

Le 8 août 2017

**Monsieur Ted Gallivan, Sous-commissaire
Direction générale du secteur international,
des grandes entreprises et des enquêtes
AGENCE DU REVENU DU CANADA
Ottawa (Ontario) K1A 0L5**

**OBJET : Commentaires de l'APFF à l'égard de la *Circulaire d'information*
IC00-1R6 et du *Mémoire sur la TPS/TVH 16.05* proposés**

Cher M. Gallivan,

À la suite du dévoilement de la version préliminaire de la *Circulaire d'information* IC00-1R6¹ et du *Mémoire sur la TPS/TVH 16.5*² proposés, nous vous communiquons au moyen de la présente lettre les commentaires de l'Association de planification fiscale et financière (« APFF ») à l'égard de ces projets.

En premier lieu, nous tenons à vous assurer que l'APFF partage et soutient les objectifs d'équité entre les contribuables qui sont avancés par le gouvernement canadien. L'APFF considère également, dans la mesure du possible, que tous les contribuables qui font une divulgation volontaire devraient aussi être traités de manière raisonnablement semblable.

L'APFF considère aussi que le Programme des divulgations volontaires doit être maintenu et qu'il demeure un outil important dans la lutte à l'évasion fiscale en permettant au gouvernement du Canada de récupérer des sommes importantes, en engageant des coûts administratifs qui sont beaucoup moins élevés que les frais afférents aux vérifications fiscales.

¹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Circulaire d'information* IC00-1R6, « Programme des divulgations volontaires (Appel aux commentaires du public – Version préliminaire de la circulaire d'information) », 9 juin 2017 (« Circulaire proposée »).

² AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Mémoire sur la TPS/TVH 16.5*, « Programme des divulgations volontaires (Appel aux commentaires du public – Version préliminaire) », 9 juin 2017 (« Mémoire proposé »).

De plus, dans la mesure où une situation passée est régularisée, les sommes divulguées reviennent dans l'économie et contribuent donc à l'essor du Canada pour l'avenir.

Dans cet esprit, l'APFF se réjouit de l'intention manifestée dans la Circulaire proposée de maintenir en vigueur le Programme des divulgations volontaires, mais elle souligne aussi que, tout en étant équitable pour l'ensemble des contribuables, ce programme doit être suffisamment incitatif pour encourager les contribuables fautifs à y recourir, plutôt que de continuer à dissimuler le comportement incorrect qu'ils ont pu avoir dans le passé.

À la lumière de ces grands principes, nous souhaitons maintenant commenter quelques aspects de la Circulaire et du Mémoire proposés.

À des fins de simplicité, nous nous contenterons de faire référence aux dispositions de la Circulaire proposée lorsque des dispositions semblables sont également contenues dans le Mémoire proposé.

Lorsque ce sera opportun, nous ferons quelques commentaires additionnels spécifiques au Mémoire proposé.

A. LA DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR DE LA DIVULGATION

1. Cette question est discutée aux numéros 48 et suivants de la Circulaire proposée.
2. Essentiellement, l'Agence du revenu du Canada (« ARC ») propose que la date d'entrée en vigueur soit la date à laquelle un Formulaire RC199 dûment rempli et signé à la fois par le contribuable et son représentant est reçu par l'ARC.
3. Dans le passé, le contribuable pouvait entreprendre sa démarche de divulgation volontaire en produisant un Formulaire RC199 anonyme (qui contenait toutefois certaines informations personnelles comme l'année de naissance, la profession et les trois premiers caractères du code postal) pour jouir de la protection du programme pendant la période d'anonymat qui dure généralement 90 jours.
4. Nous pensons que l'ARC commettrait une erreur en abolissant cette possibilité, d'autant plus qu'elle ne cause pas de préjudice véritable à l'ARC quant au traitement des dossiers, dans la mesure où le délai d'anonymat relativement court de 90 jours est géré de manière serrée et efficace par le personnel de l'ARC.

5. Du point de vue des contribuables et de leurs représentants, plusieurs circonstances peuvent faire en sorte que le contribuable puisse vouloir commencer sa demande de divulgation volontaire sur une base anonyme, tout en bénéficiant de la protection du programme. On peut notamment penser aux exemples suivants.

Exemple 1

Le contribuable est une personne âgée ou la succession d'une personne décédée, qui désire entreprendre une divulgation volontaire se rapportant à un compte étranger. Certaines des banques étrangères avec lesquelles le contribuable a traité ont fermé leurs portes, de telle sorte qu'il est prévu qu'il sera difficile de récupérer la documentation pertinente et que des délais anormaux pourraient survenir.

Avant de donner son nom, le contribuable souhaite généralement que le représentant lui donne un aperçu des coûts qui seront occasionnés par la divulgation volontaire. En effet, au-delà des considérations pénales, on ne peut ignorer le fait que la décision de faire une divulgation volontaire est essentiellement une décision économique.

Dans cet esprit, la période d'anonymat permettrait au contribuable de récupérer la documentation bancaire, de la faire analyser par un comptable et d'obtenir un aperçu plus précis des coûts auxquels il peut s'attendre à faire face en amorçant la démarche.

Dans ces circonstances, il est normal que le contribuable veuille bénéficier d'une période d'anonymat pour compléter son travail de préparation, avant de divulguer son nom.

Dans le contexte des nouvelles propositions, en ne donnant pas immédiatement son nom dans un Formulaire RC199 nominatif, le contribuable pourrait perdre son droit de faire une divulgation volontaire si une vérification débutait par hasard pendant la période préliminaire. À notre avis, il ne serait pas souhaitable de faire perdre ce droit à un contribuable qui, de bonne foi, avait déjà engagé des démarches sérieuses en embauchant un représentant, en produisant un Formulaire RC199 anonyme, en commandant des informations bancaires et en retenant les services d'un comptable pour faire les calculs requis, toujours en tenant compte du fait que ce délai d'anonymat ne causait pas de préjudice véritable à l'ARC.

Exemple 2

La situation du contribuable comporte des difficultés d'interprétation et d'application en matière fiscale, qu'il souhaite résoudre en principe avant de divulguer son nom.

Par exemple, le contribuable est le seul actionnaire d'une entreprise d'import-export et des fournisseurs étrangers lui ont versé directement des ristournes dans un compte de banque personnel.

De manière générale, sous l'ancien système, il était reconnu qu'un contribuable qui fait une divulgation volontaire ne ferait pas l'objet d'une double imposition (société et actionnaire) et qu'un arrangement pouvait être conclu à cet effet.

Encore une fois, dans le passé, le contribuable pouvait utiliser la période d'anonymat pour avoir des discussions préliminaires avec un représentant de l'ARC, de manière à déterminer de quelle façon le dossier serait abordé. Dans ces circonstances, dans la mesure où le contribuable a pris une décision ferme et a engagé une démarche sérieuse, pourquoi le priver du bénéfice de la protection du programme pendant la période où il amorce les discussions sur une base anonyme?

6. Plutôt que de reculer sur cette question et comme nous vous l'avons mentionné lors de notre rencontre du 20 février 2017, l'APFF considère que l'ARC doit plutôt apporter des améliorations à cet aspect du traitement des dossiers.
7. En effet, depuis le transfert de la responsabilité de l'application du programme à des employés moins spécialisés œuvrant dans des centres fiscaux, la principale plainte que nous recevons des praticiens est qu'ils ont de la difficulté à avoir des discussions sérieuses et fiables avec un représentant de l'ARC possédant les connaissances fiscales et l'expérience suffisantes pour discuter de la manière dont un dossier sera traité et prendre une décision à cet égard. Dans certains cas, on nous rapporte même que des dossiers qui avaient fait l'objet d'une acceptation en principe lors de l'étape préliminaire ont ensuite été refusés après que le contribuable a divulgué son nom.
8. Il est essentiel que le système des divulgations volontaires repose sur une relation de confiance entre les contribuables, leurs représentants et l'ARC. Dans la mesure du possible, les contribuables qui s'engagent dans un processus de divulgation volontaire devraient avoir un certain niveau de certitude quant aux conséquences économiques auxquelles ils s'exposent.

9. Dans ce contexte, lors de notre rencontre du 20 février 2017, nous insistions sur le fait qu'il était impératif que l'ARC se dote d'une équipe de décideurs plus expérimentés, de manière à pouvoir intervenir en début de dossier et convenir d'un arrangement préliminaire avec le représentant du contribuable, dans les cas où des discussions de cette nature sont requises avant de procéder.
10. Bien entendu, nous comprenons que l'ARC ne veuille pas s'engager à l'aveugle et qu'elle tienne à se réserver le droit de modifier sa décision si des faits qui lui ont été communiqués sur une base anonyme s'avèrent inexacts ou incomplets. Toutefois, nous pensons que cette question peut facilement être résolue de manière administrative en faisant les réserves requises dans toute correspondance qui pourrait être adressée au contribuable pendant la période d'anonymat.
11. Dans la mesure où l'ARC persistera dans son intention de créer deux régimes de divulgation volontaire distincts, à savoir un programme régulier et un « programme limité », les commentaires qui précèdent deviennent encore plus importants, puisque le contribuable et son représentant voudront sans aucun doute savoir dans quel programme leur divulgation volontaire sera traitée, avant de donner le nom du contribuable en cause.
12. Encore une fois, dans la mesure où des discussions préliminaires sur une base anonyme sont requises à cet égard, nous ne voyons pas pourquoi il serait logique d'empêcher le contribuable en cause de bénéficier de la protection du programme pendant la durée de ces discussions et de le priver des bénéfices du programme si une vérification dont il n'avait pas connaissance de quelque manière que ce soit est entreprise par hasard durant cette période de discussion.
13. Cette question est d'une importance capitale pour nos membres, puisque vous comprendrez facilement que leur responsabilité professionnelle pourrait être engagée si un client perd le bénéfice du Programme des divulgations volontaires pour le simple motif que des discussions préliminaires devaient avoir lieu sur une base anonyme avant de pouvoir concrétiser la demande en fournissant le nom du contribuable.
14. Enfin, sur la question de l'absence de préjudice pour l'ARC, nos membres nous indiquent que les dossiers ouverts sur une base anonyme se concrétisent par une véritable divulgation volontaire dans une forte proportion des cas et que les situations où la divulgation volontaire est retirée après l'ouverture d'un dossier anonyme représentent de rares exceptions. Dans ce contexte, nous comprenons que l'ARC ne ferait pas face à des coûts administratifs supplémentaires

importants en continuant à permettre que la date d'entrée en vigueur de la demande de divulgation volontaire soit la date d'ouverture du dossier sur une base anonyme, au moyen d'un Formulaire RC199 signé seulement par le représentant.

B. SÉPARATION DU PROGRAMME DES DIVULGATIONS VOLONTAIRES EN DEUX CATÉGORIES

15. Le numéro 20 de la Circulaire proposée prévoit la création d'un nouveau « programme limité », dans le cadre duquel les allègements accordés au contribuable seraient réduits par rapport à ceux accordés en vertu du programme général.
16. Nous craignons de nombreuses difficultés dans l'application de cette nouvelle mesure proposée, dont nous souhaitons vous faire part.
17. En premier lieu, les critères proposés sont très vagues et pourraient en théorie s'appliquer à la plupart des divulgations volontaires qui sont faites à notre époque.
18. Examinons par exemple la situation classique d'un contribuable qui détient un compte à l'étranger de 1 M\$, qui représente des économies qu'il a déposées à l'étranger il y a une trentaine d'années et les revenus de placement accumulés sur ces économies depuis ce temps.
19. Le premier critère proposé traite des « efforts actifs pour éviter la détection par l'utilisation de structures à l'étranger ou d'autres moyens ». Il est difficile de déterminer si ce contribuable serait visé par ce critère, dans la mesure où il a tout de même mis en place un compte à l'étranger pour ne pas payer d'impôt sur ses revenus de placement. De même, selon la banque avec qui il faisait affaire, on lui a possiblement conseillé de mettre en place une société ou une fiducie, mais sans que cela ait généralement d'impact réel. En effet, dans la plupart des divulgations volontaires, les structures en cause sont tout simplement ignorées et les revenus sont déclarés au niveau personnel.
20. Le deuxième critère prévoit qu'il doit s'agir de « sommes importantes ». Dans notre exemple, le capital en cause est certes important, mais les revenus de placement annuels sont possiblement moins importants, de telle sorte qu'il est très difficile de savoir si ce critère s'appliquerait.

21. Dans la mesure où le compte à l'étranger existe depuis une trentaine d'années, le critère de « plusieurs années d'observation » serait rempli.
22. Le critère du « niveau d'expertise du contribuable » est aussi difficile à évaluer.
23. En effet, fera-t-on une différence entre un homme d'affaires qui possède un diplôme universitaire et un homme d'affaires, possiblement tout aussi chevronné, qui a quitté les bancs d'école en 7^e année pour rejoindre une entreprise familiale et développer son expertise de manière plus pratique?
24. Le critère suivant examine si « la divulgation a eu lieu après un énoncé officiel de l'ARC concernant son objectif d'observation, ou à la suite de correspondance ou de campagnes de l'ARC ».
25. Dans la mesure où la plupart des divulgations volontaires visent des sommes déposées à l'étranger, on ne peut ignorer le fait que des campagnes médiatiques ont cours de manière plus intensive depuis cinq à dix ans. Cela signifie-t-il que toutes les divulgations volontaires de ce type se retrouveront dans le « programme limité »?
26. Enfin, le dernier critère proposé indique qu'il serait tenu compte de « toute autre circonstance où le contribuable a une grande part de culpabilité dans le défaut de se conformer ».
27. Ce critère nous apparaît difficilement réconciliable avec l'objectif même du Programme des divulgations volontaires, qui est de régulariser des situations à l'égard desquelles les pénalités se seraient appliquées s'il n'y avait pas eu de divulgation volontaire.
28. Nos membres nous indiquent que les pénalités en cause sont dans une grande majorité des cas les pénalités de faute lourde ou de négligence flagrante prévues par les diverses lois fiscales. D'ailleurs, comme vous le savez, certains contribuables ont possiblement abusé du Programme des divulgations volontaires dans le passé, en tentant de s'en servir pour remédier à des retards de production et ainsi éviter simplement des pénalités de production tardive.
29. Le numéro 35 de la Circulaire proposée précise d'ailleurs, à cet égard, que « le programme ne vise pas à offrir, de fait, un report de la date limite de production », ce qui est tout à fait approprié dans les circonstances.

30. Dans la mesure où le Programme des divulgations volontaires vise précisément à régulariser des situations où une pénalité de faute lourde ou de négligence flagrante s'appliquerait dans la plupart des cas, nous voyons mal comment « la part de culpabilité » du contribuable dans le défaut de se conformer pourrait être considérée comme un facteur justifiant sa classification dans un programme plus limité, comportant des allègements réduits.
31. Encore une fois, dans le cas du contribuable qui possède un compte à l'étranger, il serait difficile d'évaluer cette situation, puisqu'une personne raisonnable pourrait facilement conclure qu'il aurait une part de culpabilité certaine à cet égard.
32. Enfin, le seul exemple donné apporte peu d'éclairage sur la manière dont les critères seront appliqués, puisqu'il indique qu'un contribuable qui possède un compte à l'étranger se retrouvera certainement dans le « programme limité », s'il a continué à déposer des sommes dans son compte depuis 2010.
33. Dans la mesure où l'ARC souhaite continuer à faire administrer le programme par des fonctionnaires possédant des connaissances limitées, l'application de ces critères présentera aussi une série de problèmes additionnels, incluant les suivants :
 - a) des décisions arbitraires et différentes d'un contribuable à l'autre, même si leur situation est essentiellement la même, selon la personne qui traitera le dossier ou selon le centre fiscal auquel le dossier sera assigné;
 - b) une incertitude importante pour le contribuable, au moment de commencer sa divulgation volontaire, puisqu'il ne saura pas (sous réserve des observations contenues dans la section A des présents commentaires) dans quel programme sa divulgation volontaire sera traitée.
34. Par conséquent, dans la mesure où l'ARC voudra maintenir ces deux catégories de programme malgré les commentaires qui précèdent, nous estimons que les recommandations suivantes devraient au moins être suivies :
 - a) mise en place de personnel qualifié à l'entrée des dossiers pour pouvoir déterminer de manière certaine dès le début à quel programme le dossier du contribuable sera attribué;

- b) entrée en vigueur de la divulgation volontaire dès le dépôt de la demande anonyme pour permettre une discussion avant la divulgation du nom à l'égard du programme dans lequel le dossier sera traité;
- c) fourniture de précisions à l'égard des critères présentement proposés par le numéro 20 de la Circulaire proposée en utilisant notamment plusieurs exemples de situations fréquentes de divulgation volontaire pour préciser les cas où un dossier serait susceptible d'être traité dans le « programme limité ».

C. UNE DEUXIÈME DEMANDE PAR LE MÊME CONTRIBUABLE

- 35. Les numéros 23 à 25 de la Circulaire proposée traitent de la possibilité pour un même contribuable de faire une deuxième demande et prévoient, de manière générale, que cela ne sera pas possible.
- 36. Nous tenons à souligner que certaines circonstances existent, qui pourraient justifier un certain niveau de tolérance à cet égard, bien que l'APFF soit d'accord avec le principe général avancé par l'ARC.
- 37. Malgré le fait que le Formulaire T1135 ait été adopté au milieu des années 1990, une quinzaine d'années ont été nécessaires afin que les contribuables comprennent bien les exigences relatives à ce formulaire. À titre d'exemple, plusieurs contribuables qui détiennent des titres étrangers dans leur portefeuille canadien n'avaient pas réalisé qu'ils devaient produire un Formulaire T1135 à l'égard de ces titres (en admettant que leur coût dépassait 100 000 \$).
- 38. Par conséquent, dans ces cas, bien que les contribuables aient déclaré entièrement les revenus provenant des titres en cause, ils étaient en défaut de produire un Formulaire T1135.
- 39. Dans le cadre de diverses conférences données durant les années 2000, des représentants de l'ARC ont informé la communauté de ce problème en invitant les contribuables et leurs représentants à faire des divulgations volontaires pour rectifier la situation.
- 40. Vous savez peut-être que ces conférences ont donné lieu à une quantité importante de divulgations volontaires faites à l'initiative de conseillers qui craignaient de faire l'objet d'une poursuite en responsabilité professionnelle, en n'ayant pas avisé leurs clients de la nécessité de produire un Formulaire T1135 pour les placements étrangers détenus dans un compte « domestique ».

41. Dans certains cas, nous comprenons même que des représentants ont fait des divulgations volontaires sans même en prévenir leurs clients.
42. Dans tous les cas, il s'agissait d'une situation relativement anodine et il est permis de penser que la plupart des contribuables impliqués, s'ils ont été informés de la démarche faite par leur professionnel, ne réalisaient pas à cette époque qu'ils « brûlaient » possiblement leur seule chance de faire une divulgation volontaire à vie.
43. Dans des circonstances de cette nature, il nous apparaît que les numéros 23 à 25 de la Circulaire proposée devraient être nuancés.

D. CRITÈRE DE LA DIVULGATION VOLONTAIRE COMPLÈTE

44. Cette question est traitée aux numéros 30 à 32 de la Circulaire proposée. Comme nous l'avons souligné au début de la présente lettre, il s'agit de l'un des enjeux principaux de tout programme de divulgation volontaire, dans la mesure où il faut trouver un équilibre entre, d'une part, l'équité envers tous les contribuables et, d'autre part, la nécessité d'établir un programme de divulgation volontaire qui soit suffisamment incitatif.
45. L'approche de l'ARC, sans jamais être publiée, a d'ailleurs été modifiée plusieurs fois à ce sujet au cours des 30 dernières années, puisqu'elle a tour à tour établi des cotisations sur la base d'une période de trois ans, d'une période de six ans, d'une période de 10 ans ou encore sur la base des périodes pour lesquelles des registres étaient disponibles, en utilisant des calculs estimatifs à certaines époques et en refusant d'en utiliser à d'autres époques.
46. S'il est vrai que l'approche préconisée par l'ARC au cours des dernières années, de se limiter aux années pour lesquelles des registres étaient disponibles, a pu être trop généreuse envers les contribuables, en tenant par surcroît compte du fait que les rendements boursiers ont été relativement faibles durant la dernière décennie, la solution avancée par l'ARC dans la Circulaire proposée va à l'autre extrême, en suggérant d'imposer la totalité des revenus, depuis le tout début de la situation problématique en cause, ce qui pourrait entraîner des charges extrêmement considérables, en prenant également en considération les limites qui existent présentement à l'égard du pouvoir de l'ARC d'annuler ou de réduire les pénalités et les intérêts pour toute période qui excède 10 ans.
47. Pour reprendre l'exemple 1 soulevé au paragraphe 5 des présents commentaires, le contribuable en cause pourrait se retrouver avec des

cotisations fédérales qui dépassent largement la valeur même du montant qu'il détient à l'étranger, en plus de devoir faire face à ses obligations fiscales provinciales.

48. En d'autres mots, il nous apparaît que la proposition actuelle de l'ARC ignore l'équilibre ou la « fine ligne » qui doit être trouvé entre l'équité envers tous les contribuables et le maintien d'un programme suffisamment incitatif, en se concentrant strictement sur le premier aspect.
49. De notre point de vue, d'autres efforts doivent donc être faits pour trouver une solution plus équilibrée, dans la mesure où l'ARC souhaite véritablement maintenir un programme de divulgation volontaire, puisqu'il est possible d'envisager que le programme connaîtrait un net recul si les propositions avancées actuellement par l'ARC étaient maintenues.
50. Dans la mesure où l'ARC voudrait aller de l'avant avec de telles mesures, il nous apparaît aussi qu'elle devrait sans tarder approcher le législateur canadien, de manière à ce que son pouvoir de réduire ou d'annuler les intérêts soit augmenté au-delà de la période actuelle de 10 ans, pour ce qui concerne tout au moins les dossiers de divulgation volontaire.
51. En effet, sans une telle modification, les contribuables qui ont une situation fiscale à corriger plus ancienne seraient traités de manière inéquitable par rapport aux contribuables dont la situation fiscale à corriger est plus récente, pour le seul motif que l'ARC ne dispose pas des pouvoirs requis pour appliquer ses politiques de manière uniforme pour les périodes qui dépassent 10 ans. En principe, cela nous apparaît inacceptable.

E. EXCLUSION PROPOSÉE DES PRIX DE TRANSFERT ET DE CERTAINES GRANDES SOCIÉTÉS

52. Le numéro 21 de la Circulaire proposée suggère d'exclure du programme ce qui touche le redressement des prix de transfert et certaines grandes sociétés.
53. Bien que nous comprenions la nécessité pour l'ARC de gérer de manière adéquate les risques fiscaux associés aux transactions entreprises par les sociétés multinationales, nous soutenons que limiter l'accès de ces sociétés au Programme des divulgations volontaires n'est pas dans l'intérêt du Canada. Bien qu'il y ait certains cas de prix de transfert qui soient trop complexes ou factuels pour être abordés efficacement dans le cadre d'un processus de divulgation volontaire, il demeure des situations où une erreur de bonne foi faite par un

contribuable en affaires entraînera une perte importante de recettes fiscales. Ces pertes peuvent être récupérées si les sociétés ayant commis ces erreurs sont encouragées à participer au Programme des divulgations volontaires. De plus, en excluant arbitrairement les problèmes de prix de transfert et certaines grandes entreprises du programme, les révisions proposées sont potentiellement *ultra vires* des droits conférés à l'ARC par le Parlement.

54. Ainsi, tel que nous l'avons déjà énoncé, nous sommes préoccupés par le fait que l'ARC propose de limiter les allègements disponibles dans les cas combinant des « sommes importantes » et « plusieurs années d'inobservation » et/ou dans lesquels le contribuable a un haut « niveau d'expertise ». En outre, nous sommes préoccupés par le fait que l'ARC exclurait de ce fait, « généralement », les grandes entreprises et les demandes relatives aux prix de transfert.
55. Comme solution de rechange, nous suggérons que l'ARC (de pair avec les praticiens) développe, dans le cadre de son Programme des divulgations volontaires, des lignes directrices pour traiter les problématiques liées aux prix de transfert. Ces directives devraient inclure le processus de filtrage anonyme discuté dans la section A des présents commentaires, au cours duquel certains cas pourraient être rejetés et d'autres acceptés.
56. Dans les commentaires qui suivent, nous nous concentrerons sur les prix de transfert et certaines définitions qui concernent les grandes entreprises.
57. Les paragraphes 247(3) et 247(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*³ énoncent des règles précises aux fins d'application des pénalités pour les rajustements en matière de prix de transfert. En particulier, si les critères énoncés au paragraphe 247(4) L.I.R. ne sont pas remplis, un contribuable est réputé ne pas avoir fait d'« efforts raisonnables » aux fins des pénalités prévues au paragraphe 247(3) L.I.R. Pour ce qui est de l'administration, c'est le Comité de revue des prix de transfert de l'ARC (« CRPT ») qui a pour tâche de déterminer si un contribuable a oui ou non effectué des « efforts sérieux » tel qu'il est entendu aux paragraphes 247(3) et 247(4) L.I.R. et si une pénalité sera appliquée. Le CRPT et la vérification de l'ARC comprennent généralement un processus qui permet aux contribuables de fournir des commentaires avant qu'une décision sur les pénalités ne soit rendue.
58. Chacun sait que le traitement des cas de prix de transfert dans le cadre d'une divulgation volontaire représente un défi pour l'ARC, comme il est illustré par la

³ L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.) (« L.I.R. »).

décision récente *Sifto Canada Corp. c. La Reine*⁴, de la Cour canadienne de l'impôt. Dans son rapport sur le Programme des divulgations volontaires, le Comité consultatif sur l'observation à l'étranger est d'avis que « compte tenu de son but général et de ses objectifs, le PDV ne devrait pas être accessible aux entreprises multinationales qui souhaitent obtenir un allègement à l'égard de questions de prix de transfert entre parties liées, y compris en ce qui concerne les pénalités relatives au prix de transfert prévues au paragraphe 247(3) ». La décision dans l'affaire *Sifto* et le point de vue du Comité consultatif sur l'observation à l'étranger semblent être les éléments qui amènent l'ARC à envisager la ligne dure dans sa version préliminaire de la Circulaire proposée.

59. En bref, dans l'affaire *Sifto*, l'ARC a accepté certains rajustements au revenu du contribuable par le biais d'une divulgation volontaire suivie d'une demande d'allègement de la double imposition dans le cadre d'une procédure à l'amiable en vertu de la *Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis*⁵. L'autorité compétente américaine a finalement accepté d'autoriser un allègement complet et le contribuable a accepté le résultat de la procédure à l'amiable. L'ARC a ensuite cherché à rajuster le revenu du contribuable à la suite d'une vérification en prix de transfert. Le juge de la Cour canadienne de l'impôt a convenu avec le contribuable qu'un accord contraignant existait à la suite de la procédure à l'amiable et a donc accordé l'appel du contribuable, annulant les rajustements découlant de la vérification de l'ARC.
60. Il est très clair qu'il serait inacceptable pour un contribuable de faire fi des obligations qui lui incombent en vertu des paragraphes 247(3) et 247(4) L.I.R. en ne préparant pas de documentation contemporaine avec l'espoir de pouvoir bénéficier du Programme des divulgations volontaires ultérieurement. Toutefois, le Programme des divulgations volontaires a généralement abordé la question de la non-conformité de manière inclusive, quelle que soit l'intention du contribuable, sous réserve de certains critères. L'exclusion des cas de prix de transfert du programme, sur la simple base qu'il y aurait contournement délibéré des paragraphes 247(3) et 247(4) L.I.R., ne semble pas être compatible avec le traitement des contribuables qui ne sont pas des grandes entreprises. Par conséquent, il serait injuste, d'une part, de permettre à des contribuables fortunés de profiter du programme et, d'autre part, d'exclure les enjeux de prix de transfert.

⁴ 2017 TCC 37 (« *Sifto* »).

⁵ *Convention entre le Canada et les États-Unis d'Amérique en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune*, 26 septembre 1980 (telle que modifiée par les Protocoles subséquents).

61. Cependant, la réalité transactionnelle est généralement plus nuancée et compliquée que le contournement intentionnel et limpide des paragraphes 247(3) et 247(4) L.I.R. Une grande entreprise fait nécessairement face à des problèmes complexes qu'elle peut normalement gérer, mais il demeure que certaines erreurs peuvent raisonnablement lui filer entre les doigts. Ce sont ces erreurs qui pourraient maintenant être totalement exclues du Programme des divulgations volontaires. S'ils ont la chance de pouvoir se conformer, la plupart des contribuables en affaires profiteront de cette fenêtre soit par souci de prévisibilité ou parce que leurs règlements internes ou leurs obligations réglementaires à titre de sociétés publiques l'exigent. Ces erreurs peuvent d'ailleurs prendre de multiples formes et émaner de plusieurs sources. Pensons, par exemple, aux erreurs directes, aux oublis administratifs, à une caractérisation erronée et involontaire d'un revenu ou d'une dépense, aux difficultés à gérer les intégrations et à préserver les connaissances institutionnelles, aux changements organisationnels, etc. Une erreur analogue ou de source similaire impliquant une partie canadienne serait donc admissible au programme, mais pas celle impliquant un non-résident?
62. En résumé, il ne semble pas y avoir de justification raisonnable pour distinguer les rajustements de prix de transfert d'autres comportements fiscaux non conformes ni pour distinguer les transactions impliquant un non-résident lié de celles impliquant un résident lié. En outre, il existe un certain nombre de situations de prix de transfert qui mériteraient une protection dans le cadre d'une divulgation volontaire. Enfin, une fois autorisés, les rajustements des prix de transfert devraient bénéficier pleinement de la protection contre les pénalités.
63. Pour les grandes entreprises, le projet de circulaire utilise des termes, expressions et concepts qui se réconcilient difficilement avec le régime existant de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ce qui peut générer une certaine confusion.
64. Par exemple, un seuil arbitraire de 250 M\$ de ventes brutes est utilisé pour exclure les grandes entreprises. Ainsi, selon le contexte, cela peut ou non correspondre à la définition d'une « grande entreprise » au paragraphe 225.1(8) L.I.R. Une société peut ou non tirer profit de ces ventes. Une personne qui n'est pas une société peut se retrouver dans une situation tout aussi complexe et tout de même bénéficier du programme. Les autres termes utilisés comprennent « sommes importantes » et « niveau d'expertise du contribuable ».
65. Bien que ce ne soit pas clair, nous supposons que les contribuables qui font face à des problèmes de prix de transfert appartiennent généralement à une ou plusieurs des catégories ci-dessus.

66. Les nombreuses contraintes que l'ARC cherche à appliquer au programme suggèrent encore une fois qu'une modification de la *Loi de l'impôt sur le revenu* serait potentiellement plus appropriée. Au moins, de cette façon, le ministère des Finances du Canada, tel qu'il a été approuvé par le Parlement, énoncerait une politique claire plutôt qu'une approche administrative. Par exemple, si le ministère des Finances du Canada devait exclure l'application du paragraphe 220(3.1) L.I.R. aux pénalités prévues au paragraphe 247(3) L.I.R., ce qui serait malheureux, l'intention du Parlement, au moins, s'en trouverait clarifiée. En l'absence d'un tel amendement, l'ARC ne devrait pas être surprise par les tentatives supplémentaires de révision judiciaire de l'exercice du pouvoir discrétionnaire par le ministre sur la base de la Circulaire proposée.
67. Finalement, un resserrement considérable du Programme des divulgations volontaires par l'ARC aurait pour effet de convaincre une grande société, qui serait déjà sceptique, qu'il n'y a pas d'avantage à la divulgation. Les éventuels revenus qui pourraient résulter de cette divulgation seraient alors indéfiniment reportés jusqu'à la découverte du pot aux roses par une équipe de vérification de l'ARC. Ce qui est particulièrement décevant, d'un point de vue monétaire, c'est que les exclusions énoncées ci-dessus sont les plus susceptibles de générer des recettes fiscales importantes : les grands enjeux et les contribuables sophistiqués génèrent de gros impôts.

F. CRITÈRE DE LA DIVULGATION « VOLONTAIRE »

68. Les numéros 27 et suivants de la Circulaire proposée apportent un changement subtil, mais important par rapport à la situation qui prévalait auparavant.
69. En effet, lorsqu'une mesure d'exécution était en cours, le contribuable pouvait tout de même faire une divulgation volontaire, à moins que les mesures d'exécution n'aient été « susceptibles d'avoir révélé les renseignements divulgués ».
70. Ce critère objectif était d'application relativement facile, comme en témoignent quelques décisions des tribunaux à ce sujet.
71. La Circulaire proposée suggère de remplacer ce critère objectif par un critère plutôt vague qui apparaît par surcroît différent selon que la mesure d'exécution vise le contribuable lui-même ou un tiers.
72. En effet, au numéro 27 de la Circulaire proposée, on indique que le contribuable ne pourra faire une divulgation volontaire si la mesure de vérification entreprise

contre lui, dont il est informé, « concerne les renseignements divulgués à l'ARC », ce qui semble ouvrir la porte de manière plus large que dans le passé, dans la mesure où une vérification entreprise ne porte pas précisément sur la question divulguée, au moment où la divulgation est amorcée.

73. Par contre, lorsque la mesure d'exécution vise des tiers plutôt que le contribuable lui-même, le test apparaît plus restrictif, puisque le numéro 27 indique alors que la divulgation volontaire ne sera pas possible si « le but et l'impact de l'action applicable contre le tiers sont "suffisamment liés" à la demande actuelle ».
74. À cet égard, il nous apparaît donc que l'ARC envoie un message conflictuel et contradictoire, en facilitant la divulgation volontaire lorsque le contribuable lui-même est vérifié, mais en le restreignant considérablement lorsque la vérification porte sur un tiers.
75. De notre point de vue, dans un cas comme dans l'autre, le test antérieur qui cherchait à déterminer si les mesures d'exécution étaient « susceptibles d'avoir révélé les renseignements divulgués » apparaît beaucoup plus objectif et efficace pour déterminer si une divulgation volontaire entreprise dans le contexte d'une mesure d'exécution doit être acceptée ou non comme spontanée ou volontaire.
76. En effet, depuis aussi longtemps que le programme existe, le véritable enjeu pour déterminer si une divulgation volontaire est bel et bien volontaire et spontanée a toujours été de déterminer si l'ARC avait elle-même, dans le cadre d'une vérification en cours, la capacité d'identifier la situation faisant l'objet d'une divulgation volontaire. Nous ne voyons franchement pas de motif pour modifier cette approche, surtout en le remplaçant par des critères plus vagues et possiblement contradictoires.
77. Nous recommandons donc le maintien de l'ancien critère à cet égard.

G. COMMENTAIRES ADDITIONNELS CONCERNANT LES « PANAMA PAPERS » ET LE CABINET MOSSACK FONSECA

78. La discussion qui précède concernant le critère de la divulgation « volontaire » nous amène à partager quelques réflexions concernant le traitement actuel par l'ARC des dossiers impliquant les « Panama Papers » et le cabinet Mossack Fonseca.

79. En premier lieu, nous rappelons qu'il ne s'agit pas du premier dossier semblable où l'ARC bénéficie d'une fuite survenue à l'étranger qui lui fournit des informations permettant de possiblement identifier des situations problématiques à l'égard de certains contribuables canadiens.
80. On peut notamment penser au dossier de la Banque HSBC à Genève, dont la liste de clients volée a permis d'identifier plus de 1 800 contribuables canadiens qui détenaient des comptes possiblement non déclarés auprès de cette institution.
81. Lorsque la nouvelle de ce vol est devenue publique, l'ARC a été appelée à se demander si elle accepterait en divulgation volontaire des contribuables faisant partie de cette liste qui se présenteraient à elle avant de faire l'objet de mesures d'exécution de la part de l'ARC. À cette époque (environ en 2010), l'ARC a choisi de permettre les divulgations volontaires dans ces cas, compte tenu des termes des numéros 32 et suivants de la circulaire d'information alors en place⁶, en fonction du fait qu'aucune « mesure d'exécution » officielle n'avait été entreprise contre les contribuables qui commençaient une divulgation volontaire, avant que de telles mesures ne soient entreprises.
82. Lorsque le dossier des « Panama Papers » et du cabinet Mossack Fonseca s'est présenté, certains de nos membres nous indiquent que l'ARC a procédé comme suit :
- a) dans un premier temps, comme elle l'avait fait pour la Banque HSBC, l'ARC a laissé entendre qu'elle acceptait les divulgations volontaires dans ces dossiers;
 - b) par conséquent, plusieurs contribuables ont entrepris une démarche de divulgation volontaire à l'égard de cette situation;
 - c) après le fait, l'ARC aurait modifié sa position initiale et aurait décidé de ne pas accepter les divulgations volontaires dans ces dossiers, même ceux qui avaient été entrepris alors que les contribuables étaient sous l'impression que l'ARC acceptait les divulgations volontaires dans ces dossiers;

⁶ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Circulaire d'information* IC00-1R2, « Programme des divulgations volontaires (PDV) », 22 octobre 2007.

- d) l'ARC a communiqué cette décision à Revenu Québec, qui se sent lié par la position de l'ARC et a donc également avisé les contribuables qui avaient entrepris des divulgations volontaires dans ces dossiers que leur divulgation volontaire n'était plus acceptée.
83. Il semble que cette volte-face de l'ARC s'appuie surtout sur un énoncé de l'ARC⁷ qui a été publié concernant les « Panama Papers » le 5 avril 2016 et qui indique que l'ARC lance une vérification générale à l'égard de cette situation, l'ARC s'exprimant notamment comme suit :
- « La ministre du Revenu national a donné des directives aux représentants de l'ARC pour qu'ils obtiennent les renseignements divulgués dans l'affaire "Panama Papers" afin qu'ils établissent un lien entre ces renseignements et les données déjà obtenues au moyen des outils d'enquête dont dispose déjà l'Agence. L'ARC communiquera avec ses partenaires signataires de convention pour obtenir tout autre renseignement qu'elle ne détiendrait pas encore et continuera d'analyser tous les renseignements pertinents afin d'identifier les contribuables canadiens qui pourraient avoir utilisé des comptes pour dissimuler de l'argent à l'étranger dans le but d'éviter de payer de l'impôt. »
84. L'ARC considérerait donc que cette démarche constituerait une « mesure d'exécution » globale, empêchant les contribuables de faire une divulgation volontaire dans ces dossiers.
85. Nous aimerions apporter deux précisions importantes à l'égard de cette situation.
86. En premier lieu, comme nous l'avons déjà souligné, il est fondamental que le Programme des divulgations volontaires repose sur un lien de confiance réciproque entre, d'une part, les contribuables et leurs représentants et, d'autre part, l'ARC. Dans ces conditions, lorsque l'ARC indique au préalable que les divulgations volontaires sont acceptées à l'égard d'un certain type de dossiers et que les contribuables s'engagent dans cette voie à la suite de cette décision, il est fondamental que la décision de l'ARC soit respectée et ne soit pas modifiée en cours de route.

⁷ AGENCE DU REVENU DU CANADA, Communiqué de presse du ministre du Revenu national, « Énoncé de l'Agence du revenu du Canada », 5 avril 2016.

87. De même, lorsque des dossiers importants surviennent, il est aussi important que l'ARC agisse de la manière la plus uniforme et prévisible possible, de telle sorte que les contribuables puissent mesurer l'impact possible de leur divulgation volontaire avant d'entreprendre le processus. Dans ce contexte, à part la situation politique ou médiatique, aucun facteur ne semble justifier le traitement différent qui serait accordé dans le dossier de la Banque HSBC par rapport au dossier des « Panama Papers », d'autant plus que les termes des circulaires d'information applicables à chacune de ces deux époques étaient essentiellement les mêmes en ce qui concerne le critère de la divulgation « volontaire ».
88. Le deuxième aspect des « Panama Papers » que nous désirons souligner est qu'ils révèlent dans certains cas des informations nominatives à l'égard de citoyens canadiens, mais que dans plusieurs autres cas, aucune telle information n'est révélée, de telle sorte qu'il est peu probable, dans le cas de certains contribuables, que les « Panama Papers » aient été « susceptibles d'avoir révélé les renseignements divulgués » selon le critère actuellement contenu dans la *Circulaire d'information IC00-1R5*⁸.
89. Considérons l'exemple suivant.

Exemple 3

Un contribuable détient un compte aux Bahamas. En vertu de ses politiques internes, la banque où le contribuable détient le compte a exigé qu'une société soit incorporée pour être le titulaire enregistré du compte.

La société étrangère ABC inc. est constituée pour détenir ce compte. Dans l'esprit du contribuable, cette société n'est qu'un prête-nom pour se conformer aux exigences de la banque et il continue à être le véritable détenteur du compte. Comme la société ABC inc. a été incorporée par le cabinet Mossack Fonseca, les données suivantes apparaissent dans les « Panama Papers » :

- a) *le nom de la société ABC inc.;*
- b) *le nom de son administrateur unique et de son actionnaire unique, à savoir un bureau d'avocats des Bahamas.*

⁸ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Circulaire d'information IC00-1R5*, « Programme des divulgations volontaires (PDV) », janvier 2017.

Par conséquent, aucune information nominative de quelque nature que ce soit contenue dans les « Panama Papers » ne permet de faire le lien entre ABC inc. et le contribuable canadien qui est le véritable détenteur du compte.

En considérant cette situation, il apparaît que les « Panama Papers » ne fournissent aucune information à l'ARC qui serait susceptible de lui avoir révélé la détention d'un compte aux Bahamas par le contribuable canadien, dont le nom n'apparaît nulle part de quelque manière que ce soit dans les « Panama Papers ».

Dans un tel cas, pourquoi priver le contribuable de la possibilité de faire une divulgation volontaire et pourquoi le contraindre à continuer à vivre dans la clandestinité fiscale s'il est disposé à corriger sa situation en produisant une divulgation volontaire?

90. Au-delà du fait que l'ARC a possiblement modifié sa position en cours de route sur cette question, il est aussi permis de se demander dans quelle mesure l'ARC peut ignorer les termes clairs de sa propre circulaire d'information pour exclure du Programme des divulgations volontaires une divulgation volontaire qui, dans un tel cas, semble remplir les exigences contenues aux numéros 32 et suivants de la *Circulaire d'information* IC00-1R5, puisqu'aucune mesure d'exécution n'est en cours contre le contribuable visé.
91. En effet, le respect par l'ARC de ses propres politiques est aussi un élément fondamental de la relation de confiance qui doit animer le Programme des divulgations volontaires.

H. EXCLUSION DES DOSSIERS COMPORTANT UN ÉLÉMENT DE CRIMINALITÉ

92. L'examen du critère de la divulgation « volontaire » amène aussi une réflexion sur la question des demandes qui font état de revenus provenant de produits de la criminalité, incluant les dossiers qui font l'objet d'une vérification, d'une enquête ou d'autres mesures d'exécution entreprises par une autre autorité ou administration telle que, sans toutefois s'y limiter, un service de police, une commission des valeurs mobilières ou une autorité provinciale.
93. Dans un premier temps, si aucune enquête ou démarche semblable n'est entreprise et dans la mesure où le législateur a choisi d'imposer les revenus provenant d'activités criminelles, on peut se demander dans quelle mesure l'ARC peut justifier de refuser l'accès au Programme des divulgations volontaires à des

contribuables qui souhaitent déclarer de manière volontaire et complète des revenus provenant de la criminalité.

94. En ce qui concerne les enquêtes en cours, nous comprenons que, dans un monde idéal, toutes les autorités gouvernementales et policières souhaiteraient communiquer ensemble de manière ouverte et transparente pour faire en sorte que tous les aspects des obligations gouvernementales des judiciables, incluant les aspects fiscaux, soient couverts par toute enquête entreprise.
95. En réalité, les choses sont fort différentes et il est fréquent que les services policiers ou autres agences œuvrent en vase clos, sans communiquer les détails de leurs enquêtes respectives entre elles, en tenant par surcroît compte du fait que des obligations de confidentialité ou des restrictions quant à l'utilisation des preuves recueillies peuvent aussi entrer en jeu.
96. Dans ces circonstances, si une enquête en cours par un corps policier ou une agence « n'est pas susceptible de révéler les renseignements divulgués » à l'ARC, pourquoi se priver de la possibilité de recevoir une divulgation volontaire de la part des contribuables concernés pour au moins régulariser leurs affaires fiscales de manière rapide et efficace, à peu de frais, plutôt que d'attendre le dénouement éventuel d'une enquête, la possibilité aléatoire que des renseignements soient communiqués à l'ARC, les possibilités de contestation et les délais de plusieurs années qui pourraient s'ensuivre et les difficultés de perception auxquelles l'ARC pourrait faire face en bout de ligne?

I. DÉNONCIATION DES CONSEILLERS

97. Lorsqu'un contribuable fait une divulgation volontaire, le numéro 42 de la Circulaire proposée indique que le nom de tout conseiller qui l'a assisté concernant « l'objet de la demande relative au PDV » devrait « habituellement » être inclus dans la demande.
98. Il s'agit d'une nouvelle mesure qui n'existait pas auparavant.
99. En matière fiscale plus que dans tout autre domaine, vu la complexité des lois, les contribuables sont appelés à retenir les services de conseillers et à avoir pleinement confiance dans les avis que les conseillers leur donnent.
100. Malgré le fait que, comme les contribuables qui font une divulgation volontaire, plusieurs conseillers aient pu avoir un comportement fautif dans le passé, nos membres nous indiquent que la plupart de ces conseillers sont aujourd'hui

repentants et que ce sont ces conseillers eux-mêmes qui incitent souvent les contribuables en cause à produire une divulgation volontaire.

101. Encore une fois, si l'ARC exige que les conseillers qui ont assisté les contribuables dans le passé soient dénoncés, on peut se demander si cela n'aurait également pas un impact négatif sur les divulgations volontaires, dans la mesure où les contribuables dépendent des recommandations de leurs conseillers pour être informés des développements fiscaux actuels et connaître les méandres du Programme des divulgations volontaires.
102. Dans l'hypothèse où l'ARC voudrait poursuivre dans cette veine, les questions suivantes pourraient être soulevées :
 - a) Qu'entend faire l'ARC de l'information obtenue à l'égard des conseillers, surtout lorsque ceux-ci résident à l'étranger?
 - b) Si l'ARC n'entend pas faire quoi que ce soit, est-ce que le rapport « coût-bénéfice » pour l'ARC vaut vraiment la peine de prendre le risque que les conseillers continuent à recommander à leurs clients de dissimuler la situation, de peur d'être dénoncés?
 - c) Finalement, dans la mesure où les conseillers aussi veulent faire amende honorable et participer à la démarche de divulgation volontaire, l'ARC serait-elle disposée à leur accorder la même immunité que celle accordée au contribuable lui-même?
103. Enfin, l'utilisation du terme « habituellement » semble laisser entendre que cette exigence de dénonciation ne serait pas applicable dans tous les dossiers, sans préciser les critères qui seraient applicables dans de telles circonstances. On peut de nouveau penser que cela laisse place à l'arbitraire et à des décisions inévitables ou manquant de constance d'un océan à l'autre.

J. COMMENTAIRES SPÉCIFIQUES CONCERNANT LE MÉMORANDUM EN MATIÈRE DE TPS/TVH

104. Le Mémoire proposé suggère un système encore plus complexe en TPS/TVH qu'en impôt sur le revenu, puisque les divulgations volontaires en cette matière se diviseraient non pas en deux catégories, mais plutôt en trois catégories distinctes.

105. Nos observations à cet égard sont relativement simples : compte tenu des difficultés déjà soulevées dans les sections A, B et D des présents commentaires, il nous apparaît qu'un maximum de deux catégories devrait suffire, soit une catégorie plus rigoureuse pour les cas où le contribuable a volontairement perçu les taxes sans les remettre et une catégorie générale pour tous les autres contribuables.
106. Tel qu'il est énoncé en matière d'impôt sur le revenu, nous ne voyons pas dans quelle mesure l'existence ou non d'une faute lourde ou d'une négligence flagrante devrait être considérée pour traiter une divulgation volontaire plus sévèrement, dans la mesure où le but même du programme est de remédier à des situations qui comportent ce genre de pénalité dans la grande majorité des cas.
107. Par ailleurs, l'APFF est d'accord avec le fait qu'aucune limite de temps ne serait applicable dans les circonstances où le contribuable s'est volontairement approprié des sommes appartenant à l'État en ne remettant pas des taxes qu'il a perçues. On pourrait également penser que le même traitement devrait être accordé aux contribuables qui, bien au-delà de la faute lourde et de la négligence flagrante, ont eu un comportement clairement frauduleux.
108. Par contre, pour tous les autres cas, il nous apparaît que la période de quatre ans mentionnée au numéro 26 de la Circulaire proposée serait suffisante et raisonnable dans les circonstances.
109. Évidemment, la mention de périodes précises dans le Mémoire portant sur la TPS/TVH nous amène à nous demander pourquoi l'ARC ne serait également pas en mesure d'établir un nombre d'années précis pour ce qui touche l'impôt sur le revenu, en lien avec les observations contenues à la section D des présents commentaires.
110. En effet, en ce moment, l'ARC semble faire une discrimination entre les taxes et l'impôt en prévoyant un programme de divulgation volontaire précis et limité dans le temps en matière de taxes, alors qu'elle préconise un programme vague et illimité dans le temps en matière d'impôt sur le revenu.

111. À cet égard, une étude publiée par l'Organisation de coopération et de développement économiques en 2015⁹ révèle que plusieurs pays comparables au Canada ont fait le choix, dans leur programme général de divulgations volontaires ou dans des programmes spéciaux visant spécifiquement les comptes détenus à l'étranger, de limiter la période à couvrir dans le cadre d'une divulgation volontaire à un nombre d'années précis, comme l'indique le sommaire joint à la présente lettre comme Annexe A.
112. Finalement, dans la mesure où l'ARC veut aller au-delà de la période statutaire de 10 ans dans certains dossiers, nous réitérons nos commentaires selon lesquels elle devrait obtenir une intervention du législateur concernant la prolongation de la période discrétionnaire de réduction des intérêts et des pénalités dans les cas de divulgations volontaires, de manière à jouir de tous les pouvoirs requis pour traiter toutes les années visées par une divulgation volontaire de manière équitable et uniforme.

K. CONCLUSION

113. Nous comprenons que l'ARC a fait l'objet de pressions médiatiques au cours des dernières années, après avoir accordé certains avantages à des groupes de contribuables qui avaient monté des structures complexes à l'étranger, sur les conseils de firmes d'envergure nationale.
114. Nous nous demandons toutefois si ces situations particulières justifient le chambardement total du Programme des divulgations volontaires qui, malgré ses défauts, fonctionnait relativement bien et a permis, à peu de frais pour l'administration, à des milliers de contribuables de régulariser leur situation au cours des dernières années.
115. À cet égard, nous rappelons à l'ARC qu'elle doit trouver la « fine ligne » entre l'équité pour tous les contribuables et le maintien d'un programme de divulgation volontaire suffisamment incitatif et que l'adoption d'une ligne sévère et de critères vagues ne remplirait pas cette exigence.

Nous vous invitons donc à repenser la Circulaire et le Mémoire proposés, à la lumière des commentaires qui précèdent.

⁹ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, *Update on voluntary disclosure programmes: A pathway to tax compliance*, 7 août 2015 (en ligne : <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf>).

Nous demeurons à votre entière disposition pour vous rencontrer ou vous fournir d'autres représentations ou idées à l'égard de toute question que vous souhaiteriez approfondir avec nous.

Nous vous remercions de l'occasion que vous avez offerte à la communauté canadienne de soumettre des commentaires à l'égard du projet et espérons que les réflexions des divers intervenants vous aideront à trouver l'équilibre requis pour permettre de maintenir l'existence utile d'un programme qui a, de manière générale, très bien servi les Canadiens jusqu'à maintenant.

En espérant le tout conforme, nous demeurons,

Vos tout dévoués,

ASSOCIATION DE PLANIFICATION FISCALE ET FINANCIÈRE

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Paul Ryan', followed by a horizontal line extending to the right.

Paul Ryan, avocat
Président du Sous-comité sur les divulgations volontaires

ANNEXE A

Pays	Programme	Nombre d'années	Pénalités
Australie	Spécial (« Do it »)	4	10 % de l'impôt
Allemagne	Général	4-10	–
Autriche	Général et Spécial	10	–
Danemark	Général et Spécial	10	Partiellement annulées
États-Unis	Général et Spécial	8	20 % à 27,5 % du capital (selon la date de la DV) Peut augmenter à 50 % depuis 2014 si certaines conditions sont remplies
Finlande	Général	5	Partiellement ou complètement annulées
France	Spécial	10	Pénalité de 15 % à 30 % de l'impôt
Grande-Bretagne	Général et Spécial	10-20	Partiellement annulées
Hollande	Général et Spécial	12	Entre 0 % et 60 % de l'impôt (selon la date de la DV)
Italie	Spécial	4	50 % des pénalités habituelles
Japon	Général	5-7	50 % des pénalités habituelles
Norvège	Général	10	–
Portugal	Spécial	–	Charge totale de 5 % à 7,5 % du capital (selon la date de la DV)
Suède	Général	5-10	–