

# Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques

---

## Des réponses efficaces aux planifications fiscales agressives

### Leçons à retenir des autres juridictions

## Fascicule 7 : États-Unis - Normes déontologiques en matière fiscale

---

**Photocopie, réimpression et rediffusion électronique interdites.** L'autorisation du photocopier, de réimprimer ou de rediffuser électroniquement toute portion de cette publication à des fins de distribution devra être obtenue en adressant une demande écrite à Michael Gaughan, responsable des autorisations pour l'Association canadienne d'études fiscales, courriel : [mgaughan@ctf.ca](mailto:mgaughan@ctf.ca).

Gilles N. LARIN  
Robert DUONG  
Marie JACQUES

Avec la collaboration de :  
Lyne LATULIPPE

Ce fascicule est le septième d'une série qui présente de façon détaillée notre étude sur les planifications fiscales audacieuses. Il sous-tend la parution du *Tax Paper* N° 112 publié en juillet 2009 par l'Association canadienne d'études fiscales (ACEF). Tel que mentionné dans la préface du livre, dans le but de maintenir des coûts de publication raisonnables et pour permettre d'éviter de retarder sa publication, l'ACEF nous a donné l'autorisation de publier ce document en français et en anglais sur notre site Internet.

Juillet 2009



UNIVERSITÉ DE  
SHERBROOKE

Ce document est destiné uniquement à des fins académiques. En raison des normes imposées par l'administration fiscale américaine dans la Circulaire 230, le contenu de ce document ne peut être utilisé d'aucune façon pour éviter l'application de pénalités en vertu de la loi fiscale américaine. Ce document ne peut non plus être utilisé pour faire la promotion, la sollicitation ou la recommandation d'une planification ou de tout item contenu dans ce document.

---

## La mission de la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques

La **Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques** (CFFP) a été mise sur pied le 15 avril 2003 grâce à une subvention inconditionnelle du gouvernement du Québec que nous tenons à remercier pour sa générosité. En particulier, nous lui sommes reconnaissants de nous avoir exprimé une confiance complète et totale pour la liberté sans réserve dont il a fait preuve à notre égard dans le choix des projets et des conclusions auxquelles nos réflexions nous ont amenés. Au Québec, les lieux communs et officiels où praticiens, cadres de l'État et chercheurs peuvent échanger sur les nouveaux défis touchant la fiscalité et les finances publiques sont rares. De plus, la recherche dans ces domaines est généralement de nature unidisciplinaire et néglige parfois l'aspect multidisciplinaire des relations entre l'État et ses contribuables. La **Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques** tire sa raison d'être de ces deux réalités. La mission principale de la Chaire est de stimuler la recherche et la formation interdisciplinaires par le regroupement de professeurs et de chercheurs intéressés par la politique économique de la fiscalité. Pour plus de détails sur la **Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques**, vous pouvez consulter son site officiel à l'adresse suivante : <http://www.usherbrooke.ca/adm/recherche/chairefiscalite/>.

Gilles Larin est titulaire de la CFFP. Marie Jacques est professeure titulaire à l'Université de Sherbrooke. Robert Duong<sup>1</sup> était un professionnel de recherche à la CFFP lors de la réalisation de cette étude. Lyne Latulippe était consultante à la CFFP.

Nous voulons exprimer notre reconnaissance à Gaston Bédard, consultant, ainsi qu'à un lecteur désirant demeurer anonyme, pour leurs observations et suggestions. Bien entendu, les opinions exprimées n'engagent que les auteurs, ces derniers assument l'entière responsabilité des commentaires et des interprétations figurant dans la présente étude.

Les droits d'auteurs appartiennent à la CFFP.

---

<sup>1</sup> Robert Duong, qui est avocat, a été professionnel de recherche à la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke lorsque cette étude a été réalisée. Il est maintenant agent de la politique de l'impôt en matière d'impôt sur le revenu au ministère des Finances du Canada. Les opinions exprimées dans cette publication sont celles des auteurs et ne représentent d'aucune façon la position du ministère des Finances du Canada. Le matériel contenu dans cette publication ne doit d'aucune façon être considéré comme étant un avis sur quelque sujet que ce soit. Les abonnés ou autres lecteurs ne doivent d'aucune façon agir sur la foi de quelque aspect du contenu de cette publication sans obtenir un avis professionnel approprié. La maison d'édition, de même que les auteurs et correcteurs, se dégagent expressément de toute responsabilité envers toute personne, qu'elle soit ou non un acheteur de cette publication, à l'égard de quoi que ce soit qui ait été fait ou omis d'être fait par toute personne sur la foi du contenu de cette publication, ou de toute conséquence découlant de quoi que ce soit qui ait été fait ou omis d'être fait par toute personne sur la foi du contenu de cette publication.

## Précis

### Fascicule 7 : États-Unis – Normes déontologiques en matière fiscale

La Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques a amorcé en 2005 un projet portant sur les planifications fiscales audacieuses à la lumière des préoccupations exprimées par les administrations fiscales, les tribunaux, les contribuables et les conseillers fiscaux (les « **intervenants** »). Ce projet analyse les outils mis au point par quelques-uns des principaux partenaires commerciaux du Canada en réponse aux planifications fiscales audacieuses mises en œuvre par des contribuables et des conseillers fiscaux.

**Ce projet vise à susciter la réflexion des différents intervenants au Canada en adoptant une approche globale et pragmatique de différents enjeux inhérents aux planifications fiscales audacieuses. Notre étude doit alors être lue dans le contexte d'une réflexion sur ces planifications et non comme une analyse exhaustive de chacun des outils qui sont examinés et de tous les enjeux qui s'y rattachent, considérant l'étendue du sujet, sa complexité et les particularités du régime fiscal des pays étrangers. La rédaction de l'ensemble du projet a été réalisée sur une période d'un peu plus de deux ans. Comme l'accent a été mis sur le développement d'un cadre d'analyse logique, aucun des fascicules de l'étude ne représente nécessairement l'état du droit fiscal ou de la jurisprudence.**

Dans le cadre de ce projet en 2006, la Chaire a tenu un symposium sur les risques inhérents aux planifications fiscales audacieuses pour l'ensemble des intervenants et a également publié un document de travail exposant les principaux enjeux de ces planifications.

Dans le présent projet de recherche, nous avons analysé des outils mis au point par l'Australie, les États-Unis, le Royaume-Uni et l'Union européenne. Nous cherchons à évaluer l'opportunité pour le Canada de mettre au point un ou plusieurs de ces outils afin de protéger l'intégrité du

régime fiscal. Nous menons cette évaluation en prenant en considération la perspective de chacun des groupes d'intervenants, selon des principes d'administration fiscale généralement reconnus.

Cette étude comprend dix fascicules exposant respectivement le cadre de réflexion qui nous a guidés dans l'analyse des outils étrangers, notre réflexion sur chacun des outils sélectionnés, nos conclusions relativement à l'ensemble de ces outils, ainsi que les pistes de solution pour le Canada. Le dixième et dernier fascicule de l'étude n'est pas publié ici, car il a été remanié et augmenté pour devenir le *Tax Paper No. 112* de l'Association canadienne d'études fiscales, publié en juillet 2009 sous le titre *Des réponses efficaces aux planifications fiscales agressives – Leçons à retenir des autres juridictions*.

Afin de suivre notre réflexion à travers les fascicules, nous référons le lecteur au fascicule 1 intitulé « Cadre de réflexion ».

Ce présent fascicule porte sur les normes déontologiques en matière fiscale aux États-Unis. Celles-ci imposent aux conseillers fiscaux des exigences et des sanctions nettement plus importantes que celles prévues par la pénalité administrative imposée aux tiers au Canada. Ce fascicule identifie les principales modalités d'application des normes déontologiques ainsi que les enjeux inhérents à l'application de cet outil pour l'ensemble des intervenants aux États-Unis. À lumière de ces constats, la Chaire identifie de façon préliminaire des pistes de solution pour le Canada.

À la lumière de l'expérience américaine, la mise en œuvre de normes déontologiques par l'administration fiscale pose des défis majeurs afin, d'une part, de circonscrire de façon raisonnable les devoirs de diligence des conseillers fiscaux et, d'autre part, d'appliquer les normes. La principale difficulté réside dans le partage des responsabilités entre les contribuables ayant réalisé une planification et le degré de diligence que les conseillers doivent démontrer pour renseigner leurs clients sur les risques inhérents à la planification.

En matière de planification audacieuse, nous croyons que l'instauration de normes déontologiques est subordonnée à la présence d'une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer. Les règles d'application de cette pénalité auxquelles les contribuables sont assujettis

établissent le degré de diligence que les conseillers doivent démontrer en matière de planifications audacieuses. Les normes déontologiques sont d'ailleurs formulées selon des principes similaires aux normes de diligence applicables aux fins de cette pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer. Il revient au contribuable d'obtenir, le cas échéant, des dommages-intérêts auprès de leurs conseillers ou des assureurs de ces derniers en cas de négligence ou de représentation erronée des faits, notamment eu égard à la doctrine de la réalité économique et à la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer.

À notre avis, des normes déontologiques coercitives en matière de planifications audacieuses ne devraient être élaborées qu'après avoir procédé à une consultation entre les différents ordres professionnels et l'administration fiscale. Par souci d'équité et de simplicité, toutes les parties concernées pourraient élaborer en concertation des normes de diligence en cette matière selon le champ d'expertise de chaque groupe de conseillers. De cette manière, les ordres professionnels pourraient maintenir la confiance de la population envers l'intégrité des conseillers fiscaux.

Enfin, nous sommes d'avis que l'assujettissement des conseillers fiscaux à d'autres outils tels les règles de divulgation permet à l'administration fiscale de gérer les risques inhérents aux planifications fiscales audacieuses d'une manière plus ciblée que les normes déontologiques.

---

## Table des matières

<b>La mission de la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques</b> .....	<b>i</b>
<b>Précis</b> .....	<b>ii</b>
<b>1 Contexte général</b> .....	<b>1</b>
<b>2 Contexte des normes déontologiques</b> .....	<b>2</b>
<b>3 Description</b> .....	<b>9</b>
3.1 Conseillers assujettis .....	9
3.2 Principes directeurs ( <i>Best Practices</i> ) .....	9
3.3 Normes relatives à la production d'une déclaration de revenus ( <i>Standards with respect to Tax Returns and Documents, Affidavits and other Papers</i> ) .....	10
3.4 Normes générales relatives aux opinions écrites ( <i>Written Opinions, other than Covered Opinions</i> ) .....	12
3.5 Normes particulières pour les opinions prescrites ( <i>Covered Opinions</i> ) .....	13
3.5.1 Opérations prescrites .....	13
3.5.1.1 Catégorie 1 : Opérations déclarées audacieuses en vertu des règles de divulgation .....	13
3.5.1.2 Catégorie 2 : Opération dont le principal objet s'assimile à de l'évitement .....	14
3.5.1.3 Catégorie 3 : Opération dont l'un des objets significatifs s'assimile à de l'évitement, si l'opinion fiscale remplit l'un des critères prescrits.....	14
3.5.2 Normes applicables.....	15
3.5.2.1 Vérification diligente des objets commerciaux du contribuable dans une planification .....	15
3.5.2.2 Application de la loi fiscale et de la jurisprudence à l'ensemble des faits de la planification.....	15
3.5.2.3 Conclusion selon la prépondérance des probabilités exprimée visiblement et expressément dans l'opinion.....	15
3.5.2.4 Mention expresse et visible des limites de l'opinion pour le contribuable eu égard à une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer .....	16
3.5.3 Assouplissement des normes pour des opérations de la catégorie 3.....	17
3.5.3.1 Opinion à portée restreinte ( <i>Limited Scope Opinion</i> ) lorsqu'elle porte sur une opération dont l'objet significatif s'assimile à de l'évitement .....	17

3.5.3.2	Opinion généralisable fournie aux fins de sollicitation.....	18
3.6	Sanctions .....	18
3.6.1	Inobservation causée par imprudence ou négligence coupable .....	18
3.6.2	Réprimande, suspension ou radiation du droit du conseiller de représenter des contribuables auprès de l'administration fiscale .....	19
3.6.3	Pénalité pécuniaire.....	20
3.6.4	Sanction appliquée par un tribunal administratif à défaut d'entente entre le conseiller et l'administration fiscale .....	21
3.6.5	Sanction applicable dans les cinq ans suivant l'inobservation.....	21
3.7	Droits d'appel des parties face à une décision du tribunal administratif.....	22
3.8	Publication d'une décision sanctionnant un conseiller .....	22
3.9	Injonction interlocutoire .....	22
3.10	Portée limitée d'une opinion conforme aux normes particulières pour un contribuable à l'égard d'une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer.....	23
<b>4</b>	<b>Constats.....</b>	<b>24</b>
4.1	Par souci de simplicité et d'équité, l'administration fiscale devrait collaborer avec les ordres professionnels pour instaurer des normes de diligence en matière fiscale .....	25
4.2	Peu importe qui élabore les normes particulières, les contribuables peuvent obtenir une image fidèle des risques d'une planification audacieuse si les conseillers les appliquent .....	26
4.2.1	Les conseillers sont assujettis à des devoirs de diligence similaires à ceux des contribuables aux fins de la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer.....	27
4.2.2	L'exigence de conclure selon la prépondérance des probabilités permet au contribuable de mieux saisir les risques que les tribunaux annulent les avantages fiscaux et maintiennent une pénalité.....	29
4.2.3	Une vérification diligente de l'application de la doctrine de la réalité économique par les conseillers permet au contribuable de connaître pleinement les risques d'une planification audacieuse .....	30
4.2.4	Les contribuables sont en mesure de prendre une décision plus éclairée s'ils connaissent les facteurs portant atteinte à l'impartialité du conseiller fiscal.....	32
4.3	Une diligence accrue des conseillers quant à la doctrine de la réalité économique favorise l'observation du régime fiscal par les contribuables .....	32
4.3.1	Les conseillers pourraient émettre une opinion favorable aux contribuables si les règles fiscales ne reflètent pas les objets de la loi de façon claire et cohérente.....	33
4.3.2	Les conseillers doivent prêter une attention particulière aux objets poursuivis par le contribuable et vérifier la conformité de la planification à la doctrine de la réalité économique .....	34

4.3.3	Les tribunaux tendent à accorder un poids prépondérant à la doctrine de la réalité économique par rapport à une interprétation technique des règles fiscales .....	37
4.4	Les conseillers qui émettent une opinion à portée restreinte courent un risque d'être sanctionnés par l'administration fiscale parce que la démarcation entre un objet significatif et un objet principal apparaît floue .....	38
4.4.1	Assouplissement des normes particulières uniquement à l'égard d'opérations dont l'un des objets significatifs relève de l'évitement .....	39
4.4.2	Le critère de l'objet poursuivi par la loi fiscale tente d'établir une démarcation entre un objet principal et un objet significatif, mais cette démarcation demeure floue .....	40
4.4.3	Les groupes d'intervenants divergent d'opinion sur la façon de qualifier et de mesurer le poids relatif des objets d'une planification en raison des disparités dans l'application de la doctrine de la réalité économique par les tribunaux.....	41
4.4.4	Les conseillers devraient avoir la possibilité d'émettre des opinions à portée limitée peu importe le poids de l'objet fiscal d'une planification.....	43
4.5	Les conseillers engagent leur responsabilité professionnelle envers leurs clients s'ils ne dégagent pas une image fidèle d'une planification audacieuse conformément aux normes de diligence .....	46
4.6	Par souci d'équité, l'administration fiscale doit appliquer les normes particulières de manière raisonnable et non de façon stricte.....	49
4.6.1	L'administration fiscale tente de dissiper les craintes des conseillers en énonçant qu'elle entend appliquer les normes particulières uniquement à l'égard des cas les plus flagrants d'inobservation.....	49
4.6.2	L'apparence de partialité de l'administration fiscale peut miner l'intégrité des normes déontologiques.....	52
4.6.3	L'administration fiscale devrait appliquer les normes particulières uniquement à l'égard des planifications les plus audacieuses.....	53
4.6.3.1	Opérations déclarées audacieuses en vertu des règles de divulgation .....	54
4.6.3.2	Opérations dont un des objets significatifs relève de l'évitement et faisant l'objet d'une opinion fiscale généralisable aux fins de sollicitation.....	54
4.6.4	L'administration fiscale doit publier en temps opportun des lignes directrices concernant l'application des normes déontologiques pour accroître la prévisibilité de celles-ci.....	55
4.6.5	Une décision de l'administration fiscale sanctionnant un conseiller ne devrait être publiée que lorsqu'elle est finale .....	56
<b>5</b>	<b>Conclusion .....</b>	<b>57</b>
	<b>Bibliographie.....</b>	<b>60</b>

## Contexte général

Nous référons le lecteur au fascicule 5 intitulé « États-Unis – Contexte général et introduction de l'approche américaine dans tous les azimuts ».

Le fascicule 5 présente une vue d'ensemble des outils appliqués par l'administration fiscale des États-Unis, en utilisant notamment la jurisprudence pour illustrer l'application de ces outils.

## 2

---

### **Contexte des normes déontologiques**

Tel qu'exposé dans le fascicule 1, « Cadre de réflexion », de cette étude, l'administration fiscale pourrait adopter plusieurs outils afin de mieux circonscrire les opérations d'évitement fiscal ou d'accroître les risques pour les contribuables et les conseillers audacieux. Ces outils peuvent être regroupés sous l'une ou l'autre des sphères d'intervention suivantes de l'administration fiscale :

- Outils visant à définir les opérations d'évitement fiscal.
- Outils visant à accroître l'observation du régime fiscal.
- Outils axés sur le dépistage des planifications fiscales audacieuses et leurs participants.
- Outils axés sur la résolution des différends.

Le graphique 1.1 à la page suivante illustre sommairement la relation entre ces sphères d'intervention dans la gestion des risques inhérents aux planifications audacieuses. Chaque sphère d'intervention est mise en évidence dans le graphique par une bordure élargie. Les outils étrangers sélectionnés aux fins de l'étude sont insérés sous l'une ou l'autre des sphères d'intervention. L'outil faisant l'objet du présent fascicule, soit les normes déontologiques, est mis en évidence par une trame de fond grise afin de situer son rôle dans la gestion par l'administration fiscale des risques inhérents aux planifications audacieuses.

**GRAPHIQUE 1.1**  
**SPHÈRES D'INTERVENTION DE L'ADMINISTRATION FISCALE EN MATIÈRE DE PLANIFICATIONS AUDACIEUSES :**  
**OUTILS SÉLECTIONNÉS CHEZ CERTAINS PARTENAIRES COMMERCIAUX -**  
**RÔLE DES NORMES DÉONTOLOGIQUES AMÉRICAINES**



Notre graphique.

Les contribuables assument la responsabilité d'estimer leur impôt à payer selon les règles du code fiscal américain (*Internal Revenue Code*<sup>2</sup>). Certains d'entre eux peuvent organiser leurs affaires pour minimiser leur impôt à payer en conformité totale avec la loi. D'autres peuvent mettre en œuvre une planification qui cherche à tirer profit des zones grises dans l'application de la loi afin de réclamer des avantages fiscaux. Les plus audacieux pourraient par ailleurs prendre en considération les faibles risques de détection ou la possibilité de conclure un règlement avec l'administration fiscale dans l'éventualité d'un litige avec celle-ci.

Lors d'une vérification des déclarations de revenus produites par les contribuables, l'administration fiscale peut opiner que ceux-ci ont sous-estimé leur impôt à payer. En matière de planifications audacieuses, l'administration fiscale annule les avantages fiscaux réclamés par les contribuables en application de règles spécifiques antiévitement et en évoquant la jurisprudence qu'elle juge pertinente. En particulier, en s'appuyant sur la doctrine de la réalité économique développée par les tribunaux, l'administration fiscale annulera les avantages fiscaux réclamés par les contribuables au motif que la planification qu'ils ont réalisée était dénuée de réalité économique et ne visait pas à réaliser un objet véritable.

Dans le fascicule 6 intitulé « Doctrine de la réalité économique » de ce projet, nous avons exposé les incertitudes entourant les modalités d'application de la doctrine de la réalité économique aux États-Unis. Nous avons illustré comment les contribuables gèrent les risques relatifs à l'application par l'administration fiscale et les tribunaux de la doctrine de la réalité économique et de la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer. Nous référons le lecteur au fascicule 6 pour une discussion plus détaillée sur cette doctrine et cette pénalité. Aux fins du présent fascicule, nous résumerons succinctement à la section 4.3 les concepts et enjeux de la doctrine de la réalité économique en relation avec les normes déontologiques.

L'administration fiscale peut appliquer aux contribuables une pénalité correspondant à 20 pour cent du montant d'impôt sous-estimé, tel que déterminé par l'administration fiscale selon son interprétation de la loi fiscale et de la jurisprudence. Les contribuables peuvent cependant s'en soustraire s'ils établissent qu'ils sont de bonne foi et ont fait preuve de diligence raisonnable pour s'assurer de réclamer les avantages fiscaux conformément à la loi fiscale. Lorsque la

---

<sup>2</sup> *Internal Revenue Code*, 26 U.S.C.

sous-estimation de l'impôt à payer découle d'opérations dont un objet significatif relève de l'évitement fiscal, les contribuables doivent cependant être en mesure d'établir qu'ils pouvaient raisonnablement croire que selon la prépondérance des probabilités, l'obtention des avantages fiscaux était conforme à la loi fiscale ainsi qu'à la jurisprudence.

Face aux risques d'être assujettis à une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer, les contribuables peuvent solliciter l'opinion de conseillers fiscaux. Un contribuable peut démontrer un degré de diligence raisonnable si, notamment, il se fie aux conclusions d'un conseiller fiscal impartial ayant conclu selon la prépondérance des probabilités que l'obtention d'avantages fiscaux était conforme à la loi fiscale et à la jurisprudence en vigueur au moment où il les avait réclamés, en prenant en considération le poids de chacune des sources juridiques ou administratives reconnues en matière d'interprétation de la loi<sup>3</sup>.

Les tribunaux pourraient confirmer l'annulation par l'administration fiscale américaine des avantages fiscaux réclamés par les contribuables, nonobstant l'opinion de leurs conseillers. Le cas échéant, les tribunaux doivent déterminer si l'application par l'administration fiscale d'une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer est justifiée dans les circonstances, en prenant en considération l'opinion formulée par les conseillers du contribuable.

Par le passé, l'administration fiscale américaine a exprimé des préoccupations quant à la possibilité pour les contribuables de se soustraire d'une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer en s'appuyant sur des opinions fiscales qui n'étaient pas suffisamment approfondies.

L'administration fiscale américaine a prescrit en 1984 des normes déontologiques auxquelles les conseillers fiscaux devaient se soumettre notamment lorsqu'ils formulaient une opinion fiscale aux contribuables en matière de planifications audacieuses<sup>4</sup>. Ces normes visaient à encadrer spécifiquement les opinions des conseillers fiscaux portant sur la conformité d'une planification audacieuse qui présentait un risque d'évitement et qui faisait l'objet d'un

---

<sup>3</sup> 26 U.S.C. § 6662 et 26 C.F.R. § 1.6662; 26 U.S.C. § 6664 et 26 C.F.R. § 1.6664.

<sup>4</sup> 31 C.F.R. Part 10. L'administration fiscale s'est vu conférer le pouvoir de réglementer les actes de représentation des conseillers auprès d'elle : 31 U.S.C. § 330. Plus particulièrement, elle peut adopter des normes déontologiques à l'égard des conseillers qui formulent une opinion écrite à leurs clients sur des opérations qui, à son avis, présentent des risques d'évitement fiscal : voir 31 U.S.C. § 330(d).

prospectus ou de tout autre document visant la sollicitation du public. De façon sommaire, les conseillers devaient en vertu de ces normes :

- Vérifier l'exactitude de tous les faits pertinents à la planification visée par le document.
- Décrire tous les faits importants de façon exacte et complète.
- Indiquer tous les faits éventuels qui pourraient survenir, et ce, de façon claire et complète.
- Appliquer la loi fiscale aux faits sous-jacents à la planification.
- Analyser toutes les questions fiscales.
- Conclure si les contribuables pouvaient, selon la prépondérance des probabilités (*more likely than not*), réclamer les avantages fiscaux relativement à chaque question pour laquelle l'administration fiscale pouvait raisonnablement avoir gain de cause devant les tribunaux advenant une contestation.
- Conclure selon la prépondérance des probabilités si les contribuables pouvaient réclamer de façon substantielle plus de la moitié de l'ensemble des avantages fiscaux (*substantially more*)<sup>5</sup>.

L'administration fiscale américaine avait prescrit ces normes en réponse à la prolifération des planifications audacieuses durant les années 1970 et 1980<sup>6</sup>. Vers la fin des années 1990, l'administration fiscale de même que diverses organisations professionnelles étaient cependant d'avis que des contribuables audacieux pouvaient se soustraire à une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer en s'appuyant sur des opinions ne couvrant pas nécessairement l'ensemble des faits pertinents. À leur avis, les conseillers ne pouvaient véritablement déterminer de façon adéquate l'application de la loi fiscale ou encore de la doctrine de la réalité économique à une planification audacieuse<sup>7</sup>. Par ailleurs, ces normes ne visaient que des planifications faisant l'objet d'activités de sollicitation de la part des conseillers fiscaux.

---

<sup>5</sup> Voir *Code of Federal Regulations* (C.F.R.), 31 C.F.R. §10.33, tel qu'en vigueur avant le 21 juin 2005; É.-U., Department of Treasury, *The Problem of Corporate Tax Shelters: Discussion, Analysis and Legislative Proposals* (juillet 1999) [Treasury, *Corporate Tax Shelters*] aux pages 70-72.

<sup>6</sup> Ces normes avaient été élaborées à partir de celles du *American Bar Association* en 1982. Pour un bref historique des normes déontologiques. Voir Treasury, *Corporate Tax Shelters*, *supra* note 5 aux pages 85-93.

<sup>7</sup> Treasury, *Corporate Tax Shelters*, *ibid.* Voir aussi Meah Rothman Tell, « Circular 230: Beware the Jabberwock! » (2006) 80:1 Fla. B.J. 39, qui relève les opinions fiscales rendues par des conseillers à *Enron* dans lesquelles ces derniers avaient conclu que les traitements fiscaux réclamés devaient être conformes à loi en se fondant sur les représentations du contribuable quant à la poursuite d'un objet commercial véritable. Voir également le règlement des recours collectifs dans les affaires *Simon v. KPMG LLP and Sidley Austin Brown & Wood LLP* (2 juin 2006), Civ. 05-CV-03189 (D. N. J.), *infra*, ainsi que *Denney v. Jenkins & Gilchrist* (18 février 2005), Opinion & Order 03 Civ. 5460 (SAS) (S. D. N.Y.), *infra*, où des contribuables se sont vus refuser des avantages fiscaux découlant d'opérations déclarées audacieuses par l'administration fiscale américaine, alors qu'ils s'étaient fondés sur des opinions fiscales concluant que ces opérations étaient conformes à la loi selon la

En 2005, l'administration fiscale américaine a modifié les normes déontologiques, notamment en adoptant des normes supplémentaires auxquelles sont assujettis tant les conseillers que les sociétés de conseillers. Contrairement aux normes qui ne s'appliquaient qu'à l'égard d'opinions portant sur des planifications faisant l'objet d'activités de sollicitation, l'administration fiscale peut prescrire par règlement des normes déontologiques afin d'encadrer l'émission par des conseillers fiscaux de toute opinion écrite portant sur des opérations qui, à son avis, présentent des risques d'évitement<sup>8</sup>. Ces normes supplémentaires sont en vigueur depuis le 21 juin 2005<sup>9</sup>. À son avis, elle devait les prescrire pour rétablir, maintenir et promouvoir la confiance du public envers l'intégrité des conseillers lorsqu'ils formulent des opinions fiscales à leurs clients :

Tax advisors play a critical role in the Federal tax system, which is founded on principles of compliance and voluntary self-assessment. The tax system is best served when the public has confidence in the honesty and integrity of the professionals providing tax advice. To restore, promote, and maintain the public's confidence in those individuals and firms, these final regulations set forth best practices applicable to all tax advisors. These regulations also provide mandatory requirements for practitioners who provide covered opinions. The scope of these regulations is limited to practice before the IRS. These regulations do not alter or supplant other ethical standards applicable to practitioners<sup>10</sup>.

[nos extraits]

De manière générale, les conseillers fiscaux doivent exercer leurs activités de manière diligente pour confirmer l'exactitude des renseignements contenus dans les documents et les communications orales ou écrites qu'ils transmettent à leurs clients et à l'administration fiscale. Cette exigence vaut tant pour les documents que les communications orales ou écrites qui sont transmis à l'administration fiscale américaine, dans la mesure où elles portent sur tout aspect dont l'application relève de celle-ci, particulièrement sur des aspects touchant des avantages fiscaux qui découlent d'un élément prescrit par cette dernière<sup>11</sup>.

---

prépondérance des probabilités; ces opinions semblaient avoir une portée limitée quant à l'application possible de la doctrine de la réalité économique eu égard à l'ensemble des faits.

<sup>8</sup> 31 U.S.C. § 330(d).

<sup>9</sup> Pour un survol des modifications apportées aux normes déontologiques au fil des années et des raisons ayant incité l'administration fiscale américaine à les apporter, voir Isaac J Roang, « To Disclaim or Not To Disclaim: IRS Circular 230 Requirements for Written Advice » (2006) 19:3 Geo. J. Legal Ethics 937 [Roang, « Circular 230 »], aux pages 947-948.

<sup>10</sup> É.-U., Department of Treasury (Office of the Secretary), *Regulations Governing Practice Before the Internal Revenue Service*, TD 9165, RIN 1545-BA70 (20 décembre 2004), 69:243 Fed. Reg. 75839 (2004) [Treasury, *Regulations Governing Practice (2004)*], à la page 75840.

<sup>11</sup> 31 C.F.R. §10.22. Lorsque le conseiller travaille de concert avec d'autres conseillers, il sera présumé avoir agi de façon diligente s'il a pris les mesures qui s'avèrent raisonnables afin de s'assurer que les autres conseillers ont également exercé leur travail de façon diligente.

Ces normes se décomposent principalement en quatre grands paliers :

- Principes directeurs (*Best Practices*).
- Normes relatives à la production d'une déclaration de revenus (*Standards with Respect to Tax Returns and Documents, Affidavits and Other Papers*).
- Normes générales relatives aux opinions écrites (*Requirements for Written Advice other than Covered Opinions*).
- Normes particulières relatives aux opinions écrites (*Standards for Covered Opinions*).

Les normes particulières portent spécifiquement sur les opinions fiscales rendues à l'égard de trois catégories d'opérations dans lesquelles les contribuables visent à réaliser un objet de nature fiscale. Les conseillers doivent généralement exercer un degré de diligence spécifique quant à la probité des faits sous-jacents à ces opérations ainsi qu'à l'égard de l'application de la loi fiscale et de la doctrine de la réalité économique.

L'administration fiscale américaine peut réprimander des conseillers. Elle peut également suspendre ou radier leur droit de faire des représentations auprès d'elle lorsque, sommairement, ceux-ci démontrent une conduite répréhensible, une imprudence ou une négligence coupable envers l'application des normes déontologiques. Elle peut aussi imposer une pénalité monétaire aux conseillers ainsi qu'aux sociétés au sein desquelles ils exercent leur profession.

Dans ce fascicule, l'étude porte essentiellement sur les normes particulières, car elles se trouvent actuellement au cœur des débats entre les conseillers fiscaux et l'administration fiscale aux États-Unis. Pour mieux saisir le contexte dans lequel ces normes s'inscrivent, nous décrivons successivement et succinctement les différents paliers de normes déontologiques, en débutant par les principes directeurs pour terminer avec les normes particulières. Nous formulons ensuite des constats sur les normes particulières.

## 3

---

### Description

#### 3.1 Conseillers assujettis

Sommairement, les conseillers doivent obtenir une accréditation de l'administration fiscale américaine et adhérer aux normes professionnelles prescrites afin de représenter des contribuables auprès de celle-ci<sup>12</sup>. Les actes visés comprennent toute représentation auprès de l'administration fiscale concernant les droits, privilèges, dettes ou responsabilités d'un contribuable en vertu des lois et règlements fiscaux – incluant l'émission d'une opinion fiscale sur une planification audacieuse :

Practice before the Internal Revenue Service comprehends all matters connected with a presentation to the Internal Revenue Service or any of its officers or employees relating to a taxpayer's rights, privileges, or liabilities under laws or regulations administered by the Internal Revenue Service. Such presentations include, but are not limited to, preparing and filing documents, corresponding and communicating with the Internal Revenue Service, rendering written advice with respect to any entity, transaction, plan or arrangement, or other plan or arrangement having a potential for tax avoidance or evasion, and representing a client at conferences, hearings and meetings<sup>13</sup>.

[nos extraits]

#### 3.2 Principes directeurs (*Best Practices*)

De manière générale, les conseillers accrédités doivent représenter les contribuables conformément à des principes directeurs. Les conseillers doivent agir avec intégrité lorsqu'ils représentent des contribuables auprès de l'administration fiscale. Les conseillers agiront avec intégrité s'ils agissent selon les principes suivants :

- Définir avec le client les termes du mandat de façon claire et précise.
- Établir les faits et mesurer leur degré de pertinence.

---

<sup>12</sup> 31 C.F.R. § 10.3 à 10.8. Les conseillers assujettis aux normes déontologiques sont les avocats, les comptables agréés, les conseillers en matière de régimes d'employés; les actuaires; les évaluateurs; et toute autre personne accréditée par l'administration fiscale américaine: voir 31 C.F.R. §§ 10.0, 10.3 et 10.4.

<sup>13</sup> 31 C.F.R. § 10.2(a)(4) tel que modifié par É.-U., Department of Treasury, *Regulations Governing Practice Before the Internal Revenue Service*, RIN-1545-BA72, TD 9359 (26 septembre 2007) [Treasury, *Final Regulations* (26 septembre 2007)].

- Évaluer le caractère raisonnable des faits qui leur sont soumis ainsi que des hypothèses qui doivent être formulées.
- Rendre une conclusion sur l'application de la loi fiscale (incluant la jurisprudence) aux faits pertinents.
- Conseiller le contribuable sur l'usage que ce dernier peut faire de l'opinion formulée, notamment eu égard aux probabilités que le contribuable puisse se soustraire à une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer en s'appuyant sur l'opinion.
- Pour les directeurs des sociétés de conseillers, prendre les mesures raisonnables afin de s'assurer que l'ensemble de leurs conseillers exerce leur profession conformément à ces principes directeurs<sup>14</sup>.

Ces principes directeurs sont non contraignants. Contrairement aux normes décrites ci-après, les conseillers fiscaux qui n'exercent pas leur profession selon ces principes ne sont passibles d'aucune sanction. Ces principes sous-tendent néanmoins ces autres normes pour lesquelles des sanctions sont prévues.

### **3.3 Normes relatives à la production d'une déclaration de revenus (*Standards with respect to Tax Returns and Documents, Affidavits and other Papers*)**

Les conseillers fiscaux doivent se conformer à des normes spécifiques lorsqu'ils produisent la déclaration de revenus d'un contribuable. Le cas échéant, ils doivent appliquer ces normes lorsqu'ils produisent une déclaration de revenus ou de renseignements pour un contribuable en fonction du degré de probabilité que chaque position adoptée dans une déclaration soit considérée conforme à la loi fiscale.

L'administration fiscale américaine a modifié ces normes spécifiques au fil des années, de manière à mieux protéger l'intégrité du régime fiscal face à certaines catégories de planifications audacieuses, tout en cherchant à atténuer ces normes lorsque de telles planifications ne sont pas en jeu dans une déclaration de revenus d'un contribuable.

Avant les modifications apportées par l'administration fiscale américaine avant 2007, un conseiller pouvait produire la déclaration d'un contribuable qui y réclame un traitement fiscal

---

<sup>14</sup> 31 C.F.R. §10.33.

donné ou recommander à un client de réclamer ce traitement seulement si à son avis, ce traitement correspond à l'un ou l'autre des critères suivants :

- Ce traitement est conforme à la loi fiscale à un degré plausible (*realistic possibility*). Un traitement est considéré plausible si les probabilités qu'il soit conforme à la loi fiscale sont égales ou supérieures à une chance sur trois, selon une analyse raisonnable des faits et de la loi fiscale menée par une personne possédant des connaissances fiscales appropriées.
- Le traitement fiscal n'est pas frivole eu égard à la loi fiscale et est divulgué adéquatement dans la déclaration – est frivole un traitement manifestement incorrect (*patently improper*)<sup>15</sup>.

Selon une modification aux normes déontologiques proposée par l'administration fiscale en 2007, le conseiller devait raisonnablement croire que le traitement fiscal de chaque élément est conforme à la loi fiscale selon la prépondérance des probabilités (*more likely than not*) ou, si cet élément est adéquatement divulgué dans une déclaration de renseignements, avoir des arguments raisonnables à l'appui de la conformité de chaque élément à la loi fiscale (*reasonable basis*). La modification proposée visait à mieux harmoniser les normes déontologiques avec des pénalités prévues dans le code fiscal américain. Ces pénalités sont, d'une part, la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer à laquelle les contribuables sont assujettis et, d'autre part, la pénalité pour les préparateurs de déclarations fiscales<sup>16</sup>.

Toujours selon la modification proposée, les conseillers peuvent de bonne foi se fier aux renseignements fournis par leurs clients afin d'exécuter le mandat que ces derniers leur ont confié, sans avoir en principe à les vérifier de manière approfondie. Néanmoins, les conseillers doivent analyser de manière diligente les renseignements leur ayant été fournis ou dont ils ont autrement pris connaissance. Ils doivent de plus s'assurer de l'exactitude des renseignements si ceux-ci présentent des disparités avec un renseignement important ou une hypothèse factuelle formulée aux fins du mandat<sup>17</sup>. Le conseiller doit aviser le contribuable des pénalités

---

<sup>15</sup> 31 C.F.R. §10.34(a). Cependant, cet article fait l'objet d'un projet de règlement qui modifie les seuils de probabilités ainsi que les normes devant être suivies par les préparateurs de déclarations fiscales afin de déterminer ce seuil : voir É.-U., Department of Treasury, *Regulations Governing Practice Before the Internal Revenue Service*, REG-138637-07, RIN 1545-BH01 (19 septembre 2007) [Treasury, *Final Regulations (19 septembre 2007)*]; Treasury, *Final Regulations (26 septembre 2007)*, *supra* note 12.

<sup>16</sup> Treasury, *Final Regulations (19 septembre 2007)*, *ibid.*

<sup>17</sup> Voir 31 C.F.R. §10.34(d), tel que modifié par Treasury, *Final Regulations (26 septembre 2007)*, *supra* note 13 au paragraphe 15.

qui pourraient lui être imposées eu égard au traitement fiscal réclamé et l'informer de la possibilité de s'en soustraire en divulguant adéquatement les détails de ce traitement fiscal<sup>18</sup>.

En raison des modifications adoptées en 2008 à la pénalité pour les préparateurs de déclarations fiscales, l'administration fiscale américaine entend publier de nouvelles directives concernant les normes déontologiques de manière à refléter les changements apportés en 2008 à cette pénalité<sup>19</sup>. En 2008, l'administration fiscale américaine a relevé le degré de diligence des préparateurs de déclarations fiscales aux fins de la pénalité susmentionnée<sup>20</sup>. En vertu de ces changements, les préparateurs sont généralement assujettis au critère du *substantial authority* (les arguments doivent être probables, selon un seuil de probabilité de 40%) relativement aux positions n'étant pas adéquatement divulguées dans une déclaration de revenus. Cependant, ils demeurent assujettis au critère de la prépondérance des probabilités si une déclaration fiscale reflète un abri fiscal (cela inclut une opération dont l'un des objets significatifs relève de l'évitement fiscal), une opération déclarée audacieuse par l'administration fiscale aux fins des règles de divulgation, de même que toute autre opération prescrite aux fins de ces règles si un des objets significatifs relève de l'évitement.

### **3.4 Normes générales relatives aux opinions écrites (*Written Opinions, other than Covered Opinions*)**

Les conseillers fiscaux doivent se conformer à ces normes générales lorsqu'ils émettent une opinion écrite portant sur le traitement fiscal d'une opération donnée. Sommairement, les conseillers fiscaux ne doivent pas formuler une opinion écrite :

- En s'appuyant sur des hypothèses factuelles ou juridiques déraisonnables – à cet égard, ils doivent évaluer les probabilités que des faits puissent éventuellement se réaliser.
- En s'appuyant de manière déraisonnable sur les énoncés ou représentations formulés par le contribuable ou par toute autre personne.

---

<sup>18</sup> 31 C.F.R. §10.34(c), tel que modifié par Treasury, *Final Regulations (26 septembre 2007)*, *supra* note 13 au paragraphe 15.

<sup>19</sup> Jeremiah Coder, « Treasury Says Parts of Preparer Penalties Regs Will Be Finalized », 2008 TNT 196-3 (8 octobre 2008).

<sup>20</sup> Voir *Emergency Economic Stabilization Act of 2008*, Pub. L. No. 110-343, Division A, § 506, 3 octobre 2008.

- En ne prenant pas en considération tous les faits pertinents portés à leur connaissance ou ceux qu'ils devraient connaître.
- En prenant en considération les probabilités que l'administration fiscale n'examine pas la déclaration de revenus du contribuable, qu'elle ne scrute pas un élément fiscal lors de l'examen d'une telle déclaration ou, le cas échéant, que le contribuable parvienne à conclure un règlement avec l'administration fiscale<sup>21</sup>.

Les conseillers fiscaux doivent cependant suivre les normes déontologiques particulières s'ils émettent une opinion écrite prescrite.

### **3.5 Normes particulières pour les opinions prescrites (*Covered Opinions*)**

Sont assujettis à un ensemble de normes particulières les conseillers qui formulent à un contribuable une conclusion lui étant favorable dans une opinion fiscale écrite relativement à une opération faisant partie de l'une des trois catégories opérations prescrites.

#### **3.5.1 Opérations prescrites**

##### 3.5.1.1 Catégorie 1 : Opérations déclarées audacieuses en vertu des règles de divulgation

Les conseillers doivent appliquer les normes particulières lorsqu'ils formulent une opinion à l'égard des opérations déclarées audacieuses par l'administration fiscale américaine aux fins des règles de divulgation<sup>22</sup>. Cette dernière prescrit des obligations de divulgation aux contribuables et aux conseillers à l'égard d'opérations présentant à son avis des risques d'évitement. L'administration fiscale pourra déterminer si celles-ci sont abusives et identifier les contribuables les ayant réalisées à partir des renseignements produits.

Parmi ces opérations figurent celles qui sont déclarées audacieuses par l'administration fiscale américaine de façon ponctuelle et par voie de communiqué public. Les contribuables et les conseillers doivent produire des renseignements sur une opération identique ou substantiellement identique à l'une des opérations que l'administration fiscale déclare audacieuses. Au mois de juin 2006, l'administration fiscale avait déclaré 31 planifications

---

<sup>21</sup> 31 C.F.R. §10.37.

<sup>22</sup> 31 C.F.R. § 10.35(b)(2)(i)(A).

audacieuses aux fins des règles de divulgation<sup>23</sup>; ce nombre est passé à 34 au 1<sup>er</sup> mars 2008. De façon sommaire, ces opérations semblent être dénuées de réalité économique et n'auraient que pour seul objet de permettre aux contribuables de déduire des montants dans le calcul de leurs revenus<sup>24</sup>.

### 3.5.1.2 Catégorie 2 : Opération dont le principal objet s'assimile à de l'évitement

Aux fins des normes particulières, le principal objet d'une opération s'assimile à de l'évitement lorsque l'objet de nature fiscale prédomine par rapport à tout autre objet. Cependant, l'objet fiscal ne sera pas considéré comme étant le principal objet de l'opération si le contribuable réclame des avantages fiscaux d'une manière conforme aux objets de la loi<sup>25</sup>.

### 3.5.1.3 Catégorie 3 : Opération dont l'un des objets significatifs s'assimile à de l'évitement, si l'opinion fiscale remplit l'un des critères prescrits

Font partie de cette catégorie les opérations dont l'un des objets significatifs s'assimile à de l'évitement et pour lesquelles l'opinion fiscale remplit l'un ou l'autre des critères prescrits suivants :

- L'opinion conclut que la position fiscale du contribuable est conforme à la loi fiscale selon la prépondérance des probabilités (*more likely than not*).
- L'opinion est susceptible d'être utilisée pour solliciter des personnes afin qu'elles mettent en œuvre une opération (opinion généralisable).
- L'opinion est émise à un contribuable sous le sceau de la confidentialité.
- L'opinion est dotée de clauses de remboursement au contribuable des honoraires qu'il a versés aux conseillers si les avantages fiscaux ne se matérialisent pas, ou de clauses d'honoraires conditionnels à l'obtention de ceux-ci<sup>26</sup>.

---

<sup>23</sup> David M. Walker (Comptroller General of the United States), témoignage, « Tax Compliance: Challenges to Corporate Tax Enforcement and Options to Improve Securities Basis Reporting », déposé en audience publique auprès du *Committee on Finance (U.S. Senate)* (GAO-06-85IT) Washington, D.C., United States Government Printing Office, 13 juin 2006 à la page 11.

<sup>24</sup> Voir Joe Walsh, « Circular 230 Sets Stringent Requirements for Written Advice », (2005) 75:4 *Practical Tax Strategies* 196 [Walsh, « Circular 230 and Written Advice »], aux pages 200-201.

<sup>25</sup> 31 C.F.R. § 10.35(b)(2)(i)(B); (b)(10).

<sup>26</sup> 31 C.F.R. §10.35(b)(2)(i)(C). Soulignons que les conseillers ne peuvent généralement conclure des conventions d'honoraires conditionnels avec leurs clients : 31 C.F.R. § 10.27(b)(1), tel que modifié par Treasury, *Final*

### **3.5.2 Normes applicables**

Les conseillers formulant une opinion prescrite doivent se conformer aux normes suivantes.

#### 3.5.2.1 Vérification diligente des objets commerciaux du contribuable dans une planification

Les conseillers doivent prendre les moyens raisonnables pour s'assurer de prendre en considération tous les faits pertinents et s'assurer de leur véracité. Ils doivent notamment vérifier l'existence d'un objet commercial véritable et la possibilité pour le contribuable d'anticiper un profit selon des renseignements crédibles. Dans le cas d'une opération éventuelle, ils doivent prendre en considération la probabilité que d'autres faits puissent survenir. Ils ne peuvent postuler d'hypothèses factuelles de façon déraisonnable<sup>27</sup>.

#### 3.5.2.2 Application de la loi fiscale et de la jurisprudence à l'ensemble des faits de la planification

Les conseillers doivent exprimer et justifier leur conclusion quant à l'application de la loi fiscale aux faits identifiés précédemment, en prenant en considération la jurisprudence. Ils ne peuvent postuler d'hypothèses juridiques de manière déraisonnable, ni postuler l'hypothèse que les incertitudes sur son application seront résolues en faveur des contribuables. L'opinion ne doit pas contenir des analyses ou des conclusions incohérentes<sup>28</sup>.

#### 3.5.2.3 Conclusion selon la prépondérance des probabilités exprimée visiblement et expressément dans l'opinion

Les conseillers doivent rédiger de manière expresse une conclusion quant aux probabilités que le contribuable puisse réclamer les avantages fiscaux attribuables à chaque élément significatif présent dans une opération eu égard à la loi fiscale et à la jurisprudence, et l'insérer visiblement

---

*Regulations (26 septembre 2007), supra note 13. Cependant, pour les conventions d'honoraires conclues après le 26 mars 2008, l'administration fiscale accordera aux conseillers le droit d'être rémunérés avec des honoraires calculés en fonction de la valeur des avantages fiscaux réclamés par leurs clients, mais uniquement lorsqu'ils représentent leur client lors d'une vérification par l'administration fiscale, lors d'un litige entre ces parties ou lors d'une révision des pénalités et intérêts applicables : voir 31 C.F.R. § 10.27(b)(2), tel que modifié par Treasury, Final Regulations (26 septembre 2007), supra note 13.*

<sup>27</sup> 31 C.F.R. § 10.35(c)(1).

<sup>28</sup> 31 C.F.R. § 10.35(c)(2).

dans l'opinion<sup>29</sup>. Sommairement, un élément significatif consiste en un revenu ou une déduction dans le calcul du revenu, un gain ou une perte en capital, un crédit d'impôt ou la valeur d'un bien, à l'égard desquels l'administration fiscale peut étayer une position que les tribunaux pourraient considérer raisonnable et lui donner raison, ce qui pourrait exercer un impact significatif sur le traitement fiscal de l'ensemble de la planification<sup>30</sup>.

Le cas échéant, les conseillers doivent mentionner expressément dans l'opinion qu'ils n'ont pu formuler une conclusion favorable au contribuable selon la prépondérance des probabilités à l'égard d'un élément significatif et que ce dernier ne peut s'appuyer sur cette conclusion pour se soustraire à une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer à l'égard de cet élément<sup>31</sup>.

Les conseillers doivent également rédiger de manière expresse une conclusion quant aux probabilités que le contribuable puisse réclamer l'ensemble des avantages fiscaux découlant d'une planification, fournir leurs motifs à l'appui de cette conclusion et l'insérer visiblement dans l'opinion. Dans le cas des opinions généralisables faisant partie de la catégorie 3, les conseillers doivent formuler cette conclusion selon la prépondérance des probabilités<sup>32</sup>.

#### 3.5.2.4 Mention expresse et visible des limites de l'opinion pour le contribuable eu égard à une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer

Les conseillers doivent également rédiger un avis selon lequel le contribuable ne peut s'appuyer sur l'opinion pour se soustraire à une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer à l'égard du traitement fiscal d'un élément significatif, si l'opinion conclut selon la prépondérance des probabilités qu'il ne peut réclamer les avantages fiscaux relatifs à cet élément. Les conseillers doivent rédiger cet avis d'une manière expresse et visible dans l'opinion<sup>33</sup>.

Le cas échéant, les conseillers doivent :

---

<sup>29</sup> 31 C.F.R. § 10.35(c)(3)(ii).

<sup>30</sup> 31 C.F.R. § 10.35(b)(3).

<sup>31</sup> 31 C.F.R. § 10.35(e)(4).

<sup>32</sup> 31 C.F.R. § 10.35(c)(4).

<sup>33</sup> 31 C.F.R. § 10.35(e)(4).

- mentionner dans l'opinion la relation financière ou d'affaire que le conseiller entretient avec d'autres personnes en lien avec l'opération analysée et décrire les honoraires qu'il perçoit de ceux-ci; ou
- exprimer visiblement que l'opinion est fournie dans le cadre d'activités de sollicitation et que le contribuable devrait obtenir l'opinion d'un conseiller impartial à la lumière de ces circonstances<sup>34</sup>.

### **3.5.3 Assouplissement des normes pour des opérations de la catégorie 3**

Les normes particulières comportent des exceptions à l'égard des opinions portant sur des opérations de la catégorie 3, soit des opérations dont un des objets significatifs relève de l'évitement. Le cas échéant, les conseillers peuvent émettre une opinion sans nécessairement appliquer chacune des normes particulières.

#### 3.5.3.1 Opinion à portée restreinte (*Limited Scope Opinion*) lorsqu'elle porte sur une opération dont l'objet significatif s'assimile à de l'évitement

Premièrement, les conseillers peuvent formuler une opinion prescrite à portée restreinte à l'égard d'une opération de la catégorie 3 (à l'exception d'une opinion susceptible d'être utilisée aux fins de sollicitation). Les conseillers doivent alors exposer visiblement dans l'opinion les affirmations suivantes :

- L'opinion ne porte que sur un nombre restreint d'éléments significatifs.
- Des questions supplémentaires pourraient surgir quant au traitement fiscal d'autres éléments relatifs à l'opération analysée.
- L'opinion ne contient aucune conclusion sur ces autres éléments.
- Le contribuable ne peut s'appuyer sur cette opinion pour se soustraire à une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer à l'égard d'éléments n'ayant pas fait l'objet d'une conclusion<sup>35</sup>.

---

<sup>34</sup> 31 C.F.R. § 10.35(e)(1) et (2).

<sup>35</sup> 31 C.F.R. §10.35(e)(3).

Deuxièmement, les conseillers qui formulent une opinion concluant, selon la prépondérance des probabilités (*more likely than not*), que la position fiscale du contribuable concernant un ou plusieurs éléments significatifs est conforme à la loi fiscale peuvent y mentionner expressément que le client ne peut s'appuyer sur l'opinion afin de se soustraire à une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer<sup>36</sup>. Une telle opinion ne sera alors pas assimilée à une opinion de la catégorie 3.

### 3.5.3.2 Opinion généralisable fournie aux fins de sollicitation

Les conseillers formulant une opinion aux fins de sollicitation accomplissent leurs devoirs en vertu des normes particulières si l'opinion renferme notamment les mentions suivantes :

- L'opinion n'a pas été rédigée par les conseillers afin de permettre à un contribuable de se soustraire à toute pénalité que l'administration fiscale américaine pourrait appliquer, incluant une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer.
- L'opinion a été formulée aux fins de sollicitation.
- Un contribuable devrait obtenir l'opinion d'un conseiller impartial quant au degré de conformité de l'opération à la loi fiscale, à la lumière de sa situation<sup>37</sup>.

## 3.6 Sanctions

Les conseillers qui n'observent pas les normes déontologiques sont passibles de sanctions dont les conséquences varient selon la nature de l'inobservation. Les conseillers sont assujettis à un degré de diligence plus élevé aux fins des normes particulières qu'aux fins des normes générales.

### ***3.6.1 Inobservation causée par imprudence ou négligence coupable***

De manière générale, les conseillers sont passibles de l'une ou l'autre des sanctions prévues s'ils contreviennent sciemment aux normes déontologiques (hormis les principes directeurs). Dans le cas des normes relatives à la production d'une déclaration de revenus, des normes relatives aux opinions écrites ainsi que des normes particulières, les conseillers fiscaux sont

---

<sup>36</sup> 31 C.F.R. § 10.35(b)(4).

<sup>37</sup> 31 C.F.R. §10.35(b)(5).

également passibles d'une sanction en cas d'inobservation causée par imprudence ou par négligence coupable<sup>38</sup>.

Une imprudence (*recklessly*) signifie une présentation par le conseiller de la loi fiscale et des faits d'une manière hautement déraisonnable, incluant toute omission de ces éléments, comparativement à la présentation qu'en ferait un conseiller faisant preuve de diligence raisonnable s'il était placé dans les mêmes circonstances<sup>39</sup>.

Une négligence coupable (*gross incompetence*) de la part d'un conseiller équivaut, notamment, à une indifférence grossière dans l'observation de la loi fiscale ou dans la représentation des affaires d'un client, ainsi que le défaut continu de remplir ses obligations envers son client<sup>40</sup>.

### ***3.6.2 Réprimande, suspension ou radiation du droit du conseiller de représenter des contribuables auprès de l'administration fiscale***

Sommairement, les conseillers qui ne se conforment pas aux normes déontologiques (hormis les principes directeurs) sont passibles d'une réprimande, d'une suspension ou d'une radiation à l'égard de leur droit de représenter des contribuables auprès de l'administration fiscale américaine.

Une réprimande privée s'exprime par une lettre de l'administration fiscale (*Office of Professional Responsibility*<sup>41</sup>) transmise uniquement au conseiller concerné l'avisant que sa conduite allait à l'encontre des normes déontologiques. Le conseiller peut continuer à représenter des contribuables auprès de l'administration fiscale malgré une réprimande privée<sup>42</sup>.

---

<sup>38</sup> 31 C.F.R. §10.52(a), tel que modifié par Treasury, *Final Regulations* (26 septembre 2007), *supra* note 13 au paragraphe 19.

<sup>39</sup> 31 C.F.R. §10.51(a)(13), tel que modifié par Treasury, *Final Regulations* (26 septembre 2007), *supra* note 13 au paragraphe 18.

<sup>40</sup> 31 C.F.R. § 10.51(a)(13), tel que modifié par Treasury, *Final Regulations* (26 septembre 2007), *supra* note 13 au paragraphe 18.

<sup>41</sup> Succinctement, cette division a la charge d'élaborer et d'appliquer les normes déontologiques que les conseillers fiscaux doivent suivre dans l'exercice de leur profession lorsqu'ils représentent des contribuables auprès de l'administration fiscale. Pour de plus amples détails, voir site IRS <<http://www.irs.gov/irs/article/0,,id=175512,00.html>>.

<sup>42</sup> 31 C.F.R. § 10.79(c).

À l’opposé, la décision de réprimander publiquement un conseiller, de le suspendre ou de le radier sera rendue soit suivant un accord intervenu entre l’administration fiscale et le conseiller<sup>43</sup>, soit par un tribunal administratif<sup>44</sup>. Contrairement à une suspension ou à une radiation, le conseiller visé par une réprimande publique conserve son droit de représenter des contribuables auprès de l’administration fiscale<sup>45</sup>.

### **3.6.3 Pénalité pécuniaire**

En sus des sanctions relevées précédemment, l’administration fiscale américaine peut imposer une pénalité pécuniaire aux conseillers et aux sociétés où ils exercent leur profession. Le montant de la pénalité ne peut dépasser la valeur des revenus bruts que ces conseillers ou ces sociétés peuvent tirer de la conduite contraire aux normes applicables<sup>46</sup>. L’administration fiscale peut soit imposer uniquement une pénalité pécuniaire, soit imposer cette pénalité en sus des sanctions mentionnées précédemment<sup>47</sup>.

L’administration fiscale peut imposer une pénalité d’un montant moindre que le montant maximal prescrit selon :

- Le degré de culpabilité des conseillers ou d’une société de conseillers.
- Leur manquement à un devoir de conseil ou de n’importe quel autre devoir envers un client.
- Les mesures qu’ils ont prises afin de remédier à l’acte dans les meilleurs délais.
- Les dommages subis ou pouvant être subis par un client, le « grand public » ou l’administration fiscale<sup>48</sup>.

---

<sup>43</sup> 31 C.F.R. § 10.61, tel que modifié par tel que modifié par Treasury, *Final Regulations (26 septembre 2007)*, *supra* note 13 au paragraphe 22.

<sup>44</sup> 31 C.F.R. § 10.76, tel que modifié par Treasury, *Final Regulations (26 septembre 2007)*, *supra* note 13 au paragraphe 32.

<sup>45</sup> 31 C.F.R. § 10.79.

<sup>46</sup> 31 C.F.R. §10.50(c), tel que modifié par Treasury, *Final Regulations (26 septembre 2007)*, *supra* note 13 au paragraphe 17. Les sociétés pourraient être assujetties à une pénalité monétaire si, de manière raisonnable, elles avaient dû connaître la conduite de l’un ou l’autre de leurs conseillers.

<sup>47</sup> 31 C.F.R. § 330(b); 31 C.F.R. §10.50(c)(3), tel que modifié par Treasury, *Final Regulations (26 septembre 2007)*, *supra* note 13 au paragraphe 17.

<sup>48</sup> L’administration fiscale a publié ces directives sur l’application de la pénalité pécuniaire dans É.-U., Internal Revenue Service, Notice 2007-39, « Disciplinary Actions under Section 822 of the American Jobs Creation Act of 2004 », 2007-20 I.R.B. 1243 (22 avril 2007) [IRS, Notice 2007-39]. Voici l’extrait concernant le dernier élément mentionné dans l’énumération à laquelle cette note est rattachée : « In general, the Service will not impose monetary penalties in cases of minor technical violations, when there is little or no injury to a client, the public, or tax administration, and there is little likelihood of repeated similar misconduct. »

### ***3.6.4 Sanction appliquée par un tribunal administratif à défaut d'entente entre le conseiller et l'administration fiscale***

Dans le cas d'une réprimande publique ou d'une suspension d'une durée de moins de six mois, le tribunal administratif prononcera la sanction si l'administration fiscale prouve ses allégations d'imprudence ou de négligence coupable de la part du conseiller selon la prépondérance des probabilités<sup>49</sup>.

Dans le cas d'une suspension d'une durée de six mois et plus ou d'une radiation, l'administration fiscale doit établir ses allégations d'imprudence et de négligence coupables selon une preuve claire et convaincante<sup>50</sup>.

### ***3.6.5 Sanction applicable dans les cinq ans suivant l'inobservation***

L'administration fiscale américaine peut appliquer l'une ou l'autre des sanctions dans les cinq années suivant le jour où le conseiller a contrevenu aux normes déontologiques. Elle peut suspendre ou radier un conseiller si celui-ci s'est vu imposer une sanction de son ordre professionnel durant les cinq années précédant le jour où il fait l'objet d'une plainte déontologique pour inobservation des normes déontologiques prescrites par l'administration fiscale<sup>51</sup>.

---

<sup>49</sup> 31 C.F.R. § 10.76(b), tel que modifié par Treasury, *Final Regulations (26 septembre 2007)*, *supra* note 13 au paragraphe 32.

<sup>50</sup> *Ibid.*

<sup>51</sup> 31 C.F.R. § 10.82, tel que modifié par Treasury, *Final Regulations (26 septembre 2007)*, *supra* note 13 au paragraphe 35.

### **3.7 Droits d'appel des parties face à une décision du tribunal administratif**

Lorsque la sanction fait l'objet d'une décision d'un tribunal administratif, le *Office of Professional Responsibility* ainsi que le conseiller peuvent interjeter appel de cette décision auprès d'une autre instance de l'administration fiscale américaine (*Secretary of Treasury*) et, par la suite, auprès d'une Cour fédérale. Sommairement, une décision sera renversée en appel par le *Secretary of Treasury* seulement si l'appelant prouve que la décision est clairement erronée eu égard aux éléments de preuve ou erronée en droit<sup>52</sup>.

Sur requête du conseiller, le directeur du *Office of Professional Responsibility* peut lever l'une ou l'autre des sanctions imposées. Si le directeur acquiesce à cette requête, il peut fixer des conditions que le conseiller doit respecter durant une période déterminée en fonction de la nature de la conduite sanctionnée, si de l'avis du directeur, elles permettent de promouvoir l'adhésion du conseiller aux normes déontologiques<sup>53</sup>. Dans le cas d'un conseiller faisant l'objet d'une radiation, la levée de cette sanction ne doit pas non plus être contraire à l'intérêt public<sup>54</sup>.

### **3.8 Publication d'une décision sanctionnant un conseiller**

L'administration fiscale américaine publiera la décision prononçant la suspension ou la radiation d'un conseiller lorsqu'elle devient finale, soit après que les recours auprès d'un tribunal administratif et du *Secretary of Treasury* soient épuisés<sup>55</sup>.

### **3.9 Injonction interlocutoire**

L'administration fiscale américaine peut déposer une requête en injonction auprès d'un tribunal afin d'enjoindre à des conseillers ou des sociétés de conseillers de se conformer à l'une ou l'autre des normes déontologiques<sup>56</sup>.

---

<sup>52</sup> 26 C.F.R. §10.78, tel que modifié par Treasury, *Final Regulations (26 septembre 2007)*, supra note 13 au paragraphe 34. Pour une explication succincte sur les droits d'appel du conseiller, voir Jeremiah Coder, « OPR Director Chesman Details Office to Allay Practitioner Mistrust », 2007 TNT 191-5 (2 octobre 2007) [Coder, « OPR Director Allay Practitioner Mistrust »].

<sup>53</sup> 31 C.F.R. § 10.79(d).

<sup>54</sup> 31 C.F.R. § 10.81.

<sup>55</sup> 31 C.F.R. § 10.72(d), tel que modifié par Treasury, *Final Regulations (26 septembre 2007)*, supra note 13 au paragraphe 30.

### **3.10 Portée limitée d'une opinion conforme aux normes particulières pour un contribuable à l'égard d'une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer**

Nonobstant la conformité de l'opinion aux normes particulières, le contribuable devra pour se soustraire à une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer, établir sa bonne foi et le degré de conformité de l'opération à la loi fiscale et à la jurisprudence à la lumière des règles fiscales applicables<sup>57</sup>.

---

<sup>56</sup> 26 U.S.C. § 7408(b).

<sup>57</sup> 31 C.F.R. §10.35(f).

## 4

---

### Constats

L'administration fiscale américaine et les organisations professionnelles partagent les mêmes soucis de transparence et d'intégrité des conseillers fiscaux dans l'exercice de leur profession. Les groupes d'intervenants divergent cependant d'opinion sur la portée et les modalités des normes déontologiques que les conseillers doivent appliquer dans l'exercice de leur profession en matière fiscale.

L'administration fiscale américaine évalue continuellement les normes déontologiques pour s'assurer de leur efficacité<sup>58</sup>. Elle reconnaît que les normes particulières présentent des imperfections, notamment à l'égard des opinions généralisables aux fins de sollicitation ainsi que celles portant sur des opérations dont un objet significatif relève de l'évitement. Celle-ci évalue périodiquement l'opportunité d'adopter une approche établie selon des normes générales de diligence plutôt que selon l'approche sous-jacente aux normes particulières.

Dans la mesure où l'administration fiscale juge que les normes particulières s'avèrent nécessaires pour protéger l'intégrité du régime fiscal, les organisations professionnelles ont recommandé de les simplifier ou de les appliquer uniquement aux opérations présentant les risques d'évitement les plus élevés. Parmi les principaux enjeux inhérents aux normes déontologiques se trouvent :

- Le chevauchement des champs de compétence des ordres professionnels et de l'administration fiscale en matière déontologique.
- Les difficultés pour les conseillers fiscaux de dégager une image fidèle des risques associés à une planification audacieuse en raison de la multiplicité et de l'imprécision des indicateurs retenus pour appliquer la doctrine de la réalité économique.

---

<sup>58</sup> É.-U., Internal Revenue Service, *IRS Strategic Plan 2005-2009* (Publication 3744), Rev. 6-2004 [IRS, *Strategic Plan*], à la page 22.

- L'incertitude pour le contribuable quant à la possibilité de se soustraire d'une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer s'il s'appuie sur l'opinion d'un conseiller, malgré que celle-ci soit conforme aux normes particulières.
- La responsabilité professionnelle des conseillers fiscaux envers leurs clients.
- L'apparence de partialité de l'administration fiscale en raison de la portée étendue et nébuleuse des normes particulières et des procédures menant à l'application d'une sanction.

#### **4.1 Par souci de simplicité et d'équité, l'administration fiscale devrait collaborer avec les ordres professionnels pour instaurer des normes de diligence en matière fiscale**

Un régime d'autocotisation repose d'abord sur le devoir du contribuable d'estimer son impôt à payer et sur celui de l'administration fiscale de vérifier si celui-ci s'en est acquitté conformément à la loi fiscale. Les contribuables peuvent solliciter les services de conseillers fiscaux qui exercent leur profession en vertu des normes déontologiques de leurs ordres professionnels respectifs. Le mandat de ces ordres professionnels est d'assurer aux citoyens que leurs membres exercent leur profession de manière diligente<sup>59</sup>.

Or, par le biais des normes déontologiques, l'administration fiscale américaine réglemente la pratique des conseillers fiscaux et leur relation avec les contribuables. À son avis, les conseillers fiscaux exercent un rôle primordial pour assurer le bon fonctionnement d'un régime d'autocotisation. En ce sens, ces normes visent à rétablir la confiance de l'ensemble des contribuables envers l'honnêteté et l'intégrité des conseillers fiscaux<sup>60</sup>, vraisemblablement à la lumière des scandales financiers survenus au cours des dernières années aux États-Unis. Ces normes s'ajoutent à celles adoptées par les différents ordres professionnels.

Comme nous l'avons relevé dans la sous-section 3.6.5, l'administration fiscale américaine peut s'appuyer sur les sanctions imposées par les ordres professionnels pour suspendre un conseiller. Les sanctions imposées par ces derniers pourraient servir de précédent aux fins des normes déontologiques fiscales dans la mesure où leurs normes s'appliquent à des situations

---

<sup>59</sup> Nous référons le lecteur à la partie I de ce projet qui discute des devoirs déontologiques que les conseillers fiscaux doivent assumer lorsqu'ils formulent une opinion fiscale à leurs clients.

<sup>60</sup> Voir le préambule du projet de règlement Treasury, *Regulations Governing Practice (2004)*, supra note 10 précédant l'adoption finale des normes déontologiques.

similaires aux planifications audacieuses. Une telle harmonisation permet de concilier les principes de simplicité et d'équité. Les ordres professionnels sont à notre avis les mieux placés pour juger de manière impartiale si les conseillers qu'ils régissent ont exercé leur profession avec diligence selon leur champ d'expertise en fonction des circonstances, sans alourdir le fonctionnement du régime fiscal. Dans la mesure où il s'avère souhaitable qu'une administration fiscale édicte des normes déontologiques distinctes, la Chaire est d'avis qu'elle doit les élaborer et les appliquer de façon cohérente avec les normes de l'ordre professionnel duquel relève le conseiller visé.

#### **4.2 Peu importe qui élabore les normes particulières, les contribuables peuvent obtenir une image fidèle des risques d'une planification audacieuse si les conseillers les appliquent**

L'administration fiscale américaine peut annuler les avantages fiscaux réclamés par les contribuables en appliquant des règles spécifiques antiévitement et la doctrine de la réalité économique. Elle peut également appliquer une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer. Les contribuables doivent exercer un degré de diligence accru face aux risques que l'administration fiscale annule des avantages fiscaux en vertu de la doctrine de la réalité économique et applique la pénalité.

Dans ce contexte, l'administration fiscale américaine impose des exigences aux conseillers afin que les contribuables prennent une décision éclairée à partir d'une évaluation fidèle des risques d'une planification audacieuse. Elle a entre autres constaté que des contribuables n'avaient pas été avisés par leurs conseillers qu'ils ne pouvaient s'appuyer sur une opinion généralisable formulée aux fins de sollicitation afin de réclamer les avantages fiscaux d'une planification<sup>61</sup>.

---

<sup>61</sup> Voir les observations émises par des représentants de l'administration fiscale à l'occasion de tables rondes organisées par le *American Bar Association (Section of Taxation)* et présentées par Lee A. Sheppard, « News Analysis : Shelter Penalties : Or Else What ? Part 3 », 2007 TNT 30-5 (15 février 2005).

#### **4.2.1 Les conseillers sont assujettis à des devoirs de diligence similaires à ceux des contribuables aux fins de la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer**

Pour se soustraire à la pénalité, les contribuables peuvent s'appuyer sur l'opinion d'un conseiller fiscal impartial qui conclut selon la prépondérance des probabilités que l'obtention d'avantages fiscaux était conforme à la loi fiscale en vigueur au moment où ils ont été réclamés ainsi qu'à la doctrine de la réalité économique, en prenant en considération le poids de chacune des sources juridiques ou administratives reconnues en matière d'interprétation de la loi fiscale<sup>62</sup>. Le contribuable doit divulguer tous les faits pertinents aux conseillers fiscaux pour se soustraire à la pénalité. Le contribuable doit communiquer tous les faits pour que son conseiller détermine si une planification lui permet de réaliser un objet significatif de nature commerciale et si la valeur des avantages fiscaux réclamés apparaît raisonnable en fonction de son investissement<sup>63</sup>.

En vertu des normes particulières, les conseillers sont assujettis à un devoir de diligence similaire à celui des contribuables. Ils doivent exercer un degré de diligence accru pour vérifier l'exactitude des faits qu'un contribuable ou que d'autres conseillers leur fournissent concernant tout élément significatif présent dans une planification envisagée par le contribuable. Pour l'administration fiscale, les normes particulières visent à relever le degré de diligence des conseillers, car ces derniers doivent alors s'assurer que le contribuable cherche à réaliser un objet véritable plutôt que simplement à obtenir un avantage fiscal avant de lui émettre une opinion favorable<sup>64</sup>. Plus particulièrement, les devoirs imposés aux conseillers fiscaux sont les suivants :

---

<sup>62</sup> 26 U.S.C. §6662 et 26 C.F.R. §1.6662; 26 U.S.C. §6664 et 26 C.F.R. §1.6664.

<sup>63</sup> 26 U.S.C. §6664 et 26 C.F.R. §1.6664(f). Autrement, les contribuables ne pourraient établir qu'ils ont fait preuve de diligence raisonnable en s'appuyant simplement sur une opinion fiscale dans laquelle, à toutes fins utiles, leur conseiller n'aurait pu analyser l'ensemble des aspects financiers ou commerciaux de l'opération. Pour une illustration du degré de diligence que les contribuables devraient exercer lorsqu'ils communiquent des renseignements à leurs conseillers afin de pouvoir se soustraire à une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer, voir *InterTan, Inc. v. Commissioner of Internal Revenue Service*, T.C. Memo 2004-1 (5 janvier 2004), décision confirmée en appel par *InterTan, Inc. v. Commissioner of Internal Revenue* (8 décembre 2004), Decision No. 04-60225 (5<sup>e</sup> Cir. 2004). Pour un exposé sommaire de la portée d'application de cette décision, voir Burgess Raby et William Raby, « How Taxpayers Can Void Their Penalty Protection », 2004 TNT 14-7 (22 janvier 2004).

<sup>64</sup> É.-U., Treasury Inspector General for Tax Administration, *The Office of Professional Responsibility Can Do More to Effectively Identify and Act Against Incompetent and Disreputable Tax Practitioners* (mars 2006) 2006-10-066 [TIGTA, *Office of Professional Responsibility*].

- Les conseillers fiscaux ne peuvent postuler d'hypothèses factuelles de façon déraisonnable quant à l'objet véritable poursuivi par le contribuable. Les conseillers doivent notamment vérifier l'existence d'un objet commercial véritable énoncé par le contribuable s'ils savaient ou devaient savoir que le contribuable ou toute autre personne leur avait transmis des faits incomplets ou inexacts à cet égard<sup>65</sup>.
- Les conseillers fiscaux ne peuvent postuler l'hypothèse que le contribuable cherche à réaliser un objet commercial par la mise en œuvre d'une opération s'ils savaient ou devaient savoir que le contribuable ne pouvait anticiper un profit nonobstant les avantages fiscaux<sup>66</sup>.

À toutes fins utiles, les conseillers doivent exercer ce degré de diligence dès qu'un contribuable réclame un avantage fiscal dans une planification audacieuse. En vertu des normes particulières, le conseiller doit déterminer les probabilités de succès de l'administration fiscale et du contribuable devant les tribunaux à l'égard de tout « élément significatif »<sup>67</sup>. Sommairement, un élément significatif consiste :

- en un revenu ou une déduction dans le calcul du revenu, un gain ou une perte en capital, un crédit d'impôt ou la valeur d'un bien;
- pour lequel la position de l'administration fiscale pourrait être considérée raisonnable et être maintenue par les tribunaux; et
- pour lequel le traitement fiscal pourrait exercer un impact significatif sur le traitement fiscal de l'ensemble de la planification<sup>68</sup>.

Les normes particulières ne définissent pas dans quelle mesure la position de l'administration fiscale s'avère raisonnable. Néanmoins, il appert que sa position pourrait être considérée comme raisonnable si les probabilités que les tribunaux la confirment se situent à environ 20 pour cent<sup>69</sup>. Pour l'administration fiscale, un faible seuil de probabilité permet de relever le

---

<sup>65</sup> 31 C.F.R. § 10.35(c)(1)(ii) et (iii). À cet égard, les énoncés du contribuable relativement aux objets poursuivis dans une opération devraient être décrits spécifiquement et faire partie d'une rubrique distincte dans l'opinion.

<sup>66</sup> 31 C.F.R. § 10.35(c)(i)(1)(ii). À cet égard, les conseillers fiscaux peuvent s'appuyer sur une projection financière ou sur une évaluation d'un bien faite par un autre conseiller, sauf s'ils savaient ou devaient savoir que la projection ou l'évaluation était incomplète ou erronée, ou encore si la personne les ayant menées ne possédait pas l'expertise requise.

<sup>67</sup> 31 C.F.R. §10.35(b)(3), (c). Pour l'administration fiscale, l'utilisation d'un faible seuil de probabilité permet de relever le degré de diligence des contribuables et des conseillers qui cherchent à mettre en œuvre une planification fiscale audacieuse : voir David T. Moldenhauer, *Circular 230 Opinion Standards, Legal Ethics and First Amendment Limitations on the Regulation of Professional Speech by Lawyers* (The Berkeley Electronic Press, ExpressO Preprint Series, Paper 963: 2006) [Moldenhauer, *Circular 230 and Legal Ethics*], aux pages 23-25.

<sup>68</sup> 31 C.F.R. §10.35(b)(3), (c).

<sup>69</sup> Voir Robert A. Rizzi, « Circular 230 and Current Opinion Practice: Two Years Later », (2007) 34:1 Corp. Tax'n 3 [Rizzi, « Current Opinion Practice »], à la page 7.

degré de diligence des contribuables et des conseillers envisageant la réalisation d'une planification audacieuse<sup>70</sup>. De cette façon, un contribuable sera conscient des risques que l'administration fiscale annule les avantages fiscaux, même si cette probabilité apparaisse relativement faible aux yeux de son conseiller.

#### ***4.2.2 L'exigence de conclure selon la prépondérance des probabilités permet au contribuable de mieux saisir les risques que les tribunaux annulent les avantages fiscaux et maintiennent une pénalité***

En vertu des normes particulières, les contribuables peuvent obtenir une image fidèle des probabilités qu'ils puissent réclamer les avantages fiscaux d'une planification d'une manière conforme à la loi fiscale et à la jurisprudence.

Selon ces normes, les conseillers doivent formuler une conclusion sur les probabilités que le contribuable puisse réclamer les avantages fiscaux d'une opération eu égard à la loi fiscale et à la jurisprudence. Si les conseillers ne peuvent formuler une conclusion favorable au contribuable selon la prépondérance des probabilités, ils doivent conclure expressément que celui-ci ne peut s'appuyer sur leur opinion écrite pour se soustraire à une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer. Le seuil de prépondérance des probabilités correspond à celui auquel les contribuables sont assujettis pour se soustraire à une pénalité dans le cas d'une opération dont un objet significatif relève de l'évitement. Ce seuil correspond également à celui utilisé par les tribunaux pour déterminer si le contribuable peut réclamer les avantages fiscaux d'une manière conforme à la loi fiscale et à la jurisprudence<sup>71</sup>.

Par conséquent, une opinion renfermant une conclusion clairement étayée et formulée selon la prépondérance des probabilités permet alors aux contribuables de mieux déterminer le degré de risque d'une planification audacieuse. L'obligation pour les conseillers de formuler une conclusion avec un tel degré de diligence minimise les risques que les conseillers recommandent aux contribuables de jouer à la « loterie fiscale ». À cet égard, les normes prescrivent expressément qu'un conseiller ne puisse formuler une opinion en prenant en

---

<sup>70</sup> Voir Moldenhauer, *Circular 230 and Legal Ethics*, supra note 67 aux pages 23-25.

<sup>71</sup> Par ailleurs, les investisseurs pourraient ne pas obtenir l'image la plus fidèle des états financiers d'une entreprise à long terme en raison de la disparité sur la portée de ce critère aux fins de l'application de la pénalité et aux fins des règlements en valeurs mobilières : voir Philip D. Morrisson, « The Multiple Meanings of « More Likely Than Not » », (2006) 35:10 *Tax Management International Journal* 524.

considération les probabilités que le contribuable ne fasse pas l'objet d'une vérification, que les vérificateurs ne se penchent pas sur le traitement fiscal réclamé ou que le contribuable puisse régler tout litige avec l'administration fiscale. En dépit de ces dernières exigences, la Chaire est d'avis qu'un contribuable audacieux pourra toujours réaliser une planification en spéculant sur les chances que l'administration fiscale ne la détecte pas lors d'une vérification.

#### ***4.2.3 Une vérification diligente de l'application de la doctrine de la réalité économique par les conseillers permet au contribuable de connaître pleinement les risques d'une planification audacieuse***

Un contribuable s'appuyant sur une opinion fiscale conforme aux normes particulières afin de réaliser une planification audacieuse court néanmoins un risque d'être assujéti à une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer<sup>72</sup>. Le tribunal qui annule les avantages fiscaux en application des règles fiscales ou de la doctrine de la réalité économique évaluera la bonne foi du contribuable selon son degré d'expertise en matière fiscale et la probité de l'opinion formulée par ses conseillers fiscaux<sup>73</sup>. Les tribunaux pourraient accorder un poids prépondérant à une opinion rendue conformément aux normes déontologiques applicables et, en conséquence, annuler une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer appliquée par l'administration fiscale<sup>74</sup>.

Les contribuables n'auront une image fidèle des risques d'une planification audacieuse que si les conseillers émettent une opinion non équivoque à l'égard de tous les faits pertinents, et s'ils mesurent les probabilités que les règles fiscales, la doctrine de la réalité économique ainsi que la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer puissent s'appliquer. Les contribuables peuvent avoir cette image fidèle si les conseillers appliquent les normes particulières. En vertu de ces normes, les conseillers ne peuvent postuler d'hypothèses factuelles de façon

---

<sup>72</sup> L'administration fiscale américaine avait annoncé son intention de modifier les règlements relatifs à l'application de la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer afin de prévoir expressément que les contribuables ne puissent d'aucune façon se fonder sur une opinion rendue par des conseillers en vertu des normes particulières avec une conclusion défavorable pour les contribuables. À notre connaissance, l'administration fiscale n'a toujours pas apporté ces modifications. Cette précision a néanmoins été apportée dans les normes particulières : voir la sous-section 3.10.

<sup>73</sup> 31 C.F.R. §10.35(f). Voir Walsh, « Circular 230 and Written Advice », *supra* note 24 aux pages 199-200.

<sup>74</sup> Voir *Klamath Strategic Investment Fund LLC v. United States*, 472 F. Supp.2d 885 (E.D. Tex. 2007); (31 janvier 2007), Civil Action No. 5:04-CV-278 (E.D. Tex.) [*Klamath*]. Cependant, tel que discuté dans la sous-section 4.3.2, l'administration fiscale et les conseillers fiscaux peuvent exprimer des divergences d'opinions quant au degré de diligence que ces derniers doivent démontrer, particulièrement face à la probité des objets que le contribuable déclare vouloir réaliser dans une planification audacieuse.

déraisonnable quant à l'objet véritable poursuivi par le contribuable ou quant à son anticipation de profit à l'égard d'opérations dont l'objet fiscal correspond à l'un des objets significatifs poursuivis par un contribuable, à son objet principal ou encore à son seul objet.

Selon la Chaire, l'affaire *Long Term Capital Holdings*<sup>75</sup> illustre le degré de diligence auquel les conseillers pourraient être assujettis en vertu des normes particulières. Dans cette affaire, les Cours de première instance et d'appel ont maintenu l'application de la doctrine de la réalité économique et de la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer à l'égard du contribuable. Selon celles-ci, l'opinion fiscale sur laquelle le contribuable s'était appuyé était formulée d'après des hypothèses soumises par ce dernier à propos de la réalité économique de la planification. Or, les conseillers auraient pu conclure que certaines de ces hypothèses étaient déraisonnables en vérifiant les faits de manière diligente :

The substance of the King & Spalding opinion does not provide a basis for concluding that the advice rendered to Long Term was based on all pertinent facts and circumstances or does not unreasonably rely on unreasonable factual assumptions. While the opinion states that it relies on assumptions and representations expressly made by Long Term, including that Long Term entered the OTC transaction for business purposes other than tax avoidance and reasonably expected to derive a material pretax profit from it and that there was no preexisting agreement on the part of OTC to sell its partnership interest to LTCM, it makes no effort to demonstrate, factually or analytically, why it was reasonable to rely on those assumptions and representations. Moreover, there is no evidence, such as internal King & Spalding memoranda, revealing King & Spalding' analysis of the claimed non-existence of an agreement on the part of OTC to exercise its put option or any breakout of Long Term's claimed expectation of profit or business purpose. As seen in the Court's discussion above, particularly the existence of evidence clearly contrary to certain representations regarding the settlement payment to Turlington, see supra Part III.B.4.c., a reasonably diligent analysis of all facts and circumstances would have revealed at least some of those assumptions to be unreasonable and unsupported<sup>76</sup>.

[nos extraits]

---

<sup>75</sup> Voir *Long Term Capital Holdings v. United States*, 330 F. Supp. 2d.122, 2004 U.S. Dist. LEXIS 17159 (D. Conn. 2004) [*Long Term Capital Holdings* (D. Conn.)], décision confirmée en appel par 150 Fed. Appx. 40, U.S. App. LEXIS 20988 (2<sup>e</sup> Cir. 2005) [*Long Term Capital Holdings* (2<sup>e</sup> Cir.)]. Pour un commentaire sur le degré de diligence des conseillers fiscaux dans cette affaire, voir Alvin C. Warren Jr, « Understanding *Long Term Capital* », 2005 TNT 25-48 (7 février 2005).

<sup>76</sup> *Long Term Capital Holdings* (D. Conn.), *ibid.*

#### ***4.2.4 Les contribuables sont en mesure de prendre une décision plus éclairée s'ils connaissent les facteurs portant atteinte à l'impartialité du conseiller fiscal***

Les conseillers doivent porter à l'attention du contribuable certains faits qui pourraient l'amener à s'interroger sur le degré de confiance qu'il devrait accorder à leur opinion fiscale. Une opinion mentionnant les facteurs portant atteinte à l'impartialité des conseillers conformément aux normes particulières permet aux contribuables de mieux déterminer le degré de risque d'être assujéti à une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer. En effet, pour se soustraire à une telle pénalité, un contribuable ne devrait généralement pas se fier à l'opinion fiscale du promoteur d'une planification audacieuse ou sur un conseiller se trouvant en conflit d'intérêts. De même, les contribuables pourraient se trouver dans l'impossibilité d'établir leur bonne foi s'ils s'appuient sur une opinion fiscale émise par des conseillers recevant des honoraires selon la valeur des avantages fiscaux réclamés ou qui est émise sous le sceau de la confidentialité<sup>77</sup>.

### **4.3 Une diligence accrue des conseillers quant à la doctrine de la réalité économique favorise l'observation du régime fiscal par les contribuables**

Les conseillers doivent pondérer les probabilités du contribuable et de l'administration fiscale d'avoir gain de cause devant les tribunaux en fonction de l'application :

- Des règles fiscales.
- De la doctrine de la réalité économique.
- De la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer.

---

<sup>77</sup> Le fascicule 6 de ce projet présente davantage de détails concernant la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer.

Les groupes d'intervenants peuvent diverger d'opinion sur le degré de conformité d'une opération à la loi lorsque celle-ci apparaît conforme aux règles fiscales, mais non conforme à la doctrine de la réalité économique. Ainsi :

- Les conseillers et les contribuables accorderont un poids prépondérant au respect des règles fiscales en vertu d'une interprétation technique au détriment de la doctrine de la réalité économique.
- L'administration fiscale accordera un poids prépondérant aux objets poursuivis par la loi fiscale ainsi qu'à la doctrine de la réalité économique au détriment d'une interprétation littérale de la loi.

Les tribunaux peuvent confirmer l'interprétation et l'application des règles fiscales faites par le contribuable, mais annuler les avantages fiscaux en application de la doctrine de la réalité économique. Dans une telle situation, les tribunaux doivent annuler ou maintenir l'application par l'administration fiscale d'une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer, selon le poids qu'ils accordent à une interprétation technique des règles fiscales et à la doctrine de la réalité économique.

#### ***4.3.1 Les conseillers pourraient émettre une opinion favorable aux contribuables si les règles fiscales ne reflètent pas les objets de la loi de façon claire et cohérente***

Les normes particulières exigent que les conseillers possèdent une connaissance de l'ensemble des règles fiscales pertinentes à l'opération faisant l'objet de l'opinion qu'ils doivent formuler. En fonction des règles fiscales, de la jurisprudence ainsi que des documents de l'administration fiscale en matière d'interprétation et d'application de la loi, les conseillers doivent déterminer les probabilités de l'administration fiscale et des contribuables d'avoir gain de cause devant les tribunaux dans l'éventualité d'un litige :

- Les contribuables accorderont un poids prépondérant à la conformité d'une opération selon les termes des règles fiscales.
- L'administration fiscale accordera un poids prépondérant aux objets poursuivis par la loi fiscale à la lumière d'une interprétation des règles fiscales prises dans leur ensemble et des objets énoncés dans des documents extrinsèques à la loi lors de leur adoption.

Au cours des dernières années, les décisions des tribunaux ont fait ressortir les disparités entre la terminologie des règles fiscales et les objets de la loi, comme l'illustrent les décisions dans

les affaires *Black & Decker*<sup>78</sup>, *Coltec*<sup>79</sup> et *Klamath*<sup>80</sup>. Ces divergences sont attribuables d'une part, à l'ambiguïté et aux incohérences des règles fiscales et d'autre part, aux incohérences entre leur portée et les situations initialement visées par l'administration fiscale en les adoptant. Dans ces décisions, les tribunaux ont privilégié une interprétation des règles fiscales ayant permis aux contribuables de réclamer les avantages fiscaux découlant d'une opération n'étant pas en tout point conforme à un type visé d'opération dans les documents extrinsèques à la loi. Néanmoins, les tribunaux ont appliqué la doctrine de la réalité économique.

Dans un contexte similaire à celui présent dans les affaires mentionnées précédemment, il nous apparaît que les conseillers pourraient conclure que les probabilités pour l'administration fiscale d'avoir gain de cause devant les tribunaux sont inférieures à la prépondérance des probabilités si celle-ci s'appuie essentiellement sur les objets poursuivis par les règles fiscales énoncées dans des documents extrinsèques<sup>81</sup>. En conséquence, les conseillers pourraient alors conclure selon la prépondérance des probabilités qu'un contribuable peut réclamer des avantages fiscaux en appliquant les règles fiscales prises littéralement même si la nature de la planification ne correspond pas à une situation mentionnée dans les notes explicatives.

#### ***4.3.2 Les conseillers doivent prêter une attention particulière aux objets poursuivis par le contribuable et vérifier la conformité de la planification à la doctrine de la réalité économique***

Pour l'administration fiscale, les probabilités d'avoir gain de cause devant les tribunaux sont plus grandes en vertu de la doctrine de la réalité économique à la lumière des décisions des tribunaux lui ayant été favorables au cours des dernières années. À cet égard, les normes particulières imposent aux conseillers une diligence accrue à l'égard des modalités d'application de cette doctrine.

---

<sup>78</sup> *Black & Decker Corp. v. United States*, 436 F. 3d 431 (4<sup>e</sup> Cir. 2006).

<sup>79</sup> *Coltec Industries, Inc. v. United States*, 454 F. 3d 1340 (Fed. Cir. 2006), *certiorari* refusé par la Cour suprême des États-Unis 127 S. Ct. 1261 (2007).

<sup>80</sup> *Supra* note 74.

<sup>81</sup> Les conclusions rendues par les tribunaux dans les affaires *Coltec* et *Black & Decker* quant aux disparités entre les règles fiscales et les objets poursuivis par la loi fiscale présentent des similarités à celles rendues par la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, [2005] 2 R.C.S. 601, en application de la règle générale antiévitement. Nous référons le lecteur au fascicule 6 portant sur la doctrine de la réalité économique.

Sommairement, en vertu de cette doctrine, un contribuable qui réclame des avantages fiscaux découlant d'une opération doit établir qu'il voulait réaliser un objet légitime autre que fiscal et que sa situation économique a été ou est susceptible d'être modifiée. Or, en vertu des normes particulières, les conseillers fiscaux ne peuvent postuler d'hypothèses factuelles de façon déraisonnable sur l'objet véritable poursuivi par le contribuable. Ils doivent notamment vérifier l'existence d'un objet commercial véritable énoncé par le contribuable s'ils savent ou devaient savoir que ce dernier ou toute autre personne leur ont transmis des faits incomplets ou inexacts<sup>82</sup>. Ils ne peuvent postuler l'hypothèse que le contribuable cherche à réaliser un objet commercial s'ils savent ou devaient savoir que le contribuable ne peut entretenir une anticipation raisonnable de profit dans la planification nonobstant les avantages fiscaux<sup>83</sup>.

Les conseillers doivent cependant composer avec une doctrine de la réalité économique dont les modalités d'application sont multiples et floues dans la jurisprudence. Les tribunaux ont appliqué cette doctrine sous trois différentes approches. Ils ont aussi appliqué une panoplie de critères pour qualifier et mesurer le poids des différents objets présents dans une planification et pour mesurer le degré de modification de la situation économique du contribuable. De surcroît, les tribunaux ont qualifié de manière objective, mais aussi de manière subjective, les objets poursuivis par un contribuable dans une opération<sup>84</sup>.

Les conseillers doivent alors déterminer les probabilités pour les contribuables d'avoir gain de cause devant les tribunaux en postulant, d'une part, l'application par les tribunaux de la doctrine de la réalité économique selon l'une ou l'autre des approches identifiées précédemment et, d'autre part, l'application de chacun des critères que les tribunaux ou l'administration fiscale ont retenus par le passé dans l'application de cette doctrine. Dans un tel contexte, les conseillers fiscaux ont fort à faire pour exercer le degré de diligence requis en vertu des normes particulières. Les conseillers doivent agir avec prudence et diligence et posséder une expertise adéquate des règles fiscales applicables dans une planification.

---

<sup>82</sup> 31 C.F.R. §10.35(c)(i)(1)(ii) et (iii). À cet égard, les énoncés du contribuable relativement aux objets poursuivis dans une opération devraient être décrits spécifiquement et faire l'objet d'une rubrique distincte.

<sup>83</sup> 31 C.F.R. §10.35(c)(i)(1)(ii). À cet égard, les conseillers fiscaux peuvent se fonder sur une projection financière ou sur une évaluation d'un bien faite par une personne, sauf si les conseillers savaient ou devaient savoir que la projection ou l'évaluation était incomplète ou erronée, ou encore si la personne les ayant menées ne possédait pas l'expertise requise.

<sup>84</sup> Le fascicule 6 situe le contexte de la doctrine de la réalité économique, ses modalités d'application de même que les enjeux y relatifs pour les différents groupes d'intervenants.

Par ailleurs, selon les normes particulières, un conseiller doit formuler une opinion sur l'application de la doctrine de la réalité économique à la lumière des faits fournis tant par le contribuable que par ses conseillers financiers concernant notamment les objets poursuivis par le contribuable ainsi que son anticipation de profit. Selon ces normes, les conseillers fiscaux peuvent se fier à une projection financière ou à une évaluation d'un bien faite par une autre personne, sauf s'ils savent ou devaient savoir que la projection ou l'évaluation est incomplète ou erronée, ou si la personne les ayant menées ne possède pas l'expertise requise.

Une telle exigence implique que le conseiller doive mener une vérification diligente de la compétence d'un autre conseiller, voire même procéder à une contre-expertise de l'opinion de ce dernier. Or, dans un régime d'autocotisation, la Chaire est d'avis qu'il appartient au contribuable de solliciter l'expertise appropriée pour évaluer l'anticipation de profit ou pour confirmer la légitimité des objets poursuivis dans une opération. L'administration fiscale devait appliquer cette exigence qu'à l'égard des conseillers possédant l'expertise pour mesurer l'anticipation de profit du contribuable. Ainsi, un conseiller qui formule une conclusion en s'appuyant sur l'opinion d'un conseiller accrédité auprès de l'administration fiscale en matière d'évaluation financière et économique ne devrait pas faire l'objet de sanctions si cette dernière opinion s'avère erronée.

L'affaire *Klamath*<sup>85</sup> illustre le degré de diligence que les conseillers fiscaux devraient démontrer face aux renseignements leur étant fournis à l'égard d'une planification que le contribuable désire réaliser. Cette décision ne porte pas directement sur l'application des normes déontologiques, mais nous croyons qu'elle illustre bien la portée des devoirs de diligence des contribuables et des conseillers fiscaux.

Dans cette affaire, la Cour avait conclu que les contribuables pouvaient réclamer les avantages fiscaux découlant d'une planification audacieuse en conformité avec les règles fiscales. La Cour a cependant annulé les avantages fiscaux réclamés en appliquant la doctrine de la réalité économique. Toutefois, elle n'a pas maintenu l'application de la pénalité pour sous-estimation

---

<sup>85</sup> *Supra* note 74.

de l'impôt à payer. De l'avis de la Cour, les contribuables pouvaient réclamer de bonne foi les avantages fiscaux eu égard à la loi, selon la prépondérance des probabilités<sup>86</sup>.

La Cour en est venue à cette conclusion à la lumière, entre autres, de son interprétation technique des règles fiscales ainsi que du rapport d'expertise produit par les contribuables sur le degré d'analyse de leurs conseillers fiscaux. La Cour avait notamment souscrit aux conclusions du rapport d'expertise voulant que les conseillers aient émis une opinion fiscale en conformité avec les normes déontologiques alors applicables en matière fiscale. Les conseillers fiscaux avaient conclu que les contribuables pouvaient réclamer les avantages fiscaux eu égard aux règles fiscales et à la jurisprudence applicables lors de l'émission de l'opinion, selon la prépondérance des probabilités. Selon le rapport d'expertise, les conseillers pouvaient raisonnablement se fier aux représentations des conseillers financiers sur les modalités de la planification réalisée sans en mener une contre-analyse. La planification n'avait cependant pas été réalisée conformément à ces représentations puisque leurs conseillers financiers avaient convenu de mener l'opération autrement<sup>87</sup>.

#### ***4.3.3 Les tribunaux tendent à accorder un poids prépondérant à la doctrine de la réalité économique par rapport à une interprétation technique des règles fiscales***

Au cours des dernières années, en vertu de la doctrine de la réalité économique, les tribunaux ont confirmé l'annulation par l'administration fiscale des avantages fiscaux réclamés par des contribuables. De façon plus particulière, les tribunaux saisis des affaires *Long-Term Capital Holdings*<sup>88</sup>, *Santa Monica Pictures*<sup>89</sup>, *Dow Chemical*<sup>90</sup>, *Black & Decker*<sup>91</sup>, *Coltec*<sup>92</sup>, *Castle Harbour*<sup>93</sup> et *Klamath*<sup>94</sup> ont jugé que les contribuables pouvaient réclamer les avantages fiscaux

---

<sup>86</sup> Voir *Klamath*, *supra* note 74 aux pages 24-27.

<sup>87</sup> Pour une critique de la décision rendue dans l'affaire *Klamath*, voir Lee A. Sheppard, « What Does IRS BLIPS Victory Mean », 2007 TNT 30-5 (12 février 2007).

<sup>88</sup> *Supra* note 75.

<sup>89</sup> *Santa Monica Pictures, LLC et al. v. Commissioner*, T.C. Memo 2005-104, décision portée en appel par le contribuable auprès de la Cour d'appel du 2<sup>e</sup> Circuit, No. 05-4491-ag (2<sup>e</sup> Cir., 16 août 2005).

<sup>90</sup> *Dow Chem. Co. v. United States*, 435 F. 3d 594 (6<sup>e</sup> Cir. 2006), *certioari* refusé par la Cour suprême des États-Unis le 20 février 2007, 127 S. Ct. 1251 (2007).

<sup>91</sup> *Supra* note 78.

<sup>92</sup> *Supra* note 79.

<sup>93</sup> *TIFD III-E, Inc. v. United States*, 459 F.3d 220 (2<sup>e</sup> Cir. 2006), infirmant la décision de la Cour de première instance en faveur du contribuable dans *TIFD III-E, Inc. v. United States*, 342 F. Supp. 2d 94 (D. Conn. 2004).

selon une interprétation technique des règles fiscales, mais que ces avantages devaient être annulés en vertu de la doctrine de la réalité économique.

À la lumière de ces décisions, les probabilités pour l'administration fiscale d'avoir gain de cause devant les tribunaux en vertu de la doctrine de la réalité économique semblent être supérieures à la prépondérance des probabilités. Il n'en reste pas moins que les probabilités dépendent des faits sous-jacents à chaque planification.

#### **4.4 Les conseillers qui émettent une opinion à portée restreinte courent un risque d'être sanctionnés par l'administration fiscale parce que la démarcation entre un objet significatif et un objet principal apparaît floue**

L'absence de critères définis et précis pour mesurer le poids relatif des objets d'une planification audacieuse entraîne des conséquences importantes pour les conseillers fiscaux quant au degré de diligence qu'ils doivent exercer lorsqu'ils émettent une opinion fiscale. Ceux-ci doivent se prononcer sur l'application de la doctrine de la réalité économique et de la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer. Tant la doctrine que la pénalité reposent sur le poids d'un objet de nature fiscale dans une opération. Or, des incertitudes subsistent sur la façon d'identifier un objet de nature fiscale dans une opération et de mesurer son poids relatif aux fins de cette doctrine. Les incertitudes sur les modalités d'application de cette doctrine en entraînent d'autres sur l'application de la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer et des normes particulières. Ni les normes particulières, ni la loi fiscale et ni la jurisprudence ne définissent de critères précis et uniformes afin de qualifier un objet fiscal dans une opération et d'en mesurer le poids. Par conséquent, les conseillers pourraient potentiellement être l'objet d'une sanction disciplinaire en vertu des normes déontologiques dépendamment des critères que l'administration fiscale décide d'appliquer pour mesurer le poids des différents objets dans une planification.

---

Ces décisions sont communément connues sous l'appellation d'une société de personnes dont le contribuable était membre (*Castle Harbour Limited Liability Company*).

<sup>94</sup> *Supra* note 80.

#### ***4.4.1 Assouplissement des normes particulières uniquement à l'égard d'opérations dont l'un des objets significatifs relève de l'évitement***

De l'avis de l'administration fiscale, les trois catégories d'opérations visées par les normes particulières présentent des risques d'évitement selon le poids de l'objet fiscal dans l'opération :

- Dans la catégorie 1, les opérations déclarées audacieuses en vertu des règles de divulgation viseraient, de manière générale, à permettre aux contribuables de réaliser uniquement un objet de nature fiscale<sup>95</sup>.
- Font partie de la catégorie 2, les opérations dont l'objet principal relève de l'évitement.
- Font partie de la catégorie 3, les opérations dont l'un des objets significatifs relève de l'évitement.

En principe, les conseillers ne peuvent formuler des hypothèses à l'égard ni des objets poursuivis par le contribuable, ni du caractère raisonnable de son anticipation de profit. Ces normes accordent exceptionnellement aux conseillers la possibilité de formuler des hypothèses à l'égard de ces faits dans le cas d'opérations dont un des objets significatifs relève de l'évitement. Ils peuvent soit émettre une opinion portant sur un nombre restreint d'éléments fiscaux significatifs, tout en n'en formulant aucune sur la nature et le poids des différents objets poursuivis par leur client dans une opération, soit émettre une opinion mentionnant que le contribuable ne peut utiliser l'opinion pour se soustraire à une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer.

Selon la Chaire, une telle possibilité semble établir un équilibre raisonnable entre la simplicité du régime fiscal et les devoirs des conseillers fiscaux. Pour se soustraire à une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer à l'égard d'une telle opération, un contribuable doit établir qu'il pouvait raisonnablement croire selon la prépondérance des probabilités que celle-ci était conforme à la loi fiscale et à la jurisprudence, malgré que les tribunaux annulent en fin de compte les avantages fiscaux de l'opération.

L'administration fiscale n'accorde cependant pas cette possibilité aux conseillers ni pour les opérations dont l'objet principal relève de l'évitement, ni pour les opérations déclarées

---

<sup>95</sup> Pour l'essentiel, ces opérations n'auraient que pour seul objet la déduction de pertes fiscales ou d'autres montants et qui sont dénuées de réalité économique : Voir Walsh, « Circular 230 and Written Advice », *supra* note 24 aux pages 200-201.

audacieuses aux fins des règles de divulgation. Pour ces opérations, les conseillers doivent satisfaire chacune des modalités prévues par les normes particulières. Ils doivent émettre une opinion avec le degré de diligence requis à l'égard de l'ensemble des faits du client et de l'application de la loi et de la jurisprudence à ces faits<sup>96</sup>.

Or, ni les règles fiscales, ni les normes déontologiques, ni même les tribunaux ne parviennent à distinguer clairement un objet significatif d'un objet principal dans une opération. Cette démarcation floue atténuée considérablement la souplesse que les normes particulières entendent conférer aux conseillers fiscaux.

#### ***4.4.2 Le critère de l'objet poursuivi par la loi fiscale tente d'établir une démarcation entre un objet principal et un objet significatif, mais cette démarcation demeure floue***

Les conseillers fiscaux sont préoccupés par la possibilité que l'administration fiscale applique une sanction au motif qu'ils n'ont pas accompli les devoirs prescrits par les normes particulières, alors que la démarcation entre un objet principal et un objet significatif dans une planification s'avère floue<sup>97</sup>.

Aux fins des normes déontologiques, un objet principal signifie un objet qui domine tout autre objet dans une planification. Ces normes ne définissent cependant pas la portée de l'expression « objet significatif ». Tout au plus, elles prescrivent qu'une opération puisse comporter un objet significatif de nature fiscale sans en être par ailleurs l'objet principal. En principe, le poids d'un objet significatif dans une opération est moins important que le poids de l'objet principal. Cette démarcation demeure pour le moins floue en l'absence de critère précis.

L'administration fiscale délimite cependant la portée de l'expression « objet principal » aux fins des normes particulières. Elle prend expressément en considération les objets de la loi fiscale pour déterminer si l'objet principal dans une opération s'assimile à de l'évitement. Ainsi, un objet principal de nature fiscale dans une opération ne s'assimile pas à de l'évitement si le

---

<sup>96</sup> Voir Arthur L. Bailey et Alexis A. MacIvor, « Circular 230: Is the Hysteria Over? », (2006) 58:1 The Tax Executive 55.

<sup>97</sup> Voir Roang, « Circular 230 », *supra* note 9 aux pages 946-947; Walsh, « Circular 230 and Written Advice », *supra* note 24 aux pages 201-202.

contribuable réclame un avantage fiscal d'une manière conforme aux objets poursuivis par la loi fiscale<sup>98</sup>. Ces normes ne prescrivent cependant pas un tel critère ni pour les opérations déclarées audacieuses en vertu des règles de divulgation, ni pour les opérations dont l'objet significatif relève de l'évitement<sup>99</sup>.

L'efficacité du critère d'abus des objets de la loi fiscale dépend étroitement de la manière dont ces objets sont exprimés dans les règles fiscales. Comme l'illustre la jurisprudence américaine, notamment les affaires *Coltec*<sup>100</sup> et *Black & Decker*<sup>101</sup>, les objets de la loi ne sont pas toujours exprimés de façon claire et cohérente ni dans les règles fiscales, ni dans les documents extrinsèques à la loi. Dans un tel contexte, l'application du critère d'abus des objets de la loi n'établit pas une démarcation toujours claire entre un objet principal et un objet significatif dans une planification. À notre avis, pour déterminer le poids d'un objet fiscal dans une opération, la planification du contribuable devrait être comparée à une opération qui lui aurait permis de réaliser ses objets véritables d'une manière conforme aux normes commerciales applicables dans les circonstances.

#### ***4.4.3 Les groupes d'intervenants divergent d'opinion sur la façon de qualifier et de mesurer le poids relatif des objets d'une planification en raison des disparités dans l'application de la doctrine de la réalité économique par les tribunaux***

Les tribunaux ont exprimé des opinions divergentes sur la façon d'identifier les différents objets dans une opération aux fins de l'application de la doctrine de la réalité économique. Ils ont analysé les objets d'une opération de manière objective, mais aussi de manière subjective. Ils ont également développé de multiples critères pour mesurer le poids des différents objets dans une opération et pour mesurer le degré de modification de la situation économique du contribuable. Enfin, les tribunaux n'ont pas circonscrit de façon uniforme le poids requis d'un objet fiscal dans une opération déclenchant l'application de cette doctrine.

---

<sup>98</sup> 31 C.F.R. § 10.35(b)(10).

<sup>99</sup> Néanmoins, les règlements d'application à l'égard des règles de divulgation fournissent des indicateurs généraux afin de déterminer si un des objets significatifs dans une opération s'assimile à de l'évitement fiscal – en vertu de 31 C.F.R. § 301.6111-2(b)(3), une opération n'aura pas d'objets significatifs de nature fiscale si elle est menée conformément aux pratiques commerciales courantes et que l'obtention des avantages fiscaux peut être considérée conforme à la loi fiscale. Voir John C. Gardener et al., « Amendments to Circular 230 (Part I) », (2006) 37:1 *The Tax Adviser* 24, 27-31.

<sup>100</sup> *Supra* note 79.

<sup>101</sup> *Supra* note 78.

En raison des incertitudes sur les modalités d'application de la doctrine de la réalité économique, de même que sur l'application d'autres doctrines, les groupes d'intervenants divergeront d'opinion sur le poids d'un objet fiscal dans une planification audacieuse. Ces incertitudes entraîneront vraisemblablement des litiges quant aux faits que les conseillers savaient ou devaient savoir par rapport à la réalité économique d'une opération donnée aux fins de l'application des normes particulières.

À la lumière de l'affaire *Long Term Capital Holdings*<sup>102</sup>, les conseillers devraient mener une analyse rigoureuse de l'ensemble de la jurisprudence portant sur la doctrine de la réalité économique ou toute autre doctrine antiévitement, incluant les décisions qui pourraient être défavorables au contribuable. Ils doivent aussi pondérer leur conclusion face à l'application de la jurisprudence aux circonstances de la planification. Les passages suivants de la décision de la Cour de première instance dans cette affaire illustrent le devoir de diligence auquel les conseillers fiscaux pourraient être assujettis en vertu des normes particulières :

*Since the Court has found that the OTC transaction is devoid of objective economic substance and subjective business purpose, Long Term has not and cannot cite authority, much less substantial authority, for the proposition that a taxpayer may claim losses from a transaction in which the taxpayer intentionally expends far more than could reasonably be expected to be recouped through non-tax economic returns in a transaction the sole motivation for which is tax avoidance. The cases relied on by Long Term, principally Frank Lyon, Newman, and UPS are not authority supporting the OTC transaction as having genuine economic substance but are "materially distinguishable," Treas. Reg. § 1.6662-4(d)(3)(ii), from it. By contrast, the clear and pre-existing on-point authority of Goldstein and Gilman preclude Long Term's tax treatment of the sale of the Rorer and Quest stock. Similarly, with respect to the Court's application of the step transaction doctrine, there is no authority for claiming losses on the sale of the Rorer and Quest stock approximately 100 times in excess of the cost basis to Long Term. The "authority" offered on this point by Long Term was based on the rejected factual claim that no agreement or understanding existed between OTC and Long Term prior to OTC's contributions that OTC would sell its partnership interest to LTCM, the rejected legal contentions that the independent economic substance of LTCP and Portfolio and their valid and substantial business purposes precluded operation of the step transaction doctrine under Vest, Weikel, and Dewitt, and that Grove and Greene precluded the Court's recast of the OTC transaction.*

[...]

*The King & Spalding written opinion also fails to demonstrate that its advice was based on the law related to the OTC transaction and not based on unreasonable legal assumptions. There is no citation to Second Circuit authority in the opinion, notwithstanding Long Term's continual residence in the Second Circuit and the obvious, central applicability of Goldstein, Gilman, Grove, Blake, and Greene. Furthermore, there is little, if any, of what could be*

---

<sup>102</sup> *Supra* note 75.

*characterized as legal analysis of the economic substance of the OTC transaction. What little there is essentially quotes a sentence from Frank Lyon, observes that the subjective business purpose/objective economic substance test emerged from that decision, and concludes that the OTC transaction passes muster because Long Term "instructed [King & Spalding] to assume" that both OTC and Long Term had business purpose for and a reasonable expectation of material pre-tax profit from the transaction. See Pet.'s Ex. 357 at 45-46. As set forth above, however, the Supreme Court's decision in Frank Lyon is highly fact sensitive and cannot simply be applied to just any set of facts.*

[...]

*The King & Spalding written opinion further contains minimal legal analysis of the application of the end result test for purposes of step transaction analysis. [...] After some discussion of authorities, the opinion concludes that "where the new corporation was found to have independent economic significance or a valid business purpose, the form of the transactions has been respected [...] As discussed above, even if this assumption were factually correct, application of the end result test would not be legally precluded [...] This assumption that the end result test would not be properly applied is a paradigmatic example of an unreasonable legal assumption within the meaning of Treas. Reg. § 1.6664-4(c)(1)(ii). [...]*

[...]

*Finally, no other evidence such as companion memoranda discussing the application of the Second Circuit's decisions in Goldstein, Gilman, Grove, Blake, and Grove, or the Tenth Circuit's decision in Associated to the actual facts of the OTC transaction was offered to show research for King & Spalding's legal analysis and opinions. Such background research does not involve obscure or inaccessible caselaw references, is basic to a sound legal product, especially for "should" level opinion and a premium of \$400,000. With hourly billing totals exceeding \$100,000 there could not have been research time constraints.*

*In essence, the testimony and evidence offered by Long Term regarding the advice received from King & Spalding amounted to general superficial pronouncements asking the Court to "trust us; we looked into all pertinent facts; we were involved; we researched all applicable authorities; we made no unreasonable assumptions; Long Term gave us all information." The Court's role as factfinder is more searching and with specifics, analysis, and explanations in such short supply, the King & Spalding effort is insufficient to carry Long Term's burden to demonstrate that the legal advice satisfies the threshold requirements of reasonable good faith reliance on advice of counsel.*

[nos extraits et italiques]

#### **4.4.4 Les conseillers devraient avoir la possibilité d'émettre des opinions à portée limitée peu importe le poids de l'objet fiscal d'une planification**

En raison des ambiguïtés des normes particulières, diverses organisations professionnelles avaient proposé de les simplifier. Parmi les principales propositions figuraient, entre autres :

- Une application des normes particulières uniquement à l'égard d'opérations dont un objet significatif relève de l'évitement. Cette proposition présente l'avantage

d'harmoniser les normes déontologiques à la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer<sup>103</sup>.

- Un assouplissement des normes afin que les conseillers puissent formuler des opinions à portée limitée ou en incluant une mention que le client ne peut s'appuyer sur l'opinion pour se soustraire à une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer, peu importe le poids de l'objet fiscal dans une opération<sup>104</sup>.
- Une exclusion du champ d'application des normes particulières pour les opinions portant sur des opérations étant conformes aux objets poursuivis par la loi fiscale, et ce, peu importe le poids de l'objet fiscal dans l'opération<sup>105</sup>.

La Chaire est d'avis que la deuxième proposition établit un équilibre raisonnable entre les devoirs respectifs des contribuables et des conseillers dans l'observation du régime fiscal, particulièrement lorsque les conseillers sont sollicités strictement pour une expertise spécifique. À notre avis, les conseillers doivent être en mesure de formuler une opinion à l'intérieur des limites de leur champ d'expertise et, ultimement, de déterminer leur degré de responsabilité envers leur client dans l'éventualité où celui-ci se voie refuser les avantages fiscaux et doit verser une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer.

---

<sup>103</sup> Voir l'analyse et les recommandations concernant la circulaire 230 du regroupement *The American College of Trust & Estate Counsel* contenues dans un document intitulé *Comments on Circular 230 Regulations* et communiqué à l'administration fiscale américaine le 6 avril 2005 [ACTEC, *Comments on Circular 230 (2005)*], à la page 15. Ce regroupement suggère de ne retenir que le critère « un objet significatif ».

<sup>104</sup> Voir New York State Bar Association, *Report on Circular 230 Regulations*, Report No. 1081 (3 mars 2005) [NYSBA, *Report 1081 on Circular 230*], aux pages 24-28.

<sup>105</sup> Voir ACTEC, *Comments on Circular 230 (2005)*, *supra* note 103 à la page 21.

À titre d'illustration, des organisations professionnelles suggèrent d'assouplir les normes particulières pour que les conseillers puissent émettre une opinion sans mener une analyse complète des faits, de la loi fiscale et de la jurisprudence à l'égard des opérations déclarées audacieuses par l'administration fiscale aux fins des règles de divulgation<sup>106</sup>. En raison de la complexité de ces opérations, les conseillers pourraient se trouver dans l'impossibilité de vérifier l'ensemble de ces faits selon le degré de diligence requis par les normes particulières. De l'avis des conseillers, ils devraient être en mesure d'émettre à l'égard de telles opérations une opinion à portée limitée ou une opinion mentionnant qu'elle ne peut être utilisée par le contribuable pour se soustraire à une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer. Autrement, les conseillers pourraient se voir imposer une sanction par l'administration fiscale pour ne pas avoir respecté les normes particulières à la lettre<sup>107</sup>.

Dans un même ordre d'idée, des organisations professionnelles sont préoccupées par le risque que des conseillers soient sanctionnés alors qu'ils ne rendent qu'un avis informel sur l'application de la loi - avis assimilable à une interprétation technique - plutôt qu'une opinion portant sur une opération à être mise en œuvre par un contribuable<sup>108</sup>. Dans l'exercice de leur profession, les conseillers sont souvent appelés à fournir à leurs clients une interprétation de la loi quant à des faits hypothétiques soumis par ces derniers. À l'instar de ces organisations, nous sommes d'avis que les conseillers doivent être en mesure de formuler des interprétations techniques informelles sans courir le risque d'être l'objet d'une sanction déontologique, d'autant plus que le contribuable ne pourrait véritablement s'appuyer sur de telles interprétations pour se soustraire à une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer.

Puisque ce sont les contribuables qui doivent ultimement décider s'ils réalisent une planification audacieuse, les conseillers doivent sensibiliser ces derniers quant à la portée relative des opinions émises - particulièrement ceux qui ne possèdent pas l'expertise fiscale appropriée. En raison de la portée générale des paramètres ainsi que des sanctions qu'ils peuvent subir, les

---

<sup>106</sup> Actuellement, pour ces opérations, les conseillers ne peuvent formuler une opinion favorable ou défavorable à leurs clients qu'après avoir mené une analyse des objets poursuivis par le contribuable et des probabilités pour celui-ci d'anticiper un profit d'une opération en application de la doctrine de la réalité économique.

<sup>107</sup> Voir Walsh, « Circular 230 and Written Advice », *supra* note 24 aux pages 200-201; NYSBA, *Report 1081 on Circular 230*, *supra* note 104 aux pages 29-30.

<sup>108</sup> Dans un contexte canadien, ces opinions pourraient être comparées à une décision anticipée de l'administration fiscale à l'égard d'une opération à être mise en œuvre par le contribuable.

conseillers incluront généralement une clause d'exclusion de responsabilité dans leurs opinions écrites :

En raison des normes imposées par l'administration fiscale dans la Circulaire 230, nous vous informons qu'aucune opinion contenue dans cette communication n'est formulée afin d'être utilisée pour éviter l'application de pénalités en vertu de la loi fiscale ou pour faire la promotion, la sollicitation ou la recommandation d'une planification ou de tout élément contenu dans l'opinion, à moins d'avis contraire expresse de notre part dans cette communication<sup>109</sup>.

[notre traduction]

#### **4.5 Les conseillers engagent leur responsabilité professionnelle envers leurs clients s'ils ne dégagent pas une image fidèle d'une planification audacieuse conformément aux normes de diligence**

Les conseillers fiscaux engagent leur responsabilité professionnelle envers leurs clients si ces derniers se voient refuser les avantages fiscaux réclamés et sont assujettis à une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer, alors qu'ils se sont appuyés sur leur opinion fiscale. Le régime de responsabilité professionnelle des conseillers peut inciter ces derniers à accroître leur diligence en matière de planifications audacieuses si les termes du régime sont harmonisés aux modalités d'application de la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer ou encore aux normes déontologiques. Des litiges surviendront cependant quant au caractère assurable des actes posés par les conseillers fiscaux ainsi que sur le montant couvert par la police d'assurance<sup>110</sup>.

Les règlements intervenus entre des contribuables et des conseillers fiscaux dans les affaires *KPMG LLP and Sidley Austin Brown & Wood LLP*<sup>111</sup> et *Jenkins & Gilchrist*<sup>112</sup> dans le cadre de recours collectifs illustrent les enjeux relatifs aux devoirs des conseillers fiscaux de dégager

---

<sup>109</sup> Cette clause est tiré de Jeffrey H. Paravano, Melinda L. Reynolds, « The New Circular 230 Regulations – Best Practices or Scarlet Letters », BNA Tax Management Memorandum (22 août 2005).

<sup>110</sup> Pour une observation à cet égard, voir Rizzi, « Current Opinion Practice », *supra* note 69 à la page 4. Pour une illustration de litiges pouvant survenir eu égard aux modalités des polices d'assurance professionnelle en matière de planification fiscale audacieuse, voir le règlement intervenu entre des contribuables et des conseillers fiscaux entériné par les tribunaux dans *Denney v. Jenkins & Gilchrist*, (18 février 2005), Opinion & Order 03 Civ. 5460 (SAS) (S. D. of New York) [*Jenkins & Gilchrist*], ainsi que *Denney v. Jenkins & Gilchrist*, No 03 Civ. 5460 (SAS), Joint Brief In Support of Motion for Preliminary Class Certification and Settlement Approval, 28 avril 2004 (S. D. of New York) [*Jenkins & Gilchrist* (Joint Brief)].

<sup>111</sup> *Simon v. KPMG LLP and Sidley Austin Brown & Wood LLP*, Civ. 05-CV-03189 (D. N. J., 2 juin 2006).

<sup>112</sup> *Jenkins & Gilchrist*, *supra* note 110. Pour plus de détails concernant les allégations des contribuables et la société d'avocats, voir *Jenkins & Gilchrist* (Joint Brief), *supra* note 110.

pour le contribuable une image fidèle des risques inhérents à une planification audacieuse. Ces règlements ont été entérinés par les tribunaux.

De façon sommaire, des contribuables ont intenté une poursuite civile contre leurs conseillers fiscaux afin de réclamer des dédommagements monétaires puisque les planifications élaborées par ces conseillers et qu'ils ont réalisées sur leur recommandation s'assimilaient à une planification abusive. Parmi les principaux enjeux pour les contribuables figurent :

- L'absence de divulgation par leurs conseillers fiscaux des liens que ces derniers entretenaient avec d'autres conseillers participant à la planification.
- L'opinion des conseillers voulant que l'opération soit conforme à la loi selon la prépondérance des probabilités.

Les tribunaux devaient déterminer si les conseillers fiscaux savaient ou devaient savoir que l'opération était abusive du fait qu'elle était dénuée de réalité économique. De l'avis des conseillers, la conclusion voulant que l'opération soit conforme à la loi fiscale selon la prépondérance des probabilités a été rendue de manière diligente, mais n'offrait aucune garantie aux contribuables et ces derniers ont été dûment informés et connaissaient pleinement les risques inhérents à la planification. Pour leur part, les contribuables alléguaient, entre autres, que leurs conseillers ne les avaient pas renseignés sur tous les faits pertinents relatifs à la planification audacieuse<sup>113</sup>.

Les tribunaux devaient départager les responsabilités des contribuables et des conseillers en fonction du degré de diligence de ces derniers pour renseigner les contribuables sur les risques de la planification. Afin d'entériner une entente, les tribunaux doivent déterminer son caractère équitable eu égard aux risques inhérents à un litige, sans avoir à qualifier les agissements des conseillers. Les tribunaux prendront notamment en considération les facteurs suivants, pris dans leur ensemble<sup>114</sup> :

---

<sup>113</sup> Voir Sheryl Stratton, « Jenkins Settlement Info Reveals Wealth of Shelter Advisers » 2004 TNT 197-3 (12 octobre 2004). Les normes particulières n'étaient pas applicables au moment des agissements des conseillers fiscaux.

<sup>114</sup> Voir Jenkins & Gilchrist, *supra* note 110. La Cour énumère les motifs à la page 26, puis en discute plus en détails dans le reste de sa décision.

- La complexité d'un litige, en prenant en considération les coûts que les participants devraient encourir ainsi que sa durée.
- Le degré de satisfaction des participants à l'égard des termes de l'entente.
- Le degré d'analyse par les participants des documents pertinents à la résolution du litige au moment de l'émission d'une offre de règlement.
- La difficulté à départager la responsabilité de chaque partie.
- La difficulté à mesurer les dommages subis par les parties.
- Le caractère raisonnable du montant convenu pour dédommager les participants lésés, en prenant en considération la capacité financière des conseillers de pouvoir verser aux parties lésées un montant supérieur à celui convenu et les risques inhérents à un litige.

Dans les deux affaires, les tribunaux ont homologué les ententes ratifiées par une grande partie des contribuables admissibles et par les conseillers fiscaux en raison de la complexité de la planification et des règles fiscales en jeu, du coût élevé pour mener un litige à terme et de l'insolvabilité possible de la société de conseillers. Dans l'affaire *Jenkins*, la Cour a émis l'avis que les conseillers doivent exercer leur profession conformément aux normes de diligence applicables à leur secteur professionnel : dans ce cas-ci, les conseillers fiscaux devaient alors se conformer, entre autres, aux normes déontologiques en matière fiscale.

Néanmoins, le montant de la couverture d'assurance pourrait s'avérer significativement inférieur aux dommages pécuniaires subis par leurs clients. Dans l'affaire *Jenkins*, les contribuables réclamaient des dommages et intérêts de plusieurs centaines de millions de dollars, bien au-delà de la limite de la couverture d'assurance de la société d'avocats. Le montant de l'entente s'élevait approximativement à 85 millions de dollars américains : de ce montant, la société défrayait 5,25 millions de dollars, l'assureur défrayait 70 millions de dollars et les autres parties défenderesses devaient défrayer le montant résiduel. En vertu de l'entente homologuée par le tribunal, les conseillers fiscaux devaient établir une provision financière pour faire face aux recours des contribuables n'ayant pas ratifié l'entente. De plus, les contribuables participants pouvaient intenter un recours contre les autres conseillers fiscaux n'ayant pas fait partie de l'entente.

## **4.6 Par souci d'équité, l'administration fiscale doit appliquer les normes particulières de manière raisonnable et non de façon stricte**

### **4.6.1 L'administration fiscale tente de dissiper les craintes des conseillers en énonçant qu'elle entend appliquer les normes particulières uniquement à l'égard des cas les plus flagrants d'inobservation**

Des organisations professionnelles sont préoccupées par les risques que les conseillers soient passibles d'une sanction en raison de la rigidité et des ambiguïtés des normes particulières<sup>115</sup>.

En réponse à ces préoccupations, l'administration fiscale américaine entend appliquer les normes déontologiques de manière judicieuse et équitable<sup>116</sup>. Sa division des pratiques professionnelles (*Office of Professional Responsibility*) prendra la décision la plus appropriée selon la nature de la conduite reprochée au conseiller et la nécessité de maintenir une saine administration du régime fiscal. Selon des membres de l'administration fiscale, les normes particulières seront appliquées de manière raisonnable. De façon plus particulière, elle appliquera ces normes aux conseillers qui ne démontrent pas de manière flagrante le degré de diligence requis. Les conseillers qui posent des actes de négligence isolés ou des erreurs commises de bonne foi ne seraient pas passibles de sanctions<sup>117</sup>.

L'administration fiscale entend demander une suspension ou une radiation uniquement en cas d'imprudence ou de négligence coupable. De même, elle entend demander l'application d'une pénalité monétaire uniquement en cas d'inconduite extrêmement grave d'un conseiller<sup>118</sup>. À son avis, l'application de telles sanctions uniquement en ces circonstances devrait dissiper les préoccupations des conseillers exerçant leur profession de manière diligente.

---

<sup>115</sup> Pour un aperçu des observations émises par des organisations professionnelles, voir Rizzi, « Current Opinion Practice », *supra* note 69.

<sup>116</sup> IRS *Strategic Plan*, *supra* note 58 aux pages 21-25.

<sup>117</sup> Voir Dustin Stamper, « OPR Not Interested in Punishing "Foot Faults", Officials Say », 2007 TNT 201-4 (17 octobre 2007) [Stamper, « No Foot Fault Punishing »]; Walsh, « Circular 230 and Written Advice », *supra* note 24 à la page 209.

<sup>118</sup> Voir les commentaires relatifs à l'application d'une pénalité monétaire émis par le directeur du *Office of Professional Responsibility* dans l'article de Sheryl Stratton intitulé « Monetary Penalty Guidance Due Out Soon » dans 2007 TNT 15-7 (23 janvier 2007). L'administration fiscale a récemment publié des directives relativement à l'application de la pénalité monétaire : IRS, Notice 2007-39, *supra* note 48.

En raison du souci de l'administration fiscale de protéger le public, nous sommes en droit de nous demander si plutôt que de demander l'application des sanctions les plus sévères uniquement dans de telles circonstances, elle en demandera l'application dès que la nature et la valeur des avantages fiscaux réclamés par un contribuable dans une situation donnée présentent un risque de pertes de revenus pour l'État. De même, elle pourrait être portée à exiger l'application de ces sanctions lorsque la nature des activités du conseiller présente un risque pour d'éventuels contribuables, tel que des activités de sollicitation, sans mener une analyse complète des circonstances entourant l'émission d'une opinion par les conseillers fiscaux. Une application par l'administration fiscale de normes déontologiques sans égard à l'application de la loi fiscale aux faits et circonstances de chaque planification minerait l'efficacité des normes déontologiques à long terme.

À notre connaissance, le *Office of Professional Responsibility* a obtenu l'application de sanctions en vertu de normes déontologiques générales, mais n'a pas encore obtenu l'application de pénalités à des conseillers ou à des sociétés en vertu des normes particulières<sup>119</sup>. Les décisions rendues par le passé pourraient donner des indications sur l'application des normes déontologiques par l'administration fiscale. En raison de la portée des pénalités et des incertitudes entourant l'application des normes, une plus grande transparence de cette division dans ses décisions ou dans ses politiques administratives permettrait d'accroître la conformité des conseillers aux normes déontologiques<sup>120</sup>. En vertu d'une modification aux normes déontologiques apportée le 26 septembre 2007, l'administration fiscale américaine publie dorénavant les décisions finales rendues sur l'application des normes déontologiques<sup>121</sup>. À notre connaissance, aucune décision n'a encore été rendue sur l'application des normes particulières.

Comme nous l'avons souligné dans la sous-section 4.1, l'administration fiscale américaine peut s'appuyer sur les sanctions imposées par les ordres professionnels pour suspendre un conseiller aux fins des normes fiscales. Les sanctions des ordres professionnels peuvent servir

---

<sup>119</sup> Kevin E. Thorn, « A Rare Look Inside the IRS's Office of Professional Responsibility » (April-May 2006) *Journal of Tax Practice and Procedure* 37 [Thorn, « Inside OPR »] à la page 37.

<sup>120</sup> Thorn, « Inside OPR », *supra* note 119 à la page 41. L'auteur relève que le défaut par les conseillers d'exercer leur profession de manière diligente et leur participation dans des *tax scams and schemes* figuraient parmi les comportements qui leur ont été reprochés par l'administration fiscale dans le passé.

<sup>121</sup> 31 C.F.R. § 10.72(d)(1). Voir le site de l'IRS : <<http://www.irs.gov/taxpros/agents/article/0,,id=177688,00.html>>.

de précédent si leurs normes s'appliquent à des situations similaires aux planifications audacieuses. Cette possibilité demeure cependant incertaine.

En toute vraisemblance, le *Office of Professional Responsibility* focalise son attention sur les planifications audacieuses. Bien que cette division n'ait pas mené une ventilation précise des cas examinés et des ressources consacrées, l'administration fiscale a répertorié 80 dossiers de planifications audacieuses transmis à cette division en 2005, et cette dernière avait répertorié 36 dossiers en cours en date du 31 décembre 2005<sup>122</sup>. Cette division mène ses activités de vérification uniquement à partir des informations fournies par des membres de l'administration fiscale ou d'organisations professionnelles. Notons que les vérificateurs de l'administration fiscale peuvent aviser la division des pratiques professionnelles qu'à leur avis, des conseillers devraient faire l'objet d'un examen en vertu des normes déontologiques lorsque leurs clients ont fait l'objet d'une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer<sup>123</sup>. Cette division ne dispose cependant pas de procédures de communication adéquates avec les autres divisions de l'administration fiscale ou avec les ordres professionnels pour s'assurer du bon déroulement des dossiers<sup>124</sup>.

Considérant les ambiguïtés des normes particulières, l'administration fiscale et les conseillers fiscaux pourraient conclure des règlements à l'amiable afin de résoudre un litige de façon souple comparativement à une procédure administrative. L'administration fiscale a récemment annoncé la conclusion d'un règlement avec deux avocats qui, selon ses allégations, n'avaient pas observé diverses normes déontologiques générales lorsqu'ils avaient formulé une opinion fiscale à l'égard de l'émission d'obligations municipales. Ces conseillers ont convenu d'adhérer à l'avenir aux normes de diligence de la société où ils exercent actuellement leur profession. Les avocats ont ratifié le règlement sans aucune admission de responsabilité. Ils devaient aussi autoriser l'administration fiscale à annoncer publiquement la ratification du règlement et à dévoiler leur identité<sup>125</sup>.

---

<sup>122</sup> TIGTA, *Office of Professional Responsibility*, *supra* note 64.

<sup>123</sup> Voir É.-U., Joint Committee on Taxation, *Background and Present Law Relating to Tax Shelters* (JCX-19-02), 22 mars 2002 [JCT, *Tax Shelters* (2002)], à la page 43.

<sup>124</sup> TIGTA, *Office of Professional Responsibility*, *supra* note 64.

<sup>125</sup> É.-U., Internal Revenue Service, Notice 2007-197, « IRS Announces Groundbreaking OPR Settlement with Attorneys » (6 décembre 2007). Parmi ces normes se trouvent, entre autres, celles relatives à la production d'une déclaration de revenus. Pour une courte description de ces normes, voir la sous-section 3.3. Les autres normes portent sur le degré de diligence que les conseillers doivent généralement observer en matière fiscale.

Un tel règlement permet aux conseillers d'éviter la possibilité d'être l'objet d'une sanction sévère appliquée par un tribunal administratif. Pour l'administration fiscale, l'annonce publique d'un tel règlement peut amener davantage de conseillers à adhérer aux normes déontologiques<sup>126</sup>. Par souci d'équité, l'administration fiscale doit cependant s'assurer que les vérificateurs n'appliquent pas de manière abusive les sanctions prévues, dont les sanctions monétaires<sup>127</sup>, ce qui aurait pour effet de forcer des conseillers à accepter un règlement qui leur serait défavorable.

#### ***4.6.2 L'apparence de partialité de l'administration fiscale peut miner l'intégrité des normes déontologiques***

Des conseillers sont préoccupés par l'apparence de partialité de l'administration fiscale dans l'application des sanctions déontologiques. De l'avis de l'administration fiscale, les procédures internes lui permettent de déterminer le plus équitablement possible si un conseiller est passible d'une sanction. Le conseiller se voit donner l'opportunité de soumettre ses points de vue à l'administration fiscale quant au respect de ces normes. De plus, plusieurs avocats au sein de la division des pratiques professionnelles de l'administration fiscale examinent le dossier avant de le référer à un tribunal administratif, le cas échéant<sup>128</sup>.

L'intégrité des normes déontologiques en matière fiscale repose sur l'impartialité de la personne chargée de réviser la décision de l'administration fiscale d'imposer une sanction à un conseiller. Un tribunal administratif décidera si une sanction doit être appliquée après avoir entendu le conseiller et l'administration fiscale. Considérant que ce tribunal œuvre au sein de

---

L'administration fiscale n'a cependant pas fourni davantage de détails concernant la nature des actes reprochés aux conseillers.

<sup>126</sup> Voir Jeremiah Coder, « OPR Settlement Announcement Could Be First of Many », 2007 TNT 236-4 (7 décembre 2007).

<sup>127</sup> Stamper, « No Foot Fault Punishing », *supra* note 117. Voir également les commentaires de la section fiscale du *American Bar Association* relatifs aux sanctions pécuniaires des normes déontologiques, *Comments in Response to IRS Notice 2007-39, 2007-20 I.R.B. 1243 (April 23, 2007), on the Application of Monetary Penalties in Disciplinary Procedures under Section 822 of the American Jobs Creation Act of 2004* (5 octobre 2007), à la page 4, en ligne : site ABA <<http://www.abanet.org/tax/pubpolicy/2007/071005commentsirsnotice200739sec822americanjobscreationact2004.pdf>>.

<sup>128</sup> Voir Treasury, *Final Regulations (26 septembre 2007)*, *supra* note 13 aux pages 14-15. Voir aussi Coder, « OPR Director Allay Practitioner Mistrust », *supra* note 52.

l'administration fiscale, des mesures législatives sont prévues pour assurer son impartialité<sup>129</sup>. Des conseillers ont néanmoins exprimé des préoccupations sur le manque d'expertise fiscale des tribunaux administratifs appelés à trancher les litiges relatifs à l'application des normes particulières, de même qu'à l'égard des avocats de l'administration fiscale responsable de l'application des normes déontologiques<sup>130</sup>. À leur avis, les procédures régissant l'audition des parties sur une sanction proposée par l'administration fiscale ne garantissent pas une révision impartiale d'une affaire disciplinaire contrairement aux procédures des ordres professionnels<sup>131</sup>.

#### ***4.6.3 L'administration fiscale devrait appliquer les normes particulières uniquement à l'égard des planifications les plus audacieuses***

Dans la mesure où l'administration fiscale juge que les normes particulières devraient être maintenues, des organisations professionnelles sont d'avis que leur portée devrait être restreinte aux opérations présentant les risques d'évitement les plus élevés sans être appliquée aux opinions formulées par les conseillers à leurs clients dans le cours normal des affaires de ces derniers. Des organisations professionnelles partagent les préoccupations de l'administration fiscale à l'égard des opérations suivantes.

---

<sup>129</sup> Pour une explication sommaire du rôle des tribunaux administratifs aux États-Unis et des mesures visant à assurer leur impartialité au sein du gouvernement américain, voir <<http://www.oalj.dol.gov/EDUCTION.HTM>> (site consulté par les auteurs le 25 mai 2007.)

<sup>130</sup> Voir Dustin Stamper, « IRS Names OPR Director » 2007 TNT 41-2 (1<sup>er</sup> mars 2007). Cette préoccupation des conseillers fiscaux à l'égard de l'expertise fiscale des tribunaux administratifs vient du fait que ces derniers sont généralement saisis de litiges en matière de relations de travail. De l'avis de l'administration fiscale, ces tribunaux sont néanmoins aptes à entendre des litiges portant sur l'application des normes déontologiques puisque ces litiges portent essentiellement sur une évaluation du degré de diligence des conseillers et non pas strictement sur l'application des règles fiscales en soi : voir Jeremiah Coder, « OPR Director Says Future Guidance Will Be More Practical », 2007 TNT 215-6 (6 novembre 2007) [Coder, « Guidance More Practical »].

<sup>131</sup> Voir Treasury, *Final Regulations* (26 septembre 2007), *supra* note 13, aux pages 14-15.

#### 4.6.3.1 Opérations déclarées audacieuses en vertu des règles de divulgation

À l'égard de ces opérations, des conseillers pourraient généralement conclure selon la prépondérance des probabilités qu'un contribuable ne peut réclamer les avantages fiscaux découlant de telles opérations eu égard à leurs circonstances, à la loi fiscale et à la doctrine de la réalité économique<sup>132</sup>.

#### 4.6.3.2 Opérations dont un des objets significatifs relève de l'évitement et faisant l'objet d'une opinion fiscale généralisable aux fins de sollicitation

Des organisations professionnelles partagent les préoccupations de l'administration fiscale à l'égard de planifications audacieuses faisant l'objet d'activités de sollicitation par les conseillers auprès d'investisseurs en utilisant une opinion généralisable<sup>133</sup>. Certaines ont néanmoins exprimé des préoccupations quant à la portée de l'expression « sollicitation ». Elles proposent que cette expression soit mieux ciblée afin d'établir un équilibre entre les devoirs des conseillers fiscaux et l'intégrité du régime fiscal face aux activités qui présentant des risques réels d'évitement.

D'abord, les conseillers pourraient se trouver dans l'impossibilité de prévoir de manière raisonnable l'utilisation que d'autres personnes pourraient faire de l'opinion qu'ils ont formulée. De plus, des conseillers sont d'avis qu'ils doivent adhérer aux normes particulières même si l'opinion qu'ils formulent à leur client n'est strictement utilisée que par les autres parties à une opération ou par des personnes qui lui sont liées (telles que des entreprises au sein d'un même groupe de sociétés), et n'est pas émise dans le cadre d'une sollicitation d'investisseurs dans le public<sup>134</sup>.

Ensuite, les normes particulières relatives aux opinions généralisables ne couvriraient pas, de l'avis d'organisations professionnelles, des opinions élaborées par des sociétés de conseillers pour solliciter leurs clients ne les utilisant que pour leurs fins. Or, la définition d'opinion

---

<sup>132</sup> Voir Walsh, « Circular 230 and Written Advice », *supra* note 24 aux pages 200-201.

<sup>133</sup> En vertu des normes particulières, une opinion généralisable se définit par une opinion dont son auteur savait ou devait savoir qu'elle serait utilisée par une autre personne (autre qu'un associé du conseiller ou un employé) pour solliciter des investisseurs potentiels.

<sup>134</sup> Voir NYSBA, *Report 1081 on Circular 230*, *supra* note 104 aux pages 17-20.

généralisable pour sollicitation ne couvrirait pas ces situations alors qu'elles présentent les risques les plus élevés d'évitement<sup>135</sup>.

#### **4.6.4 L'administration fiscale doit publier en temps opportun des lignes directrices concernant l'application des normes déontologiques pour accroître la prévisibilité de celles-ci**

Les conseillers fiscaux et l'administration fiscale américaine divergeront d'opinion sur l'application des normes particulières principalement en raison des ambiguïtés de ces dernières. Par souci de prévisibilité et d'équité, l'administration fiscale doit publier des lignes directrices afin de préciser les circonstances dans lesquelles elle appliquera ces normes. Cependant, en date du 2 octobre 2007, l'administration fiscale s'affairait toujours à finaliser une première série de lignes directrices concernant l'application des normes particulières<sup>136</sup>. Elle avait comme objectif d'élaborer des lignes directrices articulées selon des situations concrètes auxquelles les conseillers fiscaux sont couramment confrontés afin d'établir une démarcation plus nette entre les comportements répréhensibles et les erreurs de bonne foi<sup>137</sup>.

Bien que la publication de lignes directrices atténue les incertitudes entourant l'application des normes déontologiques, nous sommes d'avis que la démarcation entre les comportements répréhensibles et ceux de bonne foi dépend ultimement de celle que la loi fiscale établit entre les opérations légitimes et celles considérées comme abusives. Or, comme nous l'avons relevé dans le fascicule 6 de la partie II de cette étude, la démarcation entre ces opérations est actuellement floue et imprévisible. Pour que ces lignes directrices atteignent leur objectif, l'administration fiscale doit formuler des illustrations concrètes sur le degré de diligence que les conseillers doivent exercer face à la multiplicité des approches et critères adoptés par les tribunaux dans l'application de la doctrine de la réalité économique.

---

<sup>135</sup> *Ibid.*

<sup>136</sup> Voir Jeremiah Coder, « IRS, Treasury Officials Offer Background on Circular 230 Changes » (2 octobre 2007), 2007 TNT 191-1. L'administration fiscale s'affairait également à élaborer des lignes directrices quant à l'application des normes relatives à la production d'une déclaration de revenus.

<sup>137</sup> Voir Coder, « Guidance More Practical », *supra* note 130.

#### ***4.6.5 Une décision de l'administration fiscale sanctionnant un conseiller ne devrait être publiée que lorsqu'elle est finale***

Une décision rendue par un tribunal administratif confirmant l'application d'une sanction imposée par l'administration fiscale peut être portée en appel par le conseiller sanctionné auprès du *Secretary of Treasury*. Des conseillers ont exprimé des préoccupations face à la possibilité que la décision du juge administratif soit publiée avant que le *Secretary of Treasury* ne rende sa décision. Une publication prématurée de la décision du tribunal administratif risque de porter atteinte indûment à la réputation du conseiller en faisant l'objet. À cet égard, l'administration fiscale a modifié les normes déontologiques afin qu'aucune décision ne soit publiée avant qu'elle ne devienne finale<sup>138</sup>. Une décision devient finale à l'expiration d'un délai de 30 jours suivant la date de la décision du tribunal administratif ou, si cette décision est portée en appel, à la date de la décision rendue par le *Secretary of Treasury*<sup>139</sup>.

---

<sup>138</sup> Voir 31 C.F.R. § 10.72(d), tel que modifié par Treasury, *Final Regulations (26 septembre 2007)*, *supra* note 13 : voir les explications de l'administration fiscale aux pages 14-15.

<sup>139</sup> Voir 31 C.F.R. §10.76, §10.77 et §10.78, tels que modifiés par Treasury, *Final Regulations (26 septembre 2007)*, *supra* note 13. Le *Secretary of Treasury* doit rendre sa décision dans les 180 jours suivant l'inscription en appel d'une décision du tribunal administratif.

## 5

---

### Conclusion

Les conseillers fiscaux remplissent le double rôle de conseiller leurs clients et d'assurer le respect de la loi fiscale. Prises isolément, les normes déontologiques, dont les normes particulières, semblent s'avérer un outil utile pour mieux protéger l'intégrité du régime fiscal. Si les conseillers respectent ces normes, les contribuables sont en mesure de prendre une décision éclairée sur les probabilités que le traitement fiscal réclamé soit conforme à la loi fiscale ainsi qu'à la doctrine de la réalité économique, en prenant en considération la possibilité que l'administration fiscale applique une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer au contribuable.

Un degré de diligence rigoureux des conseillers à l'égard des objets poursuivis par les contribuables dans une planification accroît l'intégrité du régime fiscal. Néanmoins, nous sommes d'avis qu'il appartient d'abord aux contribuables de mesurer les risques auxquels ils font face s'ils réalisent une opération sans divulguer à leurs conseillers tous les faits sous-jacents. Les contribuables sont en meilleure position que tout autre intervenant pour connaître l'ensemble des faits pertinents pour qualifier les objets qu'ils poursuivent dans une opération. Les contribuables audacieux qui réalisent une planification sans s'appuyer sur une opinion fiscale approfondie prennent alors des risques financiers élevés.

Plus particulièrement, nous croyons que la présence d'une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer et les règles s'y rapportant ont un impact direct sur le degré de diligence auquel sont assujettis tant les contribuables que leurs conseillers. Si les conseillers ne font pas preuve de diligence raisonnable dans l'exécution du mandat confié par leurs clients, nous croyons qu'il revient d'abord à ces derniers d'obtenir des dommages-intérêts de leurs conseillers ou des assureurs pour cause de négligence ou de représentation erronée des faits ou de la loi fiscale, notamment eu égard à la doctrine de la réalité économique et à la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer.

Cependant, la présence d'une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer apparaît insuffisante pour circonscrire les activités de sollicitation exercées par des conseillers fiscaux. Nous sommes d'avis que les conseillers doivent dévoiler expressément aux contribuables des facteurs susceptibles de porter atteinte à l'impartialité de l'opinion formulée de même que le montant maximal que chaque contribuable peut réclamer en vertu de la police d'assurance-responsabilité des conseillers. En de telles circonstances, les normes déontologiques imposant de telles obligations aux conseillers accroissent l'intégrité du régime fiscal et, du même coup, protègent les contribuables ne possédant pas l'expertise fiscale nécessaire pour saisir les subtilités des activités de sollicitation de conseillers fiscaux. La Chaire est par ailleurs d'avis que les règles de divulgation s'avèrent un outil plus adéquat que les normes déontologiques afin de circonscrire les activités de sollicitation des conseillers fiscaux.

Par souci d'équité, l'administration fiscale pourrait élaborer des normes déontologiques coercitives en matière de planifications audacieuses en collaboration avec les différents ordres professionnels. Ensemble, ils pourraient définir le degré de diligence que les conseillers fiscaux doivent démontrer face à des planifications audacieuses afin d'établir plus clairement le partage des responsabilités entre eux et leurs clients dans l'observation des règles fiscales, incluant la doctrine de la réalité économique et la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer. Les conseillers pourraient être passibles d'une sanction déontologique imposée par un tribunal administratif impartial ne relevant pas de l'administration fiscale lorsqu'à l'intérieur de leur champ d'expertise, ils concluent de façon manifestement déraisonnable que la planification de leur client respecte la doctrine de la réalité économique. Le tribunal administratif pourrait par ailleurs appliquer une sanction sévère à l'égard des conseillers agissant à l'extérieur de leur champ d'expertise.

À notre avis, une procédure permettant aux conseillers fiscaux d'assumer leurs devoirs de diligence en leur laissant le soin d'engager leur responsabilité professionnelle envers leurs clients eu égard aux faits révélés par ces derniers permet d'établir un équilibre raisonnable entre :

- La simplicité dans l'administration du régime fiscal pour l'ensemble des intervenants.
- Les devoirs de diligence des contribuables et des conseillers fiscaux dans un régime d'autocotisation.

Soulignons que selon l'ancien directeur du Office of Professional Responsibility, les normes relatives aux opinions prescrites ont atteint leur objectif de sensibiliser les conseillers fiscaux quant à l'importance d'exercer leur profession de manière diligente en matière de planifications fiscales audacieuses. Cependant, l'administration fiscale peut éprouver des difficultés à les appliquer. À son avis, les normes de diligence généralement applicables pour les conseillers accrédités de concert avec celles visant les conduites coupables et les faux énoncés permettraient à l'administration fiscale de protéger l'intégrité du régime fiscal.

Que les normes déontologiques soient exprimées en termes généraux ou précis, les conseillers risquent d'éprouver des difficultés à s'acquitter de la responsabilité que l'administration fiscale leur impute tant que les tribunaux divergeront d'opinion sur les modalités d'application de la doctrine de la réalité économique. Les incertitudes inhérentes à cette doctrine entraînent des conséquences importantes sur la responsabilité professionnelle des conseillers fiscaux face à des planifications audacieuses. À toutes fins utiles, la codification de cette doctrine permettrait aux conseillers de mieux s'acquitter de leurs responsabilités tant face à leurs clients qu'envers l'administration fiscale.

Enfin, nous sommes d'avis que l'assujettissement des conseillers fiscaux à d'autres outils tels que les règles de divulgation permet à l'administration fiscale de gérer les risques inhérents aux planifications audacieuses d'une manière plus simple et ciblée par rapport aux normes déontologiques. Nous croyons que l'objectif principal pour l'administration fiscale consiste à accélérer le dépistage des planifications audacieuses élaborées par les conseillers fiscaux et réalisées par les contribuables. Sous réserve des privilèges de confidentialité de ces derniers, l'administration fiscale peut recueillir des renseignements pertinents pour déterminer si des opérations sont abusives et pour identifier les contribuables et les conseillers participants. À l'égard de ces derniers, l'administration fiscale pourrait transmettre aux ordres professionnels concernés toute question de nature déontologique afin qu'ils protègent le public conformément au rôle qui leur est habituellement confié.

## **Bibliographie**

### **Législation et réglementation**

#### **Lois des États-Unis**

*American Jobs Creation Act of 2004*, Pub. L. 108-357 (H.R. 4520).

*Emergency Economic Stabilization Act of 2008*, Pub. L. No. 110-343.

*Internal Revenue Code*, 26 U.S.C. et 31 U.S.C.

*Small Business and Work Opportunity Tax of 2007*, Pub. L. 110-028.

#### **Règlements**

*Code of Federal Regulations*, 26 et 31 C.F.R.

É.-U., Department of Treasury. Regulations Governing Practice Before the Internal Revenue Service, REG-122380-02, RIN 1545-BA72 TD 9359 (26 septembre 2007).

É.-U., Department of Treasury (Office of the Secretary). *Regulations Governing Practice Before the Internal Revenue Service* (RIN 1545-BA70, TD 9165), 69:243 Fed. Reg. 75839 (20 décembre 2004).

É.-U., Department of Treasury. Regulations Governing Practice Before the Internal Revenue Service, REG-138637-07, RIN 1545-BH01 (19 septembre 2007).

### **Jurisprudence**

#### **Canada**

*Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, [2005] 2 R.C.S. 601.

#### **États-Unis**

*Black & Decker Corp. v. United States*, 436 F. 3d 431 (4e Cir. 2006).

*Colted Industries, Inc. v. United States*, 454 F. 3d 1340 (Fed. Cir. 2006), certioari refusé par la Cour suprême des États-Unis 127 S. Ct. 1261 (2007).

*Denney v. Jenkins & Gilchrist* (18 février 2005), Opinion & Order 03 Civ. 5460 (SAS) (S. D. of N.Y.).

*Denney v. Jenkins & Gilchrist*, Joint Brief In Support of Motion for Preliminary Class Certification and Settlement Approval (28 avril 2004), No 03 Civ. 5460 (SAS) (S.D. N.Y.).

*Dow Chem. Co. v. United States*, 435 F. 3d 594 (6<sup>e</sup> Cir. 2006), *certioari* refusé par la Cour suprême des États-Unis le 20 février 2007, 127 S. Ct. 1251 (2007).

*Klamath Strategic Investment Fund LLC v. United States*, 472 F. Supp.2d 885 (E.D. Tex. 2007).

*InterTan, Inc. v. Commissioner of Internal Revenue Service*, T.C. Memo 2004-1 (5 janvier 2004), décision maintenue en appel dans *InterTan, Inc. v. Commissioner of Internal Revenue* (8 décembre 2004), Decision No. 04-60225 (5<sup>e</sup> Cir. 2004).

*Long Term Capital Holdings v. United States*, 330 F. Supp. 2d.122, 2004 U.S. Dist. LEXIS 17159 (D. Conn. 2004), décision confirmée en appel par 150 Fed. Appx. 40, U.S. App. LEXIS 20988 (2<sup>e</sup> Cir. 2005).

*Santa Monica Pictures, LLC et al. v. Commissioner*, T.C. Memo 2005-104, décision portée en appel par le contribuable auprès de la Cour d'appel du 2<sup>e</sup> Circuit, No. 05-4491-ag (2<sup>e</sup> Cir., 16 août 2005).

*Simon v. KPMG LLP and Sidley Austin Brown & Wood LLP* (2 juin 2006), Civ. 05-CV-03189 (D. N. J.).

*TIFD III-E, Inc. v. United States*, 459 F.3d 220 (2<sup>e</sup> Cir. 2006), infirmant la décision de la Cour de première instance en faveur du contribuable dans *TIFD III-E, Inc. v. United States*, 342 F. Supp. 2d 94 (D. Conn. 2004).

## **Doctrine**

### **Monographies**

É.-U., Department of Treasury. *The Problem of Corporate Tax Shelters: Discussion, Analysis and Legislative Proposals* (juillet 1999).

É.-U., Treasury Inspector General for Tax Administration. *The Office of Professional Responsibility Can Do More to Effectively Identify and Act Against Incompetent and Disreputable Tax Practitioners* » (mars 2006) 2006-10-066.

### **Publications gouvernementales**

É.-U., Internal Revenue Service. *IRS Strategic Plan 2005-2009* (Publication 3744), Rev. 6-2004.

É.-U., Internal Revenue Service. Notice 2007-197, « IRS Announces Groundbreaking OPR Settlement with Attorneys » (6 décembre 2007).

É.-U., Internal Revenue Service. Notice 2007-39, « Disciplinary Actions under Section 822 of the American Jobs Creation Act of 2004 », 2007-20 I.R.B. 1243 (22 avril 2007).

É.-U., Joint Committee on Taxation. *Background and Present Law Relating to Tax Shelters* (JCX-19-02), 22 mars 2002.

### **Périodiques, congrès, colloques et revues**

- Bailey, Arthur L. et Maclvor, Alexis A. « Circular 230: Is the Hysteria Over? » (2006) 58:1 The Tax Executive 55.
- Coder, Jeremiah. « Treasury Says Parts of Preparer Penalties Regs Will Be Finalized », 2008 TNT 196-3 (8 octobre 2008).
- Coder, Jeremiah. « OPR Settlement Announcement Could Be First of Many », 2007 TNT 236-4 (7 décembre 2007).
- Coder, Jeremiah. « OPR Director Says Future Guidance Will Be More Practical », 2007 TNT 215-6 (6 novembre 2007).
- Coder, Jeremiah. « IRS, Treasury Officials Offer Background on circular 230 Changes » (2 octobre 2007), 2007 TNT 191-1.
- Coder, Jeremiah. « OPR Director Chesman Details Office to Allay Practitioner Mistrust », 2007 TNT 191-5 (2 octobre 2007).
- Gardener, John C. et al. « Amendments to Circular 230 (Part I) » (2006) 37:1 The Tax Adviser 24.
- Moldenhauer, David T. *Circular 230 Opinion Standards, Legal Ethics and First Amendment Limitations on the Regulation of Professional Speech by Lawyers* (The Berkeley Electronic Press, ExpressO Preprint Series, Paper 963: 2006).
- Morrisson, Philip D. « The Multiple Meanings of « More Likely Than Not » », (2006) 35:10 Tax Management International Journal 524.
- Paravano, Jeffrey H. et Reynolds, Melinda L. « The New Circular 230 Regulations – Best Practices or Scarlet Letters » BNA Tax Management Memorandum (22 août 2005).
- Raby, Burgess et Raby, William. « How Taxpayers Can Void Their Penalty Protection », 2004 TNT 14-7 (22 janvier 2004).
- Rizzi, Robert A. « Circular 230 and Current Opinion Practice: Two Years Later », (2007) 34:1 Corp. Tax'n 3.
- Roang, Isaac J. « To Disclaim or Not To Disclaim: IRS Circular 230 Requirements for Written Advice » (2006) 19:3 Geo. J. Legal Ethics 937.
- Sheppard, Lee A. « What Does IRS BLIPS Victory Mean » 2007 TNT 30-5 (12 février 2007).
- Sheppard, Lee A. « News Analysis: Shelter Penalties: Or Else What? Part 3 », 2005 TNT 30-5 (15 février 2005).
- Stamper, Dustin. « IRS Names OPR Director » 2007 TNT 41-2 (1<sup>er</sup> mars 2007).
- Stamper, Dustin. « OPR Not Interested in Punishing “Foot Faults”, Officials Say », 2007 TNT 201-4 (17 octobre 2007).
- Stratton, Sheryl. « Monetary Penalty Guidance Due Out Soon » 2007 TNT 15-7 (23 janvier 2007).

Stratton, Sheryl. « Jenkins Settlement Info Reveals Wealth of Shelter Advisers » 2004 TNT 197-3 (12 octobre 2004).

Tell, Meah Rothman. « Circular 230: Beware the Jabberwock! » (2006) 80:1 Fla. B. J. 39.

Thorn, Kevin E. « A Rare Look Inside the IRS's Office of Professional Responsibility » (April-May 2006) Journal of Tax Practice and Procedure 37.

Walsh, Joe. « Circular 230 Sets Stringent Requirements for Written Advice » (2005) 75:4 Practical Tax Strategies 196.

Warren, Alvin C. Jr. « Understanding Long Term Capital » 2005 TNT 25-48 (7 février 2005).

### **Autres**

American Bar Association. *Comments in Response to IRS Notice 2007-39, 2007-20 I.R.B. 1243 (April 23, 2007), on the Application of Monetary Penalties in Disciplinary Procedures under Section 822 of the American Jobs Creation Act of 2004* (5 octobre 2007).

American College of Trust and Estate Counsel. *Comments on Circular 230 Regulations* (6 avril 2005).

New York State Bar Association. *Report on Circular 230 Regulations*, Report No. 1081 (3 mars 2005).

Walker, David M. (Comptroller General of the United States). Témoignage, « Tax Compliance: Challenges to Corporate Tax Enforcement and Options to Improve Securities Basis Reporting », déposé en audience publique auprès du *Committee on Finance (U.S. Senate)* (GAO-06-851T) Washington, D.C., United States Government Printing Office, 13 juin 2006.

### **Sites Internet**

American Bar Association : site ABA <<http://www.abanet.org/>>.

American College of Trust and Estate Counsel : site ACTEC <<http://www.actec.org/>>.

Cour suprême du Canada (décisions) : site LEXUM <<http://csc.lexum.umontreal.ca/fr/index.html>>.

Internal Revenue Service : site IRS <<http://www.irs.gov/>>.

Joint Committee on Taxation : <<http://www.ict.gov/>>.

New York State Bar Association (Tax Division) : site NYSBA <<http://www.nysba.org/>>.

Tax Executive Institute : site TEI <<http://www.tei.org/>>.

United States Senate : <<http://www.senate.gov/>>.

U.S. Department of Labor (Office of Administrative Law Judges) : site OALJ <<http://www.oalj.dol.gov/EDUCTION.HTM>>.

Des réponses efficaces aux planifications fiscales agressives  
Leçons à retenir des autres juridictions  
Fascicule 7 : États-Unis – Normes déontologiques en matière fiscale

U.S. Department of Treasury : <<http://www.treas.gov>>.

U.S. General Accountability Office : site GAO <<http://www.gao.gov>>.

U.S. General Publishing Office : site GPO <<http://www.gpoaccess.gov>>.

United States House of Representatives : <<http://www.house.gov>>.

United States Tax Court : <<http://www.ustaxcourt.gov>>.

U.S. Treasury Inspector of General Tax Administration, site TIGTA:  
<<http://www.ustreas.gov/tigta>>.