fiscalité — Petits et moyens cabinets, et membre du Comité mixte sur la fiscalité de l'Association du Barreau canadien et de CPA Canada (« le comité mixte »). Contrairement à d'autres personnes qui ont contribué à ce numéro, je ne me concentre pas sur les grandes organisations multinationales ni sur les questions de fiscalité internationale en général. Et ce sont là les domaines où la transparence fiscale est un problème, n'est-ce pas? C'est du moins ce que nous disent les médias.

Applicabilité aux petites et moyennes entreprises

À mon avis, les questions de transparence fiscale concernent également les petites entreprises nationales. Ces dernières années, nous avons assisté à une augmentation lente mais constante des demandes de transparence, et cette tendance a touché les propriétaires de petites entreprises. Cette tendance s'est traduite par des demandes de transparence en matière de propriété des sociétés, ce qui a par exemple entraîné les récentes modifications à la LCSA exigeant que les sociétés régies par cette loi tiennent un registre des particuliers ayant un « contrôle important » sur ces sociétés. Les gouvernements fédéral et provinciaux se sont entendus en 2017 sur l'adoption d'exigences similaires dans les lois provinciales dans le cadre de l'Entente en vue de renforcer la transparence de la propriété effective.

La plupart des provinces n'ont pas encore mis en œuvre cette initiative, mais la Colombie-Britannique, oui, et ses exigences sont déjà entrées en vigueur.

Les propriétaires de biens immobiliers en Colombie-Britannique assisteront aussi bientôt à la création d'un registre de leurs biens consultable par le public en vertu de la LOTA. En application de cette loi, ces registres de la propriété effective ne sont accessibles qu'à certains groupes, du moins pour l'instant. En vertu de règles adoptées récemment par le Québec, les contrats de prête-nom doivent être divulgués aux autorités fiscales (comme l'a indiqué un [article de 2019](#) (en anglais) du *Canadian Tax Focus*). Il reste à voir si d'autres provinces adopteront des exigences similaires.

Les personnes concernées par l'imposition des fiducies sont sans doute au courant des exigences de déclaration élargies proposées dans le projet de loi de 2018. Telles qu'elles ont été proposées à l'origine, ces règles exigeraient la divulgation de l'identité de tous les fiduciaires, bénéficiaires et constituants de la fiducie; et de chaque personne (comme un « protecteur ») qui a la capacité d'exercer un contrôle sur les décisions du fiduciaire. Dans le budget fédéral de 2019, le ministère des Finances a déclaré que les règles étaient en cours de révision pour répondre aux préoccupations importantes soulevées par les parties prenantes, notamment par le [comité mixte](#). À ce jour, le ministère des Finances n'a fait aucun nouveau commentaire à savoir si l'application de ces exigences sera retardée au-delà de l'application prévue précédemment pour les années d'imposition terminées à compter du 31 décembre 2021.

Mais ça ne pourrait pas arriver ici!

Je vais m'écartier un peu des frontières du Canada pour m'intéresser à la nation d'où vient notre propre régime juridique (sauf au Québec). Pour ceux qui pensent que des exigences claires en matière de protection de la vie privée dans le domaine financier limiteront la mise en œuvre de mesures de transparence, il peut être éclairant d'examiner le [site Web](#) du registre des entreprises (*Companies House*) du Royaume-Uni.

En cliquant sur le lien « *Find company information* », on peut chercher le nom d'une société au hasard et obtenir une liste de sociétés. Ensuite, le lecteur peut accéder à des renseignements sur la société, tels que l'adresse du siège social, la nature de l'entreprise, ses dirigeants et les personnes exerçant un contrôle important (y compris leur nationalité, leur pays de résidence, les autres sociétés dans lesquelles ils ont exercé des fonctions — un poste d'administrateur, par exemple — et même leurs mois et année de naissance), ainsi qu'aux informations financières de l'entreprise. Ces informations sont disponibles même

pour les petites entreprises privées. Je sais que ces renseignements sont accessibles depuis des décennies (autrement qu'en ligne) et que cette transparence est considérée comme allant de soi au Royaume-Uni.

Communication des informations liées à la SSUC : Un petit pas?

En général, il y a très peu de situations dans lesquelles l'ARC peut divulguer des renseignements des contribuables, et des pénalités élevées peuvent être imposées à un fonctionnaire qui ne respecte pas ces restrictions. Une exception à la norme généralement élevée de confidentialité des renseignements des contribuables a toutefois été introduite avec la mise en œuvre de la Subvention salariale d'urgence du Canada (SSUC), qui a été conçue pour aider les entreprises touchées par la pandémie actuelle.

Bien que les détails de la SSUC aient évolué depuis sa promulgation en avril 2020, la législation a toujours prévu ce qui suit : « Le ministre peut communiquer au public, ou autrement mettre à sa disposition, de la façon qu'il estime indiquée, le nom de toute personne ou société de personnes qui a fait une demande [pour la SSUC]. » En d'autres termes, l'ARC peut divulguer le nom de chaque demandeur de la SSUC (et de la nouvelle Subvention d'urgence du Canada pour le loyer [SUCL], en vertu du projet de loi C-9, qui est devenu loi en novembre 2020). Parce que « le particulier ayant la responsabilité principale des activités financières de l'employeur » doit fournir une attestation pour chaque demande de SSUC, ce particulier doit reconnaître « que les règles concernant la SSUC autorisent l'ARC à publier les noms des personnes ayant fait une demande ». J'avoue que je serais curieux de savoir combien de personnes parmi celles qui signent ces formulaires, probablement à plusieurs reprises, sont pleinement conscientes de cet élément du programme. Une attestation similaire requise pour les demandes de SUCL implique également une reconnaissance du pouvoir de l'ARC de publier les noms des demandeurs de la SUCL.

À la [question 35](#) de son document [Foire aux questions](#), l'ARC indique qu'elle est autorisée « à communiquer au public le nom de tout employeur admissible qui présente une demande pour la subvention salariale. L'ARC fournira une mise à jour concernant la publication en temps opportun d'une liste ou d'un registre des employeurs qui ont demandé la subvention ». Dans un [webinaire](#) de CPA Canada avec l'ARC daté du 26 octobre 2020, Costa Dimitrakopoulos, directeur général à la Direction générale de la politique législative de l'ARC, a indiqué que la mise en place de la base de données de « recherche des employeurs ayant demandé la SSUC » sera bientôt terminée. Cette base de données indiquera uniquement le nom des employeurs qui ont reçu la SSUC (et non ceux qui en ont simplement

fait la demande) et sera consultable par le grand public. Les informations concernant, par exemple, le nombre d'employés de l'employeur ou le montant demandé ou reçu par l'employeur ne peuvent être divulguées.

Je n'ai connaissance d'aucune déclaration officielle expliquant la raison d'être de cette mesure de transparence inhabituelle. Je trouve quelque peu ironique que l'objectif d'une disposition visant à améliorer la transparence reste entouré de mystère.

Le bon, la brute et le truand

Contrairement aux autres mesures de transparence dont il est question dans le présent bulletin, le fait de nommer les demandeurs (ou les bénéficiaires) de la SSUC n'aide pas l'ARC à avoir accès aux renseignements des contribuables, puisque les contribuables ont présenté leur demande à l'ARC. Depuis le début de la pandémie, le ministère des Finances n'a pas fourni de notes explicatives sur la législation relative à la SSUC.

Dans le webinaire susmentionné de CPA Canada avec l'ARC, M. Dimitrakopoulos a indiqué que la base de données assurerait la transparence pour la population canadienne quant à la manière dont l'argent de leurs impôts a été dépensé pour maintenir les emplois et assurer la réembauche de la main-d'œuvre, et découragerait également la non-conformité. Les statistiques, qui sont maintenant à jour au 22 novembre 2020, indiquent près de 1,7 million de demandes et plus de 50 milliards de dollars versés. Il est clair que d'importants fonds publics ont été consacrés au programme.

L'argument selon lequel le public a le droit de savoir comment l'argent de ses impôts est dépensé a un certain poids. Cela dit, une part importante des fonds publics est consacrée à de nombreux autres programmes qui n'ont pas ce type de transparence.

Selon les statistiques en date du 4 octobre 2020, la PCU a versé plus de 81,6 milliards de dollars à près de 9 millions de demandeurs. Bien entendu, ce programme est très différent de la SSUC; un bénéficiaire ne peut pas recevoir plus de 14 000 \$ au total. En outre, les attentes en matière de protection des renseignements personnels ont toujours été beaucoup plus élevées pour les particuliers que pour les entreprises. Ainsi, le fait que les bénéficiaires de la PCU et des autres prestations de soutien du revenu pour les particuliers liées à la COVID-19 ne soient pas nommés publiquement n'est ni surprenant ni contraire aux politiques de divulgation des bénéficiaires de la SSUC.

Au 26 novembre 2020, le Compte d'urgence pour les entreprises canadiennes (CUEC) avait distribué plus de 30 milliards de dollars à plus de 750 000 entreprises. Pourquoi ces prêts partiellement remboursables ne seraient-ils pas soumis à la même politique de divulgation

que les autres programmes de prestations, étant donné qu'ils constituent également des fonds d'aide liés à la COVID-19 versés par les contribuables canadiens aux entreprises canadiennes? Les arguments en faveur de la transparence semblent tout aussi percutants pour ce programme, et les préoccupations en matière de protection de la vie privée semblent similaires.

Qu'en est-il des autres programmes, tels que le programme de recherche scientifique et développement expérimental (qui reçoit plus de 3 milliards de dollars chaque année)? Dans le cadre de divers programmes d'incitatifs fiscaux, ni les demandeurs ni les bénéficiaires de prestations ne sont assujettis à une obligation de divulgation. Il est peut-être plus exact de dire qu'ils ne le sont pas *encore*. Est-ce que la divulgation des informations relatives à la SSUC pourrait laisser présager une plus grande transparence (ou, selon le point de vue qu'on adopte, une plus grande réduction de la confidentialité et du respect de la vie privée des contribuables) en ce qui concerne les subventions, qu'elles soient accordées par l'entremise du système fiscal ou autrement? Le droit du public de savoir qui bénéficie de l'argent des contribuables semble être un argument convaincant en faveur de la divulgation, mais le compromis en ce qui a trait à la confidentialité des informations des contribuables qui en résulte est-il acceptable?

Certaines entreprises, selon des commentateurs, se sont peut-être abstenues de demander la SSUC — alors qu'elles en avaient cruellement besoin et que cela aurait préservé des emplois — parce qu'elles craignaient de recevoir une publicité négative si elles étaient nommées. Nous savons que les bénéficiaires seront nommés, car il est clair que leur identité sera accessible dans la base de données consultable prévue.

D'autres entreprises, en raison des pressions concurrentielles, peuvent vouloir préserver la confidentialité des données relatives à leur situation financière. Les entreprises nommées — et donc publiquement connues pour avoir des revenus qui ont baissé (la baisse des revenus est une condition d'admissibilité de base à la SSUC) — deviendront-elles les cibles d'offres publiques de rachat? Par ailleurs, le fait qu'une entreprise soit exclue de la base de données pourrait-il devenir problématique si les clients, les fournisseurs ou les employés considèrent que cela signifie que l'entreprise n'est pas touchée par les souffrances économiques généralisées causées par la pandémie? L'absence d'un employeur de la liste des bénéficiaires pourrait être utilisée dans les négociations collectives et servir à générer une publicité négative pour les organisations qui pourraient sembler avoir profité de la pandémie. Il est également important de noter à cet égard

que, pour les périodes ultérieures du programme, même une légère baisse des revenus permettra de présenter une demande.

Bien sûr, certains commentateurs ont laissé entendre que cette divulgation pourrait être déployée comme une tactique de dénonciation. Ils avancent que le gouvernement, ou d'autres parties qui ont accès aux noms des demandeurs, peuvent pointer du doigt de grandes organisations dont les états financiers sont de notoriété publique et contester que leur situation financière fût si désastreuse qu'elles aient besoin d'un financement public. D'autres pourraient critiquer les organisations qui ont choisi de ne pas demander cette aide, en faisant valoir qu'elles auraient pu mieux protéger leur main-d'œuvre des conséquences financières de la pandémie, ou qu'elles auraient pu améliorer les bénéfices de leurs actionnaires, en présentant des demandes pour ces fonds. Peut-être aussi que l'obtention de fonds publics au titre de la SSUC pourrait être utilisée pour blâmer certaines organisations d'utiliser des stratégies de planification fiscale types, agressives ou en apparence abusives. (Pour une discussion des questions liées à la SSUC, voir [cet article](#) (en anglais) dans *Advisor's Edge*.)

La disposition limite la divulgation aux noms des demandeurs de la SSUC. Cependant, la décision de l'ARC de ne divulguer que les noms de ceux dont la demande a été acceptée pourrait être considérée comme donnant lieu à une divulgation plus importante qu'il n'était prévu. Une liste complète des demandeurs aurait laissé planer un doute sur les demandeurs ayant réellement obtenu la subvention. L'exclusion de ceux dont les demandes ont été rejetées signifie que les « méchants » (par exemple ceux qui ont demandé des prestations auxquelles ils n'avaient pas droit) ne seront pas nommés. La pertinence de l'approche dépend de l'objectif de cette divulgation — un objectif que ni le Parlement ni le ministère des Finances n'ont divulgué.

Conclusion

Tout bien considéré, je perçois des arguments valables à la fois pour et contre les divulgations publiques de cette nature. Sans arriver à une conclusion définitive, je pense qu'il y a eu un changement dans l'équilibre entre, d'une part, le droit des particuliers et des entreprises au respect de la vie privée et à la confidentialité de leurs informations fiscales et autres informations financières et, d'autre part, le droit du grand public à la transparence du système fiscal et de l'utilisation des fonds publics pour soutenir les entreprises et les autres contribuables.

Dans cette perspective, je crois que l'équilibre approprié devrait faire l'objet d'une discussion et d'un débat publics, avec un examen et une évaluation rationnels et détaillés des points de vue de toutes les parties prenantes. Un débat

public et transparent sur la question de la divulgation des renseignements des contribuables contribuerait à l'élaboration d'une approche cohérente. Modifier l'équilibre entre vie privée et transparence par une disposition en apparence mineure, enfouie dans une mesure d'aide d'urgence — une mesure d'aide si urgente qu'elle est passée de la première lecture à la sanction royale en l'espace d'une seule journée — n'est pas, du moins à mon avis, la meilleure approche du point de vue de la politique publique. ■

DCA 6 ou la recherche de la transparence

Marja de Best, Loyens & Loeff

La transparence fiscale est l'un des principaux piliers du programme de la Commission européenne visant à lutter contre l'évasion fiscale et à garantir une fiscalité plus équitable au sein de l'Union européenne (UE). Afin d'améliorer l'échange de renseignements et la coopération entre les États membres de l'UE, la directive sur la coopération administrative (DCA) a été modifiée pour mettre en œuvre, notamment, la norme commune de déclaration (DCA 2) et l'échange automatique d'informations pour les déclarations pays par pays (DCA 4).

Dans le présent article, je me concentre sur les règles relatives à l'obligation déclarative (ROD) en Europe. Inspirée par l'action 12 du projet BEPS, la DCA a été modifiée pour mettre en œuvre les ROD qui s'appliquent aux intermédiaires et, dans certains cas, aux contribuables, ce qui a donné le régime de la DCA 6. Les règles de ce régime exigent la déclaration d'informations sur des dispositifs transfrontières de planification fiscale à caractère potentiellement agressif et des dispositifs conçus pour contourner d'autres obligations déclaratives. Les règles prévoient également l'échange automatique des informations déclarées entre les États membres. Comme il est expliqué ci-dessous, les règles de la DCA 6 couvrent un large éventail de situations, qui peuvent englober non seulement les dispositifs agressifs, mais aussi les opérations commerciales ordinaires. Les règles sont également vagues et sujettes à différentes interprétations entre les États membres, les intermédiaires et les contribuables, ce qui ouvre la voie à une réelle incertitude quant à leur champ d'application.

L'objectif du régime de la DCA 6 est d'améliorer le bon fonctionnement du marché intérieur de l'UE (c'est-à-dire le marché des États membres de l'UE, dans son ensemble) en décourageant la planification fiscale transfrontière à caractère agressif. Les administrations fiscales ont besoin d'informations sur les dispositifs fiscaux transfrontières à

caractère potentiellement agressif afin de réagir rapidement aux pratiques fiscales dommageables et de combler les lacunes par la législation ou en procédant à l'évaluation des risques et à des vérifications fiscales. Comme ces dispositifs sont soumis à des modifications et à des ajustements constants, la DCA 6 ne définit pas la notion de « dispositif de planification fiscale à caractère potentiellement agressif ». Ces dispositifs sont plutôt identifiés par certaines caractéristiques, ou « marqueurs », c'est-à-dire des caractéristiques associées à l'évitement fiscal ou aux pratiques fiscales abusives. En effet, hormis le préambule, aucune orientation ou clarification spécifique de l'UE n'a été publiée avec la DCA 6. Seuls quelques documents de discussion concernant la directive, avec des orientations non contraignantes, sont disponibles.

La DCA 6 a été adoptée en 2018. Depuis lors, les États membres ont publié quelques clarifications, mais de nombreux éléments du régime restent à définir. Un certain nombre de publications récentes ont

- comparé les différentes applications de la DCA 6 par les États membres (voir Polonska, *European Taxation* [2020] 60:10);
- mis en évidence les nombreuses incertitudes qui entourent le régime (voir Peeters et Vanneste, *World Tax Journal* [2020] 12:3); et
- analysé la compatibilité du régime avec le droit primaire de l'UE (voir Blum et Langer, *European Taxation* [2019] 59:6).

Dans le cadre de la DCA 6, il faut répondre aux questions suivantes de manière séquentielle afin de déterminer si la déclaration d'un dispositif est nécessaire :

- 1) Existe-t-il un dispositif (tel qu'une action, une opération ou un accord qui peut comprendre plusieurs étapes)?
- 2) Dans l'affirmative, s'agit-il d'un dispositif transfrontière?
- 3) Le dispositif transfrontière doit-il être déclaré au motif qu'il présente certains marqueurs, indiqués ci-dessous, et qu'il satisfait au critère de l'« avantage principal »?
- 4) Dans l'affirmative, qui doit déclarer les informations, où et quand?

Certaines des principales caractéristiques de ces questions sont examinées ci-dessous.

Marqueurs : Une mosaïque d'interprétations

La liste des marqueurs est conçue pour limiter les opérations soumises à déclaration à celles qui présentent des caractéristiques tendant à indiquer une planification fiscale agressive. Ces marqueurs comprennent des notions telles que la « conversion des revenus », les

« régimes fiscaux préférentiels » et le « bénéfice avant intérêts et impôts » (BAII), qui laissent chacune place à l'interprétation. En outre, la portée de « participants au dispositif » peut varier et donc affecter l'application d'un marqueur.

Le marqueur B2 porte principalement sur la conversion des revenus en catégories de revenus exonérés d'impôt ou assujettis à un impôt réduit. Ce marqueur peut comprendre l'abandon d'une créance, la réception par une société de liquidités qu'elle investit ensuite dans un titre exonéré d'impôt, le choix de racheter des actions au lieu de distribuer un dividende ou, éventuellement, l'interposition ou la suppression d'une société de portefeuille.

Le marqueur C4 vise les transferts d'actifs qui impliquent une différence importante dans les montants à payer entre les juridictions. Dans le cas où un gain réalisé ou imputé sur un transfert d'actions est exonéré pour le cédant, un État membre de l'UE peut décider de ne pas appliquer ce marqueur si l'exonération résulte du fonctionnement normal de la législation fiscale et est conforme à l'intention des politiques de la législation. Mais si, par exemple, un transfert d'actions n'est pas pris en compte aux fins de la fiscalité américaine, un autre État membre peut estimer qu'il s'agit d'un motif de déclaration en vertu du marqueur C4. En outre, le transfert d'un actif entre deux filiales non européennes d'une société de portefeuille de l'UE peut être soumis à déclaration dans le pays de la société de portefeuille européenne (même si l'on ne voit pas clairement en quoi cela fausse le bon fonctionnement du marché intérieur de l'UE).

Enfin, prenons l'exemple du marqueur E3, qui traite des transferts transfrontières de fonctions et/ou de risques et/ou d'actifs au sein d'un groupe qui ont une incidence spécifique sur le BAII. Certains États membres pourraient interpréter la portée de ce marqueur comme incluant les fusions et les scissions (même celles qui bénéficient d'un report d'impôt en vertu de la directive de l'UE sur les fusions), les scissions-distributions, les liquidations, les migrations et les transferts d'actions européennes entre deux parties hors UE. D'autre part, les États membres peuvent exclure certaines liquidations, certaines PME et certaines migrations transfrontières qui impliquent un établissement stable demeurant dans l'État de départ. Dans le calcul du BAII, les règles comptables devraient, en principe, prévaloir; par conséquent, la détermination de la nécessité de déclarer un dispositif transfrontière en vertu du marqueur E3 peut dépendre des normes comptables utilisées par les parties concernées.

Afin de limiter la définition de dispositifs soumis à déclaration, certains marqueurs (B2, par exemple, mais pas C4 ou E3) prévoient l'obligation de déclarer un dispositif uniquement si le critère de l'avantage principal est satisfait. Un dispositif répond au critère de l'avantage principal

si l'un des principaux avantages auquel une personne peut raisonnablement s'attendre à tirer d'un dispositif est l'obtention d'un avantage fiscal. Un certain nombre d'États membres estiment que le critère de l'avantage principal n'est pas satisfait si l'avantage fiscal découlant du dispositif est conforme à l'intention des politiques de la législation concernée. Dans ce cas, il n'est pas nécessaire de déclarer le dispositif, même si l'avantage fiscal est un des principaux avantages du dispositif.

Intermédiaires : Qui déclare quoi?

En principe, l'obligation déclarative incombe à tout intermédiaire impliqué dans le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. Si plusieurs intermédiaires sont impliqués, chacun d'entre eux est tenu de revoir le dispositif et le fera sur la base de la mise en œuvre des marqueurs et du critère de l'avantage principal de leurs pays respectifs. Différents intermédiaires peuvent parvenir à des conclusions différentes quant à l'opportunité de déclarer un dispositif. L'un des intermédiaires peut être tenu de déclarer le dispositif dans sa propre juridiction, même si les autres concluent que le dispositif n'est pas à déclarer. La portée de la signification du terme « dispositif » dans la juridiction nationale de cet intermédiaire déterminera par la suite les opérations à inclure et la portée des informations divulguées.

Qualité de l'information et incidence des déclarations

Ces ROD ont un coût pour les contribuables et les intermédiaires, qui sont confrontés à un fardeau lié à l'observation accru et à une réduction de la protection de la vie privée et des données. Ce coût devrait être justifié par les avantages, pour les administrations fiscales, de disposer de meilleurs renseignements et d'être mieux à même de répondre aux risques de pratiques fiscales abusives.

Mais ces règles leur donneront-elles une idée précise de la planification fiscale entreprise dans leurs juridictions respectives et des contribuables impliqués dans une planification fiscale agressive? Le large champ d'application de la DCA 6 entraînera probablement la déclaration d'un grand nombre d'opérations. Celles-ci comprendront de nombreuses opérations commerciales ordinaires, englobées par exemple par le marqueur E3. Compte tenu des nombreuses interprétations différentes parmi les États membres et de l'incertitude quant à la signification de nombreux termes non définis, la déclaration sera probablement incohérente. En conséquence, les informations communiquées et échangées pourraient être de mauvaise qualité, ce qui en fera un support moins fiable pour toute conclusion et action visant à remédier aux

dispositifs signalés. Dans le rapport définitif de l'action 12 du projet BEPS, l'OCDE a fait observer que le manque de clarté des règles pourrait avoir pour conséquence que les administrations fiscales reçoivent des informations non pertinentes ou de mauvaise qualité, et pourrait nuire à l'efficacité du régime de communication obligatoire d'informations.

En outre, la portée d'un marqueur ou du critère de l'avantage principal variera en fonction des diverses approches interprétatives des différents États membres, ce qui entraînera des déclarations de dispositifs incohérentes d'un pays à l'autre. Avec de telles informations divulguées de manière incohérente, il y a un risque que certains types de dispositifs dans certains pays, ainsi que certains intermédiaires et contribuables (dont l'identité est divulguée en relation avec chaque dispositif déclaré), soient soulignés de manière disproportionnée.

L'obligation de déclarer un dispositif, comme on peut le lire dans le commentaire de l'UE, ne sous-entend pas nécessairement que le dispositif est nuisible; seulement qu'il mérite d'être examiné. Toutefois, le préambule de la DCA 6 fait référence aux « dispositifs pouvant conduire à l'évasion et la fraude fiscales », à des « pratiques de planification fiscale agressive » et à des « signes manifestes d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives ». Certaines administrations fiscales percevront un dispositif déclaré comme signifiant la présence réelle d'une planification agressive plutôt que comme une simple « indication » qu'une telle planification peut exister. Les informations divulguées permettront de mieux cibler les vérifications des administrations fiscales, mais il existe un risque que ces administrations abordent la vérification avec un niveau de méfiance injustifié compte tenu des informations communiquées.

Dans l'ensemble, en raison de la formulation vague de la directive et des approches différentes des États membres à l'égard du régime, il n'existe pas d'approche uniforme du marché intérieur de l'UE, et les coûts et les avantages ne sont pas systématiquement équilibrés entre les États membres. En effet, les règles peuvent avoir pour effet de rendre les « règles du jeu » de l'UE moins équitables pour les contribuables des différents États membres.

Pour l'avenir

La DCA 6 fait désormais partie de l'ensemble croissant des obligations de conformité. En raison de divers facteurs — l'effet rétroactif du régime (qui s'applique à compter de 2018), l'accumulation progressive d'informations sur son fonctionnement et la prolongation des délais de déclaration jusqu'en 2021 pour certains États membres — de nombreuses opérations passées et récentes sont encore en cours de traitement. Les intermédiaires et les

contribuables continuent d'évaluer les obligations de déclaration et de documenter les raisons pour lesquelles un dispositif spécifique doit ou non être déclaré.

Il convient de clarifier davantage la portée des obligations de déclaration. Cela permettra d'accroître l'efficacité des ROB, d'améliorer la certitude fiscale et de réduire le fardeau lié à la conformité pour les intermédiaires et les contribuables. Les différents États membres doivent parvenir à une approche plus uniforme en alignant leurs orientations et leurs interprétations. Pour réduire la déclaration non pertinente des opérations commerciales ordinaires, le critère de l'avantage principal pourrait être appliqué à plus de marqueurs, tels que l'E3. La nécessité de ce dernier ajustement a déjà été évoquée.

Juillet 2022 sera la première occasion pour les États membres et la Commission européenne de modifier la DCA 6. En attendant, les initiatives de clarification devront venir des États membres. Peut-être une meilleure uniformité pourra-t-elle être obtenue, étant donné que les administrations fiscales des États membres restent en contact les unes avec les autres et se sont récemment réunies pour discuter des questions liées à la DCA 6. ■

©2020, La Fondation canadienne de fiscalité. Tous droits réservés. Toute demande de reproduction ou copie, sous quelque forme ou par quelque moyen, de toute partie de la présente publication pour distribution doit être adressée par écrit à la Fondation canadienne de fiscalité, 145, Wellington Street West, bureau 1400, Toronto, Canada M5J 1H8; courriel : permissions@ctf.ca.

Publié trimestriellement.

En publiant *Perspectives on Tax Law & Policy* et *Perspectives en fiscalité et en politique fiscale*, la Fondation canadienne de fiscalité et Jeffrey Trossman, ne fournissent aucun conseil ou avis professionnel. Les commentaires contenus dans la présente publication représentent l'opinion des auteurs et non pas nécessairement celle de la Fondation canadienne de fiscalité ou de ses membres. Les lecteurs sont priés de consulter leurs conseillers professionnels avant de prendre quelque action en se fondant sur l'information contenue dans la présente publication.