

Compte rendu sur les règles canadiennes de divulgation obligatoire : publication de la première liste des opérations à signaler désignées



3 NOVEMBRE 2023 16 MIN DE LECTURE

Expertises Connexes

- [Commerce international](#)
- [Fiscalité](#)
- [Fiscalité internationale](#)
- [Services consultatifs en matière d'impôt](#)

Auteurs(trice): [Jack Silverson](#), [Ilana Ludwin](#), [Oleg Chayka](#)

Le 1^{er} novembre 2023, la ministre du Revenu national du Canada a publié la première liste des opérations à signaler désignées en vertu des règles de divulgation obligatoire. Annoncées pour la première fois dans le budget 2021, les règles relatives aux opérations à signaler introduisent de nouvelles obligations de déclaration à l'égard des opérations qui sont identiques ou essentiellement semblables à celles figurant sur la liste. Le non-respect des nouvelles règles entraîne une prolongation de la période normale de nouvelle cotisation et peut donner lieu à des pénalités importantes.

Un jour après avoir publié la liste des opérations à signaler désignées, l'Agence du revenu du Canada (ARC) a mis à jour ses directives sur les règles de divulgation obligatoire. La mise à jour comprenait d'importantes modifications à la protection contractuelle qui caractérise les règles relatives aux opérations à déclarer. Dans un prochain bulletin d'actualités Osler, nous présenterons ces modifications et discuterons de leur incidence sur les obligations des contribuables en vertu des règles de divulgation obligatoire.

La désignation de la première liste d'opérations à signaler qui est entrée en vigueur le 1^{er} novembre 2023 marque le début des obligations potentielles de divulgation en vertu des nouvelles règles. Bien que le cadre législatif des règles sur les opérations à signaler ait reçu la sanction royale le 22 juin 2023, les règles étaient inopérantes avant la désignation des opérations à signaler.

Par rapport à la liste d'exemples d'opérations à signaler incluse dans le projet de loi initial publié le 4 février 2022, la première liste officielle omet l'une des catégories d'opérations, soit la manipulation du statut de société privée sous contrôle canadien (SPCC) pour éviter les règles anti-évitement applicables au revenu de placement. Cette omission reflète le fait qu'une législation particulière a été introduite par la suite pour traiter cette question fiscale.

Aperçu des règles relatives aux opérations à signaler

Le nouvel article 237.4 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* s'applique aux opérations ou séries d'opérations qui sont identiques ou sensiblement semblables à une opération ou série

d'opérations désignée par la ministre comme une opération à signaler.

L'expression « sensiblement semblable » doit être interprétée au sens large en faveur de la divulgation, et comprend toute opération, ou série d'opérations, en raison de laquelle une personne est susceptible d'obtenir un attribut fiscal identique ou semblable et qui est soit fondée sur des faits similaires ou une stratégie fiscale identique ou semblable à celle d'une opération ou d'une série d'opérations désignée par la ministre.

Les opérations à signaler doivent être déclarées par toutes les personnes qui (1) obtiennent (ou s'attendent à obtenir) un avantage fiscal de l'opération ou de la série d'opérations, (2) concluent l'opération ou la série d'opérations au profit d'une personne faisant partie de la catégorie 1, (3) sont des conseillers ou des promoteurs (au sens attribué à ces termes) en ce qui concerne l'opération ou la série d'opérations, et (4) ont un lien de dépendance avec les conseillers ou les promoteurs faisant partie de la catégorie 3 et qui ont droit à des honoraires relativement à l'opération ou à la série d'opérations.

Contrairement aux règles relatives aux opérations à déclarer, l'obligation de déclaration des opérations à signaler est la même pour toutes les personnes énumérées ci-dessus et ne dépend pas du fait que les conseillers ou les promoteurs (catégorie 3) reçoivent ou non des honoraires. Toutefois, une dispense de l'obligation de déclaration s'applique lorsqu'un conseiller ou un promoteur (ainsi que les personnes ayant un lien de dépendance avec eux (catégories 3 et 4 ci-dessus)) ne sait pas et ne devrait pas raisonnablement savoir que l'opération est une opération à signaler.

Les personnes des catégories 1 et 2 (généralement les participants à l'opération) peuvent se prévaloir d'une défense distincte fondée sur la diligence raisonnable si elles ont agi avec le degré de soin, de diligence et d'habileté afin de déterminer si l'opération est une opération à signaler qu'une personne raisonnablement prudente aurait exercé dans des circonstances comparables. Cette norme exige généralement que la personne ait pris des mesures actives en vue d'assurer le respect des règles.

Le délai de déclaration d'une opération à signaler est généralement de 90 jours après la première des deux dates suivantes : la date à laquelle un participant à l'opération a contracté l'obligation contractuelle de conclure l'opération, ou la date à laquelle l'opération a été conclue. La déclaration doit être faite au moyen du formulaire réglementaire [RC312 \[PDF\]](#), qui, entre autres, exige du déclarant qu'il indique le numéro de référence de l'opération qui a été désignée par la ministre et si elle est identique ou sensiblement semblable à l'opération ou à la série d'opérations déclarée.

La production tardive et l'absence de production prolongent la période normale de nouvelle cotisation et peuvent entraîner des pénalités importantes pour toutes les personnes qui ne produisent pas leur déclaration dans les délais.

Les avocats et autres professionnels du droit sont actuellement dispensés de l'application des règles de divulgation obligatoire, y compris en ce qui concerne les opérations à signaler. La Fédération des ordres professionnels de juristes du Canada a obtenu une injonction temporaire en attendant l'issue de sa demande d'injonction. L'audience relative à cette demande s'est tenue le 20 octobre 2023. L'injonction temporaire s'appliquera jusqu'au 1^{er} décembre 2023 ou jusqu'à la date à laquelle le tribunal rendra sa décision en réponse à la demande, selon la première éventualité. Il est possible que le tribunal prolonge à nouveau le délai. L'injonction est liée à la contestation par la Fédération des ordres professionnels de juristes du Canada de la constitutionnalité des règles de divulgation obligatoire actuellement en vigueur.

Cinq opérations à signaler

Pour chacune des opérations désignées, la liste publiée par la ministre du Revenu national comprend deux parties : une introduction, qui présente des renseignements généraux sur les opérations visées et les raisons de leur inclusion dans la liste, et une partie intitulée « Opérations désignées », qui dresse la liste officielle d'opérations désignées et indique la date d'entrée en vigueur.

Création de pertes sur opérations de chevauchement au moyen d'une société de personnes

L'introduction note de manière générale l'existence d'« arrangements financiers qui visent à réduire l'impôt en générant des pertes artificielles par l'utilisation d'instruments financiers complexes ou des produits dérivés ». Elle reconnaît que certaines opérations de chevauchement ont pu être réglées au moyen de règles anti-évitement particulières introduites dans le budget fédéral de 2017, qui sont conçues pour suspendre la reconnaissance des pertes sur opérations de chevauchement jusqu'à ce que le gain connexe soit réalisé. La ministre a expliqué que sa décision de désigner certaines opérations de chevauchement était motivée par le fait que l'ARC avait détecté plusieurs variantes d'opérations qui avaient émergé au moyen de sociétés de personnes pour tenter d'éviter l'application des règles anti-évitement particulières en vigueur.

En conséquence, la série d'opérations suivante est désignée :

1. Un contribuable conclut une entente pour acquérir une participation dans une société de personnes d'un associé initial.
2. La société de personnes négocie des contrats de change à terme visant l'achat et la vente de devises sur marge au moyen d'un compte d'échange de devises étrangères. Les contrats de change à terme sont essentiellement des opérations de chevauchement où il est raisonnable de conclure que chaque contrat est détenu en lien avec l'autre et où, dans l'ensemble, les contrats individuels (positions) généreront des gains et des pertes sensiblement égaux et compensatoires.
3. Peu de temps avant l'acquisition par le contribuable de la participation dans la société de personnes, la société de personnes dispose des positions gagnantes des contrats de change à terme.
4. Le revenu provenant des positions gagnantes est ensuite pris en compte dans le revenu de la société de personnes et est attribué à l'associé initial immédiatement avant l'acquisition de la participation dans la société de personnes par le contribuable.
5. À la suite de l'acquisition de la participation dans la société de personnes par le contribuable, les positions perdantes sont réalisées et une perte d'entreprise est attribuée au contribuable.

Évitement de la disposition réputée des biens en fiducie

La plupart des fiducies sont soumises à la règle sur la réalisation réputée aux 21 ans : les immobilisations des fiducies sont réputées pour avoir été disposées et acquises de nouveau tous les 21 ans. Diverses règles visent à empêcher le report au-delà des 21 ans, notamment en transférant le bien à une autre fiducie, à un bénéficiaire de capital ou à un

bénéficiaire non-résident.

En réponse à diverses séries d'opérations conclues par des contribuables pour éviter ou reporter la règle sur la réalisation réputée aux 21 ans, la ministre a désigné trois types de séries d'opérations :

1. Transferts indirects de biens à une autre fiducie : À un moment quelconque avant son 21^e anniversaire, la Fiducie A transfère un bien à une société canadienne bénéficiaire, dont les actions sont détenues par la Fiducie B.
2. Transferts indirects de biens à un non-résident : À un moment quelconque avant son 21^e anniversaire, une fiducie transfère un bien à une société canadienne bénéficiaire, dont les actions sont détenues par un bénéficiaire non-résident de la fiducie.
3. Transferts de la valeur de la fiducie à l'aide d'un dividende réputé, comme suit :
 - La Fiducie A détient des actions d'une Exploitante.
 - À un moment quelconque avant le 21^e anniversaire de la Fiducie A, Exploitante rachète les actions en question en échange d'un billet à ordre ou de liquidités, ce qui donne lieu à un dividende réputé versé à la Fiducie A.
 - La Fiducie A désigne le dividende réputé comme étant à recevoir par une société canadienne bénéficiaire, Portefeuilleco, dont les actions sont détenues par la Fiducie B.
 - La Fiducie A remet également le billet à ordre ou les liquidités à Portefeuilleco.
 - Portefeuilleco déduit le dividende réputé en vertu du paragraphe 112(1).

Manipulation du statut de faillite pour réduire un montant remis à l'égard d'une dette commerciale

Les règles de remise de dettes prévoient que, lorsqu'une créance commerciale est réglée ou éteinte pour une somme inférieure à son principal ou à la somme pour laquelle elle a été émise, le « montant remis » s'applique pour réduire divers attributs fiscaux ou entraîner éventuellement une inclusion dans le revenu. Le montant remis est réduit du principal de la créance si le débiteur est en faillite au moment du règlement. La ministre explique que certains contribuables font temporairement faillite, règlent des créances commerciales, puis annulent leur faillite après avoir réduit le montant remis à zéro sans réduction des attributs fiscaux ou de l'inclusion dans le revenu.

En conséquence, la série d'opérations suivante est désignée :

1. Une personne ou une société de personnes (le débiteur) est mise en faillite.
2. Une dette commerciale du débiteur en faillite est réglée, réputée être réglée ou éteinte pour un montant qui est inférieur au principal de la dette.
3. Le débiteur prend des mesures pour annuler le statut de faillite par voie judiciaire.

Recours aux critères d'objet de l'article 256.1 pour éviter une acquisition de contrôle réputée

Diverses dispositions déterminatives ayant une incidence sur l'utilisation des attributs fiscaux des sociétés s'appliquent à l'égard des règles relatives à l'acquisition du contrôle. Certaines de ces dispositions font référence à des situations où l'une des principales raisons d'une

personne ou d'un groupe de personnes est d'acquérir ou d'éviter d'acquérir le contrôle d'une société. La ministre déclare que certains contribuables ont invoqué ces critères d'objet pour éviter l'application des dispositions en question sur l'acquisition du contrôle d'une société.

En conséquence, la ministre a désigné trois types de séries d'opérations à l'égard de trois dispositions comportant des critères d'objet : l'alinéa 256.1(2)d), l'alinéa 256.1(4)a) et le paragraphe 256.1(6).

1. Critère de l'objet de l'alinéa 256.1(2)d) :

- Perteco est une société canadienne imposable qui a certains attributs fiscaux dont l'utilisation est restreinte en vertu de l'article 256.1 et de certaines autres dispositions, comme le prévoit la définition de « restriction au commerce d'attributs » au paragraphe 256.1(1).
- Aco ne détient pas d'actions de Perteco dont la juste valeur marchande (JVM) satisfait au critère du seuil de 75 % de la JVM.
- À un moment donné, Aco acquiert des actions de Perteco, ce qui lui permet de satisfaire au critère du seuil de 75 % de la JVM, mais sans acquérir le contrôle de Perteco, et le contribuable est d'avis que, puisque le critère de l'objet de l'alinéa 256.1(2)d) n'est pas satisfait, le paragraphe 256.1(3) ne s'applique pas.

1. Critère de l'objet de l'alinéa 256.1(4)a) :

- Perteco est une société canadienne imposable qui a des attributs fiscaux dont l'utilisation est restreinte en vertu de l'article 256.1 et de certaines autres dispositions, comme le prévoit la définition de « restriction au commerce d'attributs » au paragraphe 256.1(1).
- Profitco et Aco (qui a un lien de dépendance avec Profitco) acquièrent des actions de Perteco.
- À la suite de l'acquisition, Profitco ne contrôle pas Perteco et ne détient pas d'actions de Perteco ayant une JVM qui satisfait au critère du seuil de 75 % de la JVM, mais elle aurait rempli le critère du seuil de 75 % de la JVM si l'acquisition des actions de Perteco par Aco, qui a un lien de dépendance, est ignorée.
- Le contribuable est d'avis que le paragraphe 256.1(3) ne s'applique pas parce que le critère de l'objet de l'alinéa 256.1(4)a) n'est pas satisfait.

1. Critère de l'objet du paragraphe 256.1(6) :

- Perteco est une société canadienne imposable qui a des attributs fiscaux dont l'utilisation est restreinte en vertu de l'article 256.1 et de certaines autres dispositions, comme le prévoit la définition de « restriction au commerce d'attributs » au paragraphe 256.1(1).
- Perteco acquiert le contrôle de Profitco.
- Il est raisonnable de conclure que l'une des raisons de l'acquisition du contrôle est qu'une disposition déterminée, au sens attribué à ce terme au paragraphe 256.1(1), ne s'applique pas.
- Toutefois, les contribuables sont d'avis que le paragraphe 256.1(6) ne s'applique pas parce que son critère d'objet n'est pas satisfait.

Prêts adossés

Les règles canadiennes relatives à la capitalisation restreinte interdisent une déduction (ou

exigent l'inclusion dans le revenu d'un montant réputé) pour un montant d'intérêts qui est payé ou payable à certains non-résidents. Des règles particulières s'appliquent aux ententes de prêts adossés impliquant des intermédiaires visant à contourner les règles relatives à la capitalisation restreinte, tandis que des règles analogues s'appliquent aux ententes de prêts adossés visant à contourner la retenue d'impôt.

En ce qui concerne les ententes de financement et certaines autres ententes structurées par l'entremise d'intermédiaires, la ministre a désigné les séries d'opérations suivantes :

1. Capitalisation restreinte : Canco serait assujettie aux règles relatives à la capitalisation restreinte pour les intérêts payés à NR1, mais NR1 conclut une entente avec NR2 sans lien de dépendance pour fournir indirectement un financement à Canco. Canco produit ses déclarations de revenus sur la base que les intérêts payés ne sont pas assujettis aux règles relatives à la capitalisation restreinte.
2. Retenue d'impôt : Canco effectue en faveur de NR2 certains paiements (intérêts, loyers, redevances ou autres paiements de nature semblable) qui auraient été assujettis à une retenue d'impôt s'ils avaient été versés à NR1. Canco produit sa déclaration de revenus sur la base que les paiements ne sont pas assujettis à la retenue d'impôt (ou sont assujettis à un taux inférieur à celui qui s'appliquerait s'ils avaient été versés à NR1).

Conséquences et points à retenir

Les deux principaux défis posés par les règles relatives aux opérations à signaler consistent à clarifier la portée (1) de la définition de l'expression « sensiblement semblable » et (2) des moyens de défense fondés sur la diligence raisonnable et la connaissance raisonnable. Il est essentiel de saisir la portée de l'expression susmentionnée pour savoir quand une obligation de déclaration est susceptible de se présenter. La portée des moyens de défense fondés sur la diligence raisonnable et la connaissance raisonnable est incertaine et le restera probablement jusqu'à ce que les tribunaux soient en mesure de fournir des directives. Par exemple, il n'y a pas d'explication sur la manière dont les moyens de défense peuvent s'appliquer aux entreprises (y compris les sociétés par actions et les sociétés de personnes). Les critères s'appliquent-ils à l'entreprise et à tous ses membres dans leur ensemble, compte tenu de toutes les connaissances à leur disposition même si, dans la pratique, ces connaissances n'ont pas été partagées, ou les critères s'appliqueraient-ils à chacun des membres de l'entreprise?

Les avocats et autres professionnels du droit devraient suivre de près la bataille de la Fédération des ordres professionnels de juristes du Canada devant la Cour suprême de la Colombie-Britannique et le verdict de la Cour sur l'application des règles de divulgation obligatoire à leur égard.