

Le 5 avril 2022

Monsieur Trevor McGowan
Directeur principal
Division de la législation de l'impôt
Direction de la politique de l'impôt
Ministère des Finances du Canada
90, rue Elgin
Ottawa (Ontario) K1A 0G5

Courriel : Consultation-Legislation@fin.gc.ca

Objet : Propositions visant les traitements fiscaux incertains

Monsieur,

Veillez trouver ci-joint un mémoire exposant les commentaires et les recommandations de Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada) sur les propositions législatives visant les traitements fiscaux incertains publiées le 4 février 2022. Il convient de noter que le Comité mixte sur la fiscalité de l'Association du Barreau canadien et de CPA Canada soumettra séparément son mémoire sur les mesures proposées en ce qui concerne les opérations à déclarer et les opérations à signaler.

Comme toujours, nous espérons que nos commentaires seront pris en considération et vous seront utiles. Nous serons heureux d'en discuter plus à fond avec vous et de répondre aux questions que vous pourriez avoir à leur sujet.

Veillez agréer, Monsieur, mes salutations distinguées.



Bruce Ball, FCPA, FCA, CFP
Vice-président, Fiscalité, CPA Canada
Tél. : 416-204-3935
Courriel : bball@cpacanada.ca

Traitements fiscaux incertains à déclarer

Introduction

Le présent mémoire expose nos commentaires et recommandations sur les propositions législatives visant les traitements fiscaux incertains publiées le 4 février 2022. Il convient de noter que le Comité mixte sur la fiscalité de l'Association du Barreau canadien et de CPA Canada (le « Comité mixte ») soumettra séparément son mémoire sur les mesures proposées en ce qui concerne les opérations à déclarer et les opérations à signaler.

Le 30 mars 2017, la Cour d'appel fédérale (CAF) a rendu sa décision dans l'affaire *BP Canada Energy Company c. Canada (Revenu national)*¹, accueillant l'appel de BP Canada et annulant la décision de la Cour fédérale. BP Canada interjetait appel d'une décision rendue le 5 juin 2015 par la Cour fédérale, dans laquelle celle-ci lui ordonnait de fournir au ministre l'accès à certains de ses documents de travail sur l'impôt couru (DTIC). Les DTIC sont des documents comptables internes préparés par les sociétés cotées à des fins d'information financière. Ils révèlent généralement les positions fiscales incertaines adoptées par les sociétés cotées dans leurs déclarations de revenus et peuvent contenir des avis quant à l'issue probable d'une contestation éventuelle par le ministre. Les DTIC prévoient aussi la constitution de provisions dans le but d'assurer des états financiers justes et fiables.

Étant donné l'incidence potentielle de cette décision sur l'intérêt public, CPA Canada a demandé et obtenu la qualité d'intervenant devant la CAF. Dans ses déclarations prononcées devant la Cour le 21 février 2017, CPA Canada n'a adopté aucune position sur le fond de l'affaire ni sur les arguments présentés par les parties. CPA Canada voulait plutôt veiller à ce que le tribunal prenne en compte les faits et arguments pertinents pour rendre sa décision, puisque cette dernière a une incidence sur la profession et sur notre mandat d'agir dans l'intérêt public. Dans le mémoire des faits et du droit déposé devant la CAF, nous avons souligné l'importance d'atteindre un juste équilibre entre les éléments suivants :

- a) l'exercice légitime des pouvoirs de vérification de l'Agence du revenu du Canada (ARC) en vertu desquels celle-ci doit avoir le droit d'obtenir des renseignements objectifs;
- b) la nécessité que les sociétés divulguent à leurs auditeurs externes tous les risques fiscaux dans le contexte de leurs obligations en matière d'information financière afin que les auditeurs puissent s'acquitter des responsabilités qui leur incombent dans l'intérêt de la population canadienne;
- c) l'attente légitime que les renseignements subjectifs ne sont pas des renseignements qui se rapportent généralement ou qui pourraient se rapporter au type de renseignements exigés en vertu de l'article 231.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu (la Loi)*.

¹ 2017 CAF 61.



Comme le résume notre mémoire des faits et du droit, notre principale préoccupation vient de ce que l'ordonnance de la Cour fédérale pourrait être utilisée pour obtenir des renseignements subjectifs auprès des contribuables et des CPA. Sur le plan de l'intérêt public, l'accès intégral aux DTIC et la communication des risques fiscaux subjectifs dont ils font état ne peuvent que nuire au fonctionnement efficient des marchés financiers et aux opérations commerciales légitimes. Essentiellement, la possibilité que l'ARC prenne connaissance d'avis subjectifs sur les risques fiscaux sans aucune garantie pourrait dissuader les sociétés de préparer de telles analyses.

Dans son mémoire des faits et du droit, CPA Canada a proposé une approche susceptible de favoriser la conformité avec l'article 231.1 et les principes directeurs mentionnés précédemment : la présentation de toutes les opérations pouvant avoir une incidence significative sur la dette d'une société, sans indiquer l'importance des risques fiscaux associés à l'une ou l'autre de ces opérations. Autrement dit, les sociétés fourniraient une « liste des opérations significatives ». Dans le cadre de notre proposition, nous avons aussi précisé que, pour respecter les règles d'ordre public, il ne doit y avoir aucune exigence de divulguer les évaluations subjectives des risques à l'ARC, que ce soit au moyen de la présentation de la liste d'enjeux ou autrement.

Les propositions en matière de traitements fiscaux incertains sont incompatibles avec l'approche proposée dans notre mémoire des faits et du droit, étant donné que les sociétés déclarantes seront tenues de fournir au fisc des informations détaillées sur les traitements fiscaux incertains inscrits dans les états financiers de référence. Les sociétés devront donc signaler les enjeux précis qui, à leur avis, devraient être comptabilisés après l'évaluation subjective des risques. Même si le paragraphe 237.5(7) proposé précise que la production, par une société, d'une déclaration de renseignements relativement à un traitement fiscal incertain à déclarer conformément au paragraphe 237.5(2) proposé ne constitue pas la reconnaissance, par le contribuable, que le traitement fiscal n'est pas conforme à la loi, nous demeurons préoccupés par la possibilité que l'ARC considère une telle déclaration comme un aveu de « point faible » du contribuable et la traite comme telle.

Pour les raisons mentionnées dans le mémoire des faits et du droit, nous craignons donc que l'adoption des dispositions proposées compromette la divulgation, par les sociétés, de l'ensemble de leurs risques fiscaux à leurs auditeurs externes dans le contexte de leurs obligations en matière d'information financière. Par conséquent, les auditeurs ne seraient pas en mesure de s'acquitter des responsabilités qui leur incombent dans l'intérêt de la population canadienne.

Outre l'identification des traitements fiscaux incertains, les règles doivent clairement établir qu'il n'y aura aucune autre exigence de divulguer des renseignements subjectifs, comme les raisons qui font qu'un traitement est considéré comme incertain. Dans la mesure où les renseignements factuels exigés ont été communiqués, il ne devrait pas être nécessaire de divulguer des renseignements subjectifs.

Recommandations – À notre avis, les règles en matière de déclaration proposées peuvent avoir une incidence négative sur la façon dont les sociétés traitent avec leurs auditeurs externes, ce qui peut donner lieu à des préoccupations à l'égard de l'information financière. Nous estimons que d'autres méthodes permettent de fournir les informations supplémentaires pertinentes à l'ARC et que ces méthodes doivent faire l'objet d'un examen plus poussé.

Sinon, les propositions législatives doivent indiquer clairement que les sociétés déclarantes peuvent satisfaire aux exigences de déclaration relatives à chacune des positions fiscales incertaines en ne fournissant que des renseignements factuels, et qu'elles ne sont pas tenues de divulguer des renseignements subjectifs autres que l'identification de chaque traitement fiscal incertain. En raison de l'importance que revêt le système d'information financière pour la population canadienne, nous estimons que ces règles doivent être intégrées dans la loi et non établies à titre de politiques administratives dont l'application est sujette au pouvoir discrétionnaire de l'ARC.

Le reste du présent mémoire fournit des commentaires plus précis sur les dispositions proposées en matière de traitements fiscaux incertains et comporte des renvois aux sources clés suivantes : les propositions législatives visant les traitements fiscaux incertains, les *Notes explicatives sur les propositions législatives relatives à la Loi de l'impôt sur le revenu et à d'autres textes législatifs* (les « Notes explicatives »), publiées le 4 février 2022, et le document d'information sur les règles de divulgation obligatoire (le « Document d'information »), publié le 4 février 2022.

Considérations particulières concernant l'avant-projet de loi

Incertitude quant à la portée du terme « traitement fiscal incertain »

La définition de « traitement fiscal incertain à déclarer » d'une société déclarante pour une année d'imposition se trouve au paragraphe 237.5(1) proposé de la *Loi* et se lit comme suit : « Le traitement fiscal d'une société pour une année d'imposition à l'égard duquel une incertitude est reflétée dans les états financiers de référence de la société pour l'année. »

De plus, au paragraphe 237.5(1) proposé de la *Loi*, on peut lire la définition suivante de « traitement fiscal » d'une société : « Le traitement d'une société, relativement à une opération, ou une série d'opérations, que la société utilise, ou prévoit utiliser, aux fins d'une déclaration de revenus ou d'une déclaration de renseignements (ou utiliserait aux fins d'une déclaration de revenus ou d'une déclaration de renseignements si l'une de ces déclarations était produite) et comprend la décision de la société de ne pas inclure un montant donné dans sa déclaration de revenus ou sa déclaration de renseignements. »

Nous voulons présenter des commentaires sur plusieurs questions soulevées au sujet de la portée de la notion de traitement fiscal incertain à déclarer :

a) Seuls les enjeux liés à l'impôt sur le revenu au Canada doivent être à déclarer

En général, les règles semblent s'appliquer à un montant incertain relativement à l'impôt sur le revenu (par exemple, on mentionne l'obligation de produire une déclaration de revenus conformément à l'article 150, les règles sont énoncées dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, et la nature des renvois et des exemples présentés dans les Notes explicatives et le Document d'information).

Cependant, la définition de « traitement fiscal incertain à déclarer » se rapporte à l'impôt en général. De plus, elle n'offre aucune précision (de nombreux types d'impôts peuvent avoir une incidence sur la déclaration de revenus, bien que cette incidence soit fort probablement indirecte). Par conséquent, on ne sait pas exactement comment les impôts autres que l'impôt sur le revenu au Canada sont touchés par l'obligation de déclarer.

Prenons par exemple une situation où une société canadienne a une incertitude quant à une position fiscale, mais l'enjeu sous-jacent a trait à un pays autre que le Canada. Le traitement fiscal incertain se reflète dans les états financiers de référence au Canada et pourrait avoir une incidence indirecte sur la déclaration de revenus au Canada. Selon le libellé actuel des propositions, on ne sait trop si cette incertitude doit être divulguée même s'il s'agit d'un enjeu fiscal étranger.

Des préoccupations ont aussi été soulevées en ce qui a trait aux traitements fiscaux incertains qui se reflètent dans les états financiers consolidés d'une société multinationale. Le libellé actuel pourrait donner à penser que l'obligation de déclarer exige la déclaration, à l'ARC, des traitements fiscaux incertains à l'échelle mondiale.

Recommandation – La définition proposée de « traitement fiscal incertain à déclarer » doit être amendée pour établir clairement que l'obligation de déclarer ne s'applique qu'aux enjeux liés à l'impôt sur le revenu au Canada dont l'incertitude se reflète dans les états financiers de référence.

b) Traitements fiscaux incertains non visés par IFRIC 23

Dans les commentaires sur la définition de « traitement fiscal incertain à déclarer » et de « traitement fiscal » formulés dans les Notes explicatives, le ministère des Finances du Canada a précisé que le sens de « traitement fiscal » « s'inspire largement des définitions de "traitement fiscal" et de "traitement fiscal incertain" prévues dans l'Interprétation IFRIC 23, telle qu'elle a été élaborée par l'IFRS Interpretations Committee ». De plus, dans un exemple cité par le ministère des Finances du Canada sur la question de savoir si l'incertitude serait considérée comme prise en compte dans les états financiers préparés

conformément aux PCGR américains, on fait référence à l'Accounting Standards Codification (ASC) 740 Income Taxes.

Dans ses commentaires sur la définition de « traitement fiscal incertain à déclarer » et de « traitement fiscal », le ministère des Finances du Canada ne fait pas référence aux passifs incertains qui n'entreraient pas dans le champ d'application d'IFRIC 23 et de l'ASC 740. Par exemple, aucune mention n'est faite des provisions et des passifs éventuels qui auraient été comptabilisés dans les états financiers de référence d'une société en vertu de la Norme comptable internationale (IAS) 37, « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels » des Normes internationales d'information financière (IFRS) ou de l'ASC Topic 450 (Contingencies) en conformité avec les PCGR américains. Il convient de noter qu'IFRIC 23 indique que l'interprétation s'applique à la détermination du bénéfice imposable (de la perte fiscale), des assiettes fiscales, des pertes fiscales inutilisées, des crédits d'impôt inutilisés ou des taux d'imposition dans le cas où il existe une incertitude relative aux traitements fiscaux en vertu d'IAS 12.

Ainsi, il n'est pas clair si un « traitement fiscal incertain à déclarer » ne comprend qu'une incertitude présentée dans les états financiers de référence d'une société à titre de traitement fiscal incertain en vertu des normes d'information financière applicables ou si ce terme comprend aussi toute autre réserve inscrite dans les états financiers de référence d'une société qui se rapporte aux règles figurant dans la *Loi*.

À titre d'exemple, IAS 12 et les règles correspondantes comprises dans les PCGR américains s'appliquent strictement aux enjeux liés à l'impôt *sur le revenu*, ce qui ne correspond pas toujours au sens attribué à ce terme dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Il est possible qu'une société détermine qu'un enjeu fiscal donné n'est pas un enjeu lié à l'impôt sur le revenu (p. ex. ceux qui relèvent de la partie XIII ou de la partie VI) et qu'elle ne le déclare donc pas en tant que traitement fiscal incertain selon IAS 12, mais plutôt en tant qu'éventualité selon IAS 37. Une société peut donc ne pas savoir si elle est tenue de le déclarer ou, dans le cas où elle ne le déclare pas, si elle est sujette à des pénalités ou à une exception au délai de prescription.

Recommandation – Dans les propositions législatives, il faut préciser si un « traitement fiscal incertain à déclarer » ne comprend qu'une incertitude déclarée dans les états financiers de référence d'une société en tant que traitement fiscal incertain en vertu des normes d'information financière applicables ou si ce terme comprend aussi toute réserve supplémentaire inscrite dans les états financiers de référence d'une société qui se rapporte à une position adoptée dans une déclaration de revenus conformément aux règles figurant dans la *Loi*.

c) Aide gouvernementale

Dans les propositions législatives et les Notes explicatives, le ministère des Finances du Canada ne fait pas mention de l'aide gouvernementale reçue qui serait comptabilisée dans les états financiers de référence d'une société selon IAS 20 Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique.

Les subventions publiques, y compris les subventions non monétaires évaluées à la juste valeur qui entrent dans le champ d'application d'IAS 20, ne doivent pas être comptabilisées tant qu'il n'existe pas une assurance raisonnable que l'entité se conformera aux conditions attachées aux subventions et que celles-ci seront reçues.

Dans quelles circonstances, le cas échéant, les sociétés ont-elles l'obligation de déclarer un traitement fiscal incertain à l'égard d'un crédit d'impôt qui entre dans le champ d'application d'IAS 20? Par exemple, si le montant d'un crédit d'impôt régi par la *Loi* et demandé dans une déclaration de revenus est supérieur au montant comptabilisé dans les états financiers audités selon IAS 20 – résultat d'une incertitude liée aux conditions attachées aux crédits d'impôt –, un tel excédent représenterait-il un « traitement fiscal incertain à déclarer » aux fins du paragraphe 237.5(1) proposé?

Recommandation – Le ministère des Finances du Canada doit préciser si une société a l'obligation de déclarer un traitement fiscal incertain relativement à un crédit d'impôt régi par la *Loi* qui entre dans le champ d'application d'IAS 20 et dont le montant intégral demandé n'est pas pris en compte dans les états financiers de référence.

États financiers consolidés et exigences de déclaration

Dans la définition de « traitement fiscal incertain à déclarer », il est question d'un traitement fiscal adopté par la société à l'égard duquel l'incertitude est prise en compte dans les états financiers de référence de la société pour l'année. Les états financiers de référence sont soit les états financiers qui se rapportent uniquement à la société, soit les états financiers consolidés d'un groupe dont la société est membre, selon les circonstances.

Dans la définition de « traitement fiscal », on ne fait mention que de la déclaration de revenus de la société.

On semble présumer que chaque société du groupe consolidé doit présenter ses propres traitements fiscaux incertains à déclarer même si on fait référence au même jeu d'états financiers consolidés pour chaque membre du groupe.

Recommandation – Afin d’offrir plus de certitude, il faut confirmer que seules les sociétés touchées sont tenues de déclarer les enjeux pris en compte dans les états financiers consolidés, et non chacun des membres du groupe consolidé. Si l’enjeu donné n’a aucune incidence sur certaines sociétés du groupe consolidé, celles-ci n’ont pas à effectuer de déclaration.

Sociétés produisant leurs déclarations en monnaie fonctionnelle

La définition de « société déclarante » repose sur le fait qu’une société a des actifs dont la valeur comptable totale est de 50 millions de dollars ou plus à la fin de l’année. L’avant-projet de loi ne fait pas mention de la façon dont cette règle doit s’appliquer aux sociétés qui utilisent une monnaie de déclaration autre que le dollar canadien. Plus particulièrement, il faut préciser comment le seuil de 50 millions de dollars doit être calculé lorsqu’une société évalue les éléments de son bilan dans une monnaie fonctionnelle autre que le dollar canadien. Cette précision sera particulièrement utile aux sociétés qui produisent leurs déclarations aux fins comptables dans une monnaie fonctionnelle autre que le dollar canadien et ont fait le choix en vertu de l’article 261 de la *Loi* de déterminer leurs résultats fiscaux canadiens dans leur monnaie fonctionnelle plutôt qu’en dollars canadiens.

Recommandation – Pour les sociétés qui ont fait le choix en vertu de l’article 261 de la *Loi* de déterminer leurs résultats fiscaux canadiens dans leur monnaie fonctionnelle plutôt qu’en dollars canadiens, nous recommandons que les propositions comprennent une formule simple leur permettant de convertir la valeur des actifs de leur monnaie fonctionnelle en dollars canadiens. Par exemple, le ministère des Finances du Canada pourrait envisager de convertir la valeur des actifs en monnaie fonctionnelle en dollars canadiens au cours de change au comptant à la fin de l’année d’imposition. Étant donné qu’il pourrait être déterminant de savoir si le seuil a été atteint ou non pour appliquer une pénalité, la formule devrait faire partie du texte de loi et devrait être énoncée clairement.

Déclarations multiples

Un traitement fiscal incertain pourrait exister pour une opération ou un événement précis se produisant au cours d’une année donnée. La société continuera sans doute à faire le suivi de l’enjeu et ce dernier continuera d’être pris en compte dans les états financiers de référence jusqu’à ce que l’incertitude cesse d’exister. Si l’enjeu ne donne pas lieu à un traitement fiscal récurrent, il n’est pas clair s’il doit être déclaré annuellement après l’année à laquelle il se rapporte.

Recommandation – La déclaration ne doit être exigée que pour l’année ou les années au cours desquelles il y a une incidence sur le calcul du revenu imposable (de la perte) de la société. En

continuant à devoir déclarer le même enjeu et les mêmes renseignements chaque année, les sociétés refont le travail sans fournir de nouvelles informations à l'ARC. Ce devrait être ainsi même si l'enjeu en question influe sur une déclaration de revenus future en raison du report d'un montant à une autre année d'imposition (par exemple, une perte ou la fraction non amortie du coût en capital).

Comme il est mentionné dans les commentaires du Comité mixte à l'égard des propositions visant les opérations à déclarer et les opérations à signaler, les règles de déclaration obligatoire ne traitent pas des situations où il faut effectuer une déclaration conformément à deux ou même à chacun des trois régimes proposés. Il n'est pas raisonnable d'obliger les sociétés à déclarer les mêmes informations dans différentes déclarations de renseignements et que ces sociétés soient potentiellement passibles de plusieurs pénalités.

Recommandation – Les propositions législatives doivent être amendées pour clarifier les exigences lorsque plus d'une obligation de déclarer découle d'un même enjeu ou d'une même opération ou série d'opérations. Les sociétés ne doivent pas être tenues de déclarer les mêmes renseignements plus d'une fois ni passibles de plusieurs pénalités si elles ont fourni l'information exigée à l'ARC.

Exigences en matière de déclaration pour des événements déjà connus de l'ARC

Certains enjeux pris en compte dans les états financiers seront liés à des problèmes déjà connus de l'ARC. Il pourrait s'agir d'une question faisant déjà l'objet d'une vérification, d'une situation où un avis d'opposition a été produit ou d'une question faisant l'objet d'un appel. Dans pareils cas, la déclaration d'enjeux connus entraîne des travaux supplémentaires portant sur l'observation des exigences, sans fournir des faits additionnels à l'ARC. Il faut réduire autant que possible les exigences en matière de déclaration pour ces traitements fiscaux.

Recommandation – À tout le moins, en ce qui concerne les enjeux déjà connus de l'ARC parce que le contribuable a produit des documents « officiels », comme un avis d'opposition, ou si un tribunal fiscal se penche sur le litige dans le cadre d'une procédure, les contribuables peuvent satisfaire aux obligations d'information prévues par l'article 237.5 proposé en fournissant une brève description de l'enjeu et en renvoyant aux documents qui ont été déposés antérieurement. Il faudra aussi envisager de trouver d'autres processus permettant de réduire le fardeau des exigences en matière de déclaration dans d'autres circonstances où l'ARC a tous les faits pertinents sur un traitement fiscal incertain donné.

Pouvoirs de l'ARC

Le paragraphe 237.5(8) proposé confère au ministre le pouvoir d'invoquer les articles 231 à 231.3 pour « vérifier des renseignements concernant un traitement fiscal incertain à déclarer, étant entendu que cela inclut tout renseignements [sic] relatif à une opération ou série d'opérations à laquelle le traitement fiscal incertain à déclarer se rapporte ».

On lit ce qui suit dans la Note explicative portant sur ce paragraphe :

« Le paragraphe 237.5(8) de la Loi permet de s'assurer que les dispositions des articles 231 à 231.3 portant sur les vérifications, les inspections et les pouvoirs d'exécution s'appliquent à une société qui est tenue, en vertu du nouveau paragraphe 237.5(2), de produire une déclaration de renseignements relativement à un traitement fiscal incertain à déclarer pour une année d'imposition, même si, au moment de la vérification ou de l'inspection, une déclaration de revenus n'a pas été produite pour l'année. »

Le libellé du paragraphe 237.5(8) proposé semble beaucoup plus large que ce qui est décrit dans les Notes explicatives. Plus particulièrement, le libellé actuel de la règle pourrait servir à recueillir des renseignements subjectifs qui vont au-delà de l'identification des traitements fiscaux incertains.

Comme il est indiqué dans l'introduction, les contribuables ne devraient pas être obligés de divulguer des renseignements subjectifs à l'ARC pourvu qu'ils aient fourni les renseignements factuels exigés. Les renseignements subjectifs comprennent des documents, comme les opinions fiscales, les recherches et analyses effectuées par le contribuable lui-même à l'égard d'un traitement fiscal incertain, les scénarios portant sur les positions possibles de l'ARC ou les documents qui portent sur les probabilités. L'ARC doit effectuer ses propres recherches et analyses afin d'établir les fondements de toute nouvelle cotisation. Cette démarche est conforme à la politique administrative actuelle de l'ARC, « Obtention de renseignements aux fins de vérification (AD-19-02R) », et doit être énoncée clairement dans le texte de loi.

Recommandation – Le paragraphe 237.5(8) proposé semble conférer à l'ARC des pouvoirs plus étendus que ce qui est indiqué dans les Notes explicatives. Par conséquent, des précisions doivent être apportées à cette règle afin qu'il soit clair que le pouvoir de vérifier ne s'applique qu'aux renseignements factuels et non aux renseignements subjectifs qui ont été utilisés pour déterminer si un traitement fiscal incertain doit ou non être pris en compte dans les états financiers.

Seuil de déclaration de minimis

Comme les préoccupations soulevées dans le mémoire du Comité mixte portant sur les propositions visant les opérations à déclarer et les opérations à signaler, les propositions visant les traitements fiscaux incertains doivent avoir pour objet de fournir plus de renseignements à l'ARC sur des enjeux fiscaux considérés comme étant importants. La collecte d'information et la préparation de déclarations de renseignements ont un coût, et il ne faut pas que les contribuables craignent de recevoir des pénalités pour des enjeux sans importance.

Le traitement des enjeux fiscaux sans importance varie d'une société à l'autre, mais l'inscription de ces enjeux dans les états financiers, le cas échéant, ne doit pas déclencher une exigence de déclaration aux fins de l'impôt sur le revenu. La pénalité proposée au paragraphe 237.5(5) peut atteindre 100 000 \$ chaque fois qu'un contribuable omet de déclarer un traitement fiscal incertain à l'ARC en temps opportun. Une telle pénalité serait démesurée si elle s'appliquait à l'omission de déclarer un traitement fiscal incertain sans importance.

Il convient d'envisager l'établissement d'un montant minimum à déclarer, ce qui rendrait la pénalité plus proportionnelle et réduirait les coûts de conformité. Par exemple, l'Australie a établi un « seuil de signification »² correspondant à 5 % de la charge d'impôt d'une société exigible au pays, sauf dans les situations suivantes :

- lorsque 5 % de la charge d'impôt exigible d'une société au pays excède 30 millions de dollars australiens – le seuil de signification est alors de 30 millions de dollars australiens;
- lorsque 5 % de la charge d'impôt exigible d'une société au pays est inférieure à 3 millions de dollars australiens – le seuil de signification est alors de 3 millions de dollars australiens;
- la société n'a aucune charge d'impôt exigible au pays – le seuil de signification est alors de 3 millions de dollars australiens.

Au Royaume-Uni, le seuil de signification *de minimis* pour la déclaration de traitements fiscaux incertains est de 5 millions de livres sterling par année (par catégorie d'impôt)³. Il est important de noter que les règles originales en matière de traitements fiscaux incertains au Royaume-Uni prévoyaient un seuil de 1 million de livres sterling et que ce seuil est passé à 5 millions de livres sterling après les consultations

² Voir la définition de *materiality amount* à la section des définitions des « Reportable tax position instructions » de l'Australian Taxation Office.

³ Voir « TT14100 - Threshold test: overview » dans *Uncertain Tax Treatments by Large Businesses Manual* de HMRC.

effectuées par le gouvernement. Nous croyons que ces faits confirment clairement que les dispositions canadiennes doivent contenir une règle semblable.

Recommandation – À l’instar du Royaume-Uni et de l’Australie, le Canada doit mettre en œuvre un seuil de déclaration *de minimis* pour les traitements fiscaux incertains.

Déclaration de traitements fiscaux incertains qui compensent

Une autre question qui a été traitée dans les règles en matière de déclaration des traitements fiscaux incertains adoptées au Royaume-Uni est celle de la compensation de l’incidence de ces traitements dans le cadre du processus de consolidation. Selon la règle, les contribuables ne sont pas tenus de déclarer le traitement si le résultat fiscal net est inférieur au seuil de signification de 5 millions de livres sterling établi en général pour cette obligation.

Recommandation – Une règle semblable à celle qui a été adoptée au Royaume-Uni doit être ajoutée à l’avant-projet de loi et doit être fondée sur un seuil de déclaration *de minimis*, dont nous recommandons aussi la mise en œuvre.

Questions liées à une année d’imposition courte

Lorsqu’une société déclarante est membre d’un groupe consolidé et que la fin d’exercice de la société déclarante ne concorde pas avec celle qui est utilisée aux fins de la déclaration des résultats du groupe consolidé en raison d’une année d’imposition courte, l’exigence de déclarer, pour la société déclarante, dans un délai de 6 mois suivant la fin d’exercice selon le paragraphe 237.5(2) proposé pourrait poser problème.

Par exemple, supposons que l’exercice de la société déclarante prenne fin le 31 mars 2022 en raison d’une fusion ayant lieu le 1^{er} avril 2022, et que la date de la fin d’exercice utilisée pour les états financiers audités du groupe consolidé est le 31 décembre 2022. Au cours du mois de février 2022, la société déclarante conclut une opération importante. La déclaration de revenus du 31 mars 2022 préparée par la société déclarante est produite avant l’échéance du 30 septembre 2022. Plus tard au cours de l’automne, un tribunal rend son jugement dans une affaire et, en se basant sur cette décision, la société déclarante estime que le traitement fiscal qu’elle a utilisé à l’égard de l’opération conclue en février est défendable, mais qu’un traitement fiscal incertain doit être inscrit dans les états financiers consolidés pour l’exercice se terminant le 31 décembre 2022.

Dans la définition d'« états financiers de référence », on lit ce qui suit : « Les états financiers vérifiés d'une société pour une année d'imposition, qui sont établis [...] relativement à une période se terminant au cours de cette même année. » Dans l'exemple, il n'y a pas de période pertinente qui se termine au cours de l'année d'imposition terminée le 31 mars 2022. De plus, la société déclarante n'existera pas à la date de fin d'exercice du groupe consolidé.

Recommandation – Les propositions doivent comprendre une règle qui tient compte des incidences d'une année d'imposition courte pour une société déclarante.

Date de mise en œuvre

Les propositions entrent généralement en vigueur dans les années d'imposition commençant après 2021.

Comme il est mentionné dans le mémoire du Comité mixte portant sur les propositions visant les opérations à déclarer et les opérations à signaler, les nouvelles exigences de déclaration ne doivent s'appliquer qu'aux enjeux qui se présentent après la date d'entrée en vigueur des propositions. Nous croyons qu'il s'agit d'une approche raisonnable pour les propositions visant les traitements fiscaux incertains et que cette approche est aussi conforme à celle qui a été adoptée aux États-Unis, où des règles semblables ont été mises en œuvre à l'égard de ces traitements.

Recommandation – À tout le moins, tous les aspects de ces règles doivent s'appliquer de façon générale à compter de la date de sanction royale et de façon prospective (ce qui signifie que les traitements fiscaux incertains à déclarer la première fois dans une déclaration doivent être des enjeux qui sont devenus incertains durant cet exercice et non au cours d'exercices antérieurs).