

# Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques

---

**Des réponses efficaces  
aux planifications fiscales agressives**

**Leçons à retenir des autres juridictions**

**Fascicule 9 : États-Unis – Offres de règlement**

---

**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 neuvième 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



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 à l'Université de Sherbrooke. Lyne Latulippe est consultante à la CFFP. Robert Duong<sup>1</sup> était professionnel de recherche à la CFFP lors de la réalisation de cette étude.

Nous voulons exprimer notre reconnaissance à quatre lecteurs qui ont souhaité demeurer anonymes pour leurs observations et suggestions. Bien entendu, les opinions exprimées n'engagent que les auteurs, et 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 9 : États-Unis – Offres de règlement

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 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, ainsi que nos conclusions relativement à l'ensemble de ces outils et 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 offres de règlement émises aux contribuables en matière de planifications fiscales audacieuses aux États-Unis. Un tel outil, à notre connaissance, n'a pas été mis en œuvre au Canada au cours des dernières années. Ce fascicule identifie les principales modalités d'application de cet outil ainsi que les enjeux inhérents à son application pour l'ensemble des intervenants aux États-Unis. À la lumière de ces constats, nous identifions de façon préliminaire des pistes de solution pour le Canada.

Selon nous, les offres de règlement s'avèrent un outil souple permettant à l'administration fiscale et aux contribuables de mitiger leurs risques respectifs en matière de planifications fiscales audacieuses. Dans le contexte américain, les contribuables doivent composer avec les risques que les avantages fiscaux découlant de planifications audacieuses soient annulés par l'application de la doctrine de la réalité économique, qu'ils soient assujettis à une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer et qu'ils aient à verser des intérêts sur le montant d'impôt sous-estimé. Une incertitude subsiste cependant sur les modalités de cette doctrine et son application à chaque planification. Par conséquent, tant les contribuables que l'administration fiscale peuvent avoir intérêt à conclure un règlement à l'amiable plutôt qu'à régler leurs différends au terme d'un processus judiciaire long, onéreux et imprévisible. Les modalités des offres doivent être suffisamment souples et équitables eu égard aux facteurs mentionnés ci-haut afin d'assurer l'efficacité à long terme de cet outil.

Afin de formuler des offres de règlements, l'administration fiscale américaine doit d'abord disposer d'outils lui permettant d'identifier les planifications audacieuses et leurs participants. À cet égard, l'efficacité des vérificateurs fiscaux américains en conjugaison avec les règles de divulgation en matière de planifications audacieuses accroissent les chances de l'administration fiscale américaine d'identifier les planifications et les contribuables les plus audacieux dépendent de l'efficacité de ses vérificateurs et des règles de divulgation en matière de planifications audacieuses. Dans le contexte américain, les règles de divulgation semblent jouer un rôle important puisque certaines offres de règlements portaient sur des planifications visées par ces règles.

Par conséquent, nous sommes d'avis que l'efficacité des offres de règlements dépend de l'efficacité des pouvoirs de vérification de l'administration fiscale américaine ainsi que des probabilités que les tribunaux maintiennent une cotisation fondée sur la doctrine de la réalité économique et de la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer. Néanmoins, l'administration fiscale doit également disposer de suffisamment d'effectifs et de temps pour compléter la vérification des contribuables concernés et, au besoin, de finaliser les dossiers des contribuables concernés.

---

## 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 offres de règlement .....</b>	<b>2</b>
<b>3 Description des offres de règlement.....</b>	<b>6</b>
3.1 Critères d’admissibilité .....	8
3.2 Le contribuable doit payer la totalité ou une fraction du montant d’impôt sous-estimé, plus les intérêts .....	8
3.3 L’administration fiscale réduit le taux de pénalité applicable .....	8
3.5 Entente finale .....	9
3.6 Contribuables non participants .....	9
<b>4 Constats.....</b>	<b>10</b>
4.1 L’administration fiscale américaine a recueilli des recettes supplémentaires grâce aux offres de règlement .....	11
4.2 L’administration fiscale américaine est en mesure de réaliser des économies d’échelle grâce aux offres de règlement.....	13
4.2.1 Réduction des coûts de vérification pour l’administration fiscale .....	13
4.2.2 Identification de planifications et de contribuables audacieux inconnus de l’administration fiscale autrement non identifiables .....	14
4.2.3 L’administration fiscale américaine cible particulièrement les planifications présentant les risques d’évitement les plus élevés, soit celles déclarées audacieuses en vertu des règles de divulgation.....	15
4.2.4 L’administration fiscale américaine éprouve toutefois des difficultés à émettre un avis de cotisation à l’intérieur de la période de cotisation de 3 ans même à l’intérieur des offres de règlement .....	15
4.3 Participation accrue aux offres émises publiquement à l’ensemble des contribuables comparativement aux offres ciblées et privées .....	19
4.3.1 Le taux de participation oscille entre 50 et 85 pour cent selon les offres .....	19
4.3.2 L’administration fiscale a enregistré un plus grand nombre de participants dans une offre générale que dans la plupart des offres ciblées .....	22

4.3.3 L'administration fiscale peut conclure des règlements avec un plus grand nombre de contribuables en vertu d'offres publiques qu'en vertu d'offres privées destinées à un nombre restreint de contribuables .....	22
4.4 Le taux de participation est fonction des incertitudes entourant l'application de la loi fiscale et de la doctrine de la réalité économique.....	23
4.4.1 À long terme, l'application de la doctrine de la réalité économique par les tribunaux à l'égard de planifications admissibles à des offres peut amener les contribuables à souscrire à des offres .....	24
4.4.2 La possibilité de se soustraire d'une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer en totalité ou en partie accroît les possibilités que les contribuables souscrivent à une offre de règlement.....	26
4.4.3 Une suspension en faveur des contribuables des intérêts courus sur un montant d'impôt sous-estimé attribuable à une planification audacieuse accroît les possibilités que les contribuables souscrivent à une offre .....	28
4.4.4 Les contribuables ayant réalisé une planification généralisable où le seul objet est l'obtention d'un avantage fiscal sont davantage susceptibles de souscrire à une offre de règlement.....	29
4.5 Les risques d'être éventuellement identifiés par l'administration fiscale par le biais des règles de divulgation peut inciter des contribuables audacieux à souscrire à une offre de règlement .....	30
4.6 L'apparence de partialité de l'administration fiscale dans la gestion des de règlement peut miner l'efficacité de cet outil à long terme.....	30
<b>5 Conclusion .....</b>	<b>33</b>
<b>Annexe 1 Sommaire des offres de règlement .....</b>	<b>36</b>
<b>Bibliographie.....</b>	<b>48</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.



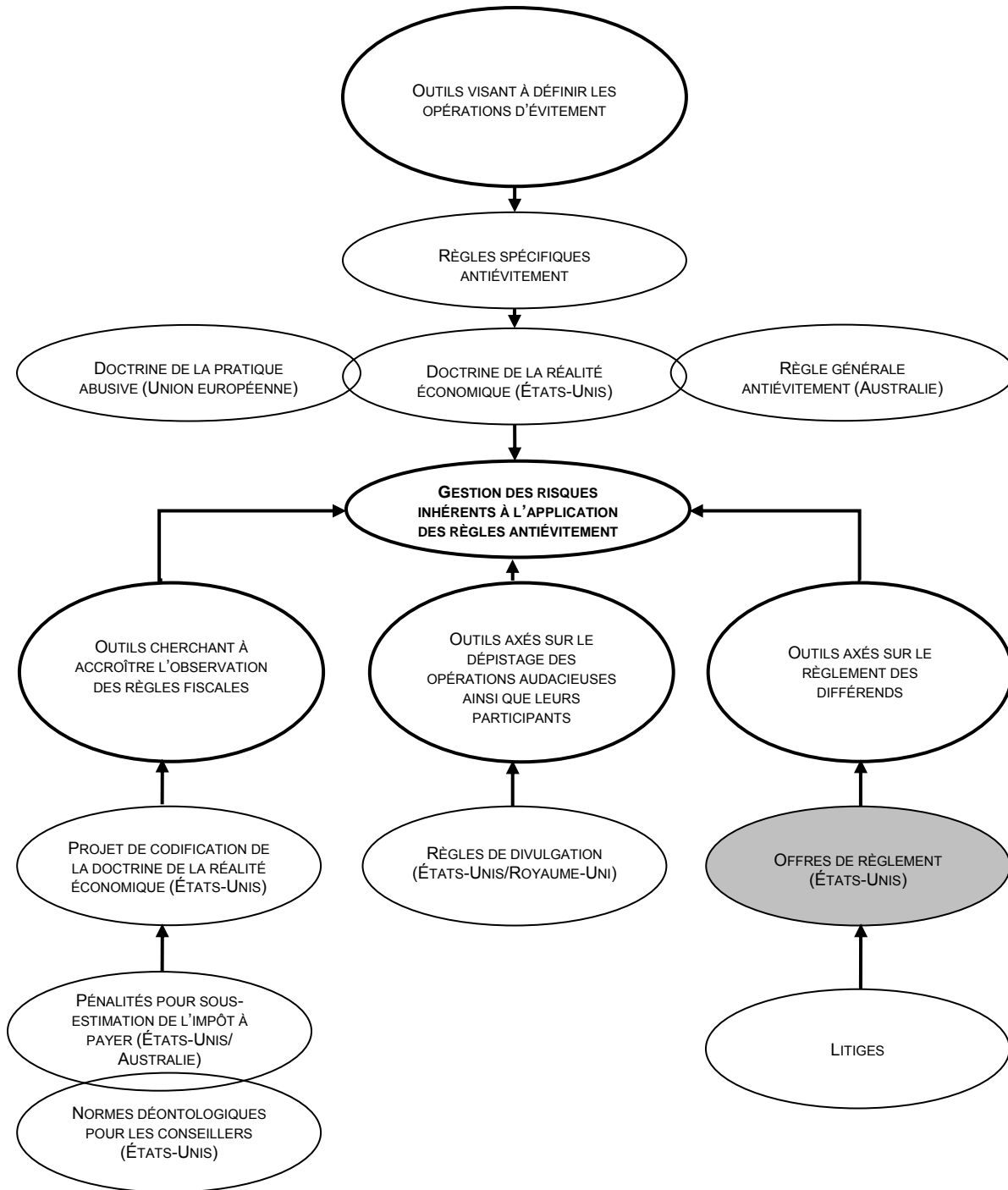
## Contexte des offres de règlement

Tel qu'exposé dans le fascicule 1 de cette étude, « Cadre de réflexion », une administration fiscale pourrait adopter plusieurs outils afin de mieux circonscrire les opérations audacieuses d'évitement fiscal ou d'accroître les risques pour les contribuables et 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 offres de règlement, est mis en évidence par une trame de fond grise afin de situer son rôle dans la gestion par l'administration fiscale américaine 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 OFFRES DE RÈGLEMENT AUX ÉTATS-UNIS**



Notre graphique.

Les intervenants peuvent exprimer des opinions diamétralement opposées quant au degré de conformité d'une planification audacieuse eu égard à la loi fiscale. Ces divergences d'opinions découlent des incertitudes entourant les objets poursuivis par l'ensemble des règles fiscales et les doctrines judiciaires, dont la doctrine de la réalité économique.

Dans le fascicule 6 de ce projet, nous avons exposé les incertitudes entourant les modalités d'application de la doctrine de la réalité économique aux États-Unis ainsi que la gestion par les contribuables des risques que l'administration fiscale et les tribunaux appliquent cette doctrine afin d'annuler les avantages fiscaux réclamés et leur imposent une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer. Pour mieux saisir la nature des offres de règlement et la gestion de cet outil par les contribuables, les conseillers et l'administration fiscale, nous référons le lecteur au fascicule 6 pour une discussion détaillée sur la doctrine de la réalité économique.

Les contribuables qui s'opposent aux avis de cotisation émis par l'administration fiscale doivent établir la conformité de leurs planifications à la loi fiscale. Les procédures d'opposition peuvent cependant s'échelonner sur plusieurs années et s'avérer onéreuses tant en argent qu'en temps, et ce, autant pour l'administration fiscale que les contribuables, particulièrement face à des questions complexes impliquant des montants élevés d'impôt. Ces litiges peuvent s'échelonner davantage dans le temps si les tribunaux sont appelés à les trancher<sup>2</sup>.

Confrontée à cette situation, l'administration fiscale américaine a mis l'accent depuis 1990 sur des mécanismes alternatifs pour résoudre un plus grand nombre de litiges avec les contribuables. Depuis 2001, l'administration fiscale a utilisé ses pouvoirs afin d'émettre des offres de règlement pour mieux gérer les risques relatifs aux planifications audacieuses des contribuables et de leurs conseillers. L'administration fiscale peut conclure des ententes écrites

---

<sup>2</sup> Voir É.-U., Internal Revenue Service, Report to the Chairman, Subcommittee on Oversight, Committee on Ways and Means, House of Representatives, *IRS Initiatives to Resolve Disputes over Tax Liabilities* (GAO/GGD-97-71), Washington D.C., United States Government Printing Office, mai 1997 [IRS, *Initiatives to Resolve Disputes*], en ligne: site GAO < <http://www.gao.gov/archive/1997/gg97071.pdf> >.

avec tout contribuable pour régler toute question relative aux obligations de ces derniers en matière d'impôt sur le revenu<sup>3</sup>. L'administration fiscale peut émettre des offres tant à l'égard de contribuables identifiés au préalable qu'à l'égard de tout contribuable se trouvant dans une situation ciblée.

---

<sup>3</sup> Voir 26 U.S.C. § 7121: "(a) Authorization. The Secretary is authorized to enter into an agreement in writing with any person relating to the liability of such person (or of the person or estate for whom he acts) in respect of any internal revenue tax for any taxable period. (b) Finality. If such agreement is approved by the Secretary (within such time as may be stated in such agreement, or later agreed to) such agreement shall be final and conclusive, and, except upon a showing of fraud or malfeasance, or misrepresentation of a material fact- (1) the case shall not be reopened as to the matters agreed upon or the agreement modified by any officer, employee, or agent of the United States, and (2) in any suit, action, or proceeding, such agreement, or any determination, assessment, collection, payment, abatement, refund, or credit made in accordance therewith, shall not be annulled, modified, set aside, or disregarded."

## Description des offres de règlement

Afin d'assurer une gestion saine et efficace du régime fiscal, l'administration fiscale a offert aux contribuables à diverses occasions la possibilité, pour une période déterminée, de divulguer volontairement leur participation dans des planifications audacieuses en contrepartie d'une réduction ou d'une annulation des pénalités pour sous-estimation de l'impôt à payer qui pourraient s'appliquer.

L'administration fiscale américaine a offert aux contribuables la possibilité de souscrire à l'une ou l'autre de ces offres depuis l'année 2000. Les tableaux A-01 à A-11 de l'annexe 1 exposent succinctement chacune de ces offres<sup>4</sup>. Elles présentent des modalités similaires, sous réserve de particularités attribuables à la nature de la planification visée. Ces offres sont énumérées ci-après en ordre chronologique :

- *Disclosure Initiative for Certain Transactions Resulting in Waiver of Certain Penalties*<sup>5</sup>.
- *Corporate Life Owned Insurance (COLI)*<sup>6</sup>.
- *Section 302/318 Basis Shifting Transactions*<sup>7</sup>.
- *Section 351 Contingent Liability Transactions*<sup>8</sup>.
- *Settlement Offer for Son-of-Boss Tax Shelter*<sup>9</sup>.
- *Settlement Offer for Executive Stock Options Scheme*<sup>10</sup>.
- *SC2*<sup>11</sup>.
- *Personal Investment Corp. (PICO)*<sup>12</sup>.

---

<sup>4</sup> Le lecteur pourra trouver les références pertinentes dans chacun des tableaux. Tout au long de ce fascicule, la Chaire s'attardera sur l'une ou plusieurs de ces offres. Afin d'alléger le texte, nous référerons le lecteur à ces tableaux pour retracer les références pertinentes. Ces tableaux ont été préparés principalement à partir des renseignements publiés par l'administration fiscale américaine au moment où ces offres avaient été proposées aux contribuables. La Chaire fera une mise à jour de ces renseignements.

<sup>5</sup> Tableau A-01 de l'annexe 1.

<sup>6</sup> Tableau A-02 de l'annexe 1.

<sup>7</sup> Tableau A-03 de l'annexe 1.

<sup>8</sup> Tableau A-04 de l'annexe 1.

<sup>9</sup> Tableau A-05 de l'annexe 1.

<sup>10</sup> Tableau A-06 de l'annexe 1.

<sup>11</sup> Tableau A-07 de l'annexe 1.

- *Partnership Options Portfolio Securities (POPS)*<sup>13</sup>.
- *Abusive Transaction Settlement Initiative*<sup>14</sup>.
- *LILLO/SILO Settlement Initiative*<sup>15</sup>.

Sommairement, l'administration fiscale américaine a proposé des offres selon différentes approches :

- D'une part, elle a émis publiquement des offres de règlement à l'intention de l'ensemble des contribuables.
- D'autre part, elle a également émis en privé des offres à des contribuables qu'elle avait déjà identifiés personnellement.
- Par ailleurs, les offres publiques ou privées étaient soit émises uniquement envers ceux qui avaient réalisé une planification qu'elle avait ciblée, soit émises envers l'ensemble des contribuables sans égard à la nature de leur planification.

Le tableau suivant répartit les offres de règlement susmentionnées selon les différentes approches utilisées par l'administration fiscale.

**TABLEAU 3.1**  
**RÉPARTITION DES OFFRES DE RÈGLEMENT**  
**SELON LES APPROCHES PRÉCONISÉES PAR L'ADMINISTRATION FISCALE**

	OFFRE CIBLÉE À L'ÉGARD DE PLANIFICATIONS IDENTIFIÉES	OFFRE GÉNÉRALE À L'ÉGARD DE PLANIFICATIONS NON IDENTIFIÉES AU PRÉALABLE
<b>OFFRES PRIVÉES (CONTRIBUABLES IDENTIFIÉS)</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ <i>SC2</i></li><li>▪ <i>PICO</i></li><li>▪ <i>POPS</i></li><li>▪ <i>LILLO/SILO Settlement Initiative</i></li></ul>	
<b>OFFRE PUBLIQUE (CONTRIBUABLES IDENTIFIÉS ET NON IDENTIFIÉS AU PRÉALABLE)</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ <i>COLI</i></li><li>▪ <i>§302/318 Contingent Liability</i></li><li>▪ <i>§351 Basis Shifting</i></li><li>▪ <i>Son-of-BOSS</i></li><li>▪ <i>Executive Stock Option</i></li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ <i>Disclosure initiative for Certain Transaction Resulting in Waiver of Certain Penalties</i></li><li>▪ <i>Abusive Transaction Settlement Initiative</i></li></ul>

<sup>12</sup> Tableau A-08 de l'annexe 1.

<sup>13</sup> Tableau A-09 de l'annexe 1.

<sup>14</sup> Tableau A-10 de l'annexe 1.

<sup>15</sup> Tableau A-11 de l'annexe 1.

### **3.1 Critères d'admissibilité**

Les contribuables admissibles doivent remplir les critères suivants le jour où ils souscrivent à l'offre de règlement :

- Ils doivent avoir déjà réalisé une planification visée par l'offre de règlement.
- Ils ne doivent pas être impliqués dans une planification faisant l'objet d'un litige avec l'administration fiscale relativement à des avantages fiscaux découlant de la planification, et ce, à l'égard de toute année d'imposition.
- Ils ne doivent pas être impliqués dans une planification frauduleuse ou avoir été assujettis ou passibles d'une pénalité pour fraude.
- Ils doivent produire tous les documents afférents à la mise en œuvre de la planification visée, incluant les opinions fiscales émises par leurs conseillers, ou encore attester leur intention de les fournir sur demande.
- Ils doivent se trouver à l'intérieur de la période de nouvelle cotisation à l'égard de toute année d'imposition durant laquelle ils ont réclamé les avantages fiscaux découlant de la planification.

### **3.2 Le contribuable doit payer la totalité ou une fraction du montant d'impôt sous-estimé, plus les intérêts**

Les contribuables doivent payer la totalité ou une partie des montants d'impôt sous-estimés ainsi que les intérêts courus sur ces montants. L'administration fiscale peut accorder aux contribuables une déduction dans le calcul de leur revenu d'un montant correspondant à la totalité ou à une fraction des dépenses encourues pour réaliser la planification à titre de perte d'entreprise ou de perte en capital.

### **3.3 L'administration fiscale réduit le taux de pénalité applicable**

L'administration fiscale consent à ne pas appliquer aux contribuables de pénalités pour sous-estimation de l'impôt à payer ou à n'en imposer qu'une fraction allant du quart ou de la moitié du taux général de pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer qui, sommairement, correspond à 20 pour cent du montant d'impôt sous-estimé<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> Les contribuables ont la possibilité de se soustraire à une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer s'ils ont divulgué les opérations conformément aux règles de divulgation ou s'ils se sont appuyés sur une opinion impartiale et raisonnable de leurs conseillers. Le fascicule 6 (Doctrine de la réalité économique) et le fascicule 8

### **3.4 Avis de participation du contribuable et paiement**

Les contribuables doivent signifier par écrit à l'administration fiscale leur intention de se prévaloir de l'offre avant son expiration en produisant, le cas échéant, un formulaire prescrit renfermant les renseignements pertinents sur l'opération visée<sup>17</sup>. Ils doivent signer leur avis de souscription et affirmer solennellement qu'ils remplissent toutes les conditions prescrites de l'offre. L'administration fiscale proposera ensuite aux contribuables de conclure une entente. Les contribuables devront ratifier cette entente et la retourner à l'administration fiscale dans les trente jours suivant la date où l'administration fiscale a envoyé l'entente. Ils doivent par la même occasion payer le montant d'impôt sous-estimé ainsi que des intérêts et pénalités applicables.

### **3.5 Entente finale**

L'entente conclue entre l'administration fiscale et un contribuable est finale et dispose de toute question relative à la mise en œuvre par le contribuable de l'opération admissible à l'offre de règlement<sup>18</sup>.

### **3.6 Contribuables non participants**

Après l'expiration de l'offre, l'administration fiscale mènera ses activités de vérification et d'exécution à l'égard des contribuables non participants, incluant le recours aux tribunaux pour trancher les litiges.

---

(Règles de divulgation) présentent respectivement les principales modalités de la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer ainsi que l'application de cette pénalité en fonction des règles de divulgation.

<sup>17</sup> À titre d'illustration, voir IRS, *Form 13750*, annexe 1, tableau A-10, *infra* note 91; IRS, *Form 13656*, annexe 1, tableau A-06, *infra* note 83.

<sup>18</sup> Voir 26 U.S.C. § 7121(b).



## 4

---

### Constats

Pour l'administration fiscale, les offres de règlement présentent plusieurs avantages. Comparativement à des litiges devant les tribunaux, elle peut faire appel à ce mécanisme pour les résoudre plus rapidement, avec une plus grande prévisibilité et à moindre coût. Elle peut également percevoir des montants aux titres d'impôt sur le revenu sous-estimé par les contribuables, de même que des montants d'intérêts et de pénalités. Il est aussi possible qu'elle identifie d'autres contribuables ayant participé aux planifications visées par une offre de règlement.

Pour les contribuables, les offres de règlement leur permettent de régulariser leur situation fiscale plus rapidement et de façon confidentielle comparativement à un litige devant les tribunaux dont le résultat peut être difficile à prévoir. Elles leur confèrent aussi une plus grande prévisibilité sur leur situation fiscale de même qu'une réduction des pénalités autrement imposables<sup>19</sup>. En souscrivant à une offre de règlement, les contribuables évitent de verser la totalité du montant d'impôt, d'intérêts et de pénalités cotisés par l'administration fiscale dans l'éventualité où les tribunaux confirmeraient l'avis de cotisation de l'administration fiscale. D'autre part, ils évitent d'encourir des frais judiciaires élevés pour mener un litige s'échelonnant sur plusieurs années.

L'efficacité de cet outil pourrait être établie à partir d'indicateurs variés. Cependant, à notre connaissance, l'administration fiscale américaine n'a pas publié de données précises ou d'analyses globales concernant son utilisation. Les indicateurs suivants permettent à tout le moins de dégager une vue d'ensemble de cet outil :

- La nature des planifications visées par les offres de règlement.
- Les montants recueillis par l'administration fiscale en vertu des offres de règlement.

---

<sup>19</sup> É.-U., Treasury Inspector General for Tax Administration, *The Settlement Initiative for Investors in a Variety of Bond and Option Sales Strategies Was Successful and Surfaced Possible Next Steps for Curtailing Abusive Tax Shelters* (2006-30-065) mars 2006 [TIGTA, *Settlement Initiative*], en ligne : site TIGTA <<http://www.treas.gov/tigta/auditreports/2006reports/200630065fr.pdf>>.

- Les économies d'échelle pour l'administration fiscale et les contribuables selon :
  - La réduction des coûts de vérification pour l'administration fiscale et les contribuables.
  - L'identification par l'administration fiscale d'autres contribuables et d'autres planifications fiscales audacieuses.
  - La possibilité pour l'administration fiscale d'émettre un avis de cotisation à l'intérieur des délais de prescription.
  
- Le taux de participation des contribuables selon les modalités de l'offre de règlement dont :
  - Le caractère privé ou public de l'offre.
  - La portée générale ou ciblée de l'offre.
  - L'application de la doctrine de la réalité économique aux opérations visées ainsi que le versement des pénalités pour sous-estimation de l'impôt à payer et des intérêts.
  - L'apparence d'impartialité de l'administration fiscale.
  
- Le taux de participation en fonction des incertitudes entourant l'application de la loi fiscale et de la doctrine de la réalité économique.

Les sous-sections suivantes aborderont chacun de ces indicateurs à la lumière de données rendues publiques par l'administration fiscale ainsi que des caractéristiques des offres de règlement, en prenant en considération les avantages et les préoccupations pour les intervenants.

#### **4.1 L'administration fiscale américaine a recueilli des recettes supplémentaires grâce aux offres de règlement**

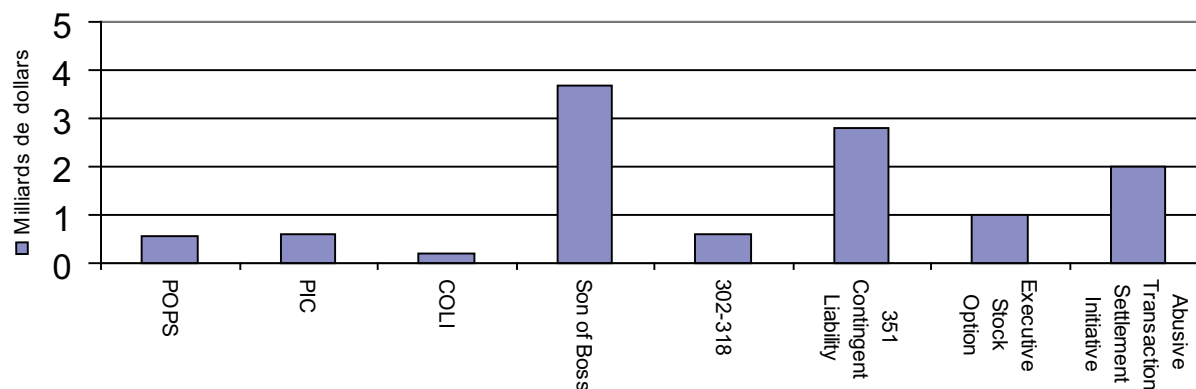
Ces offres ont permis à l'administration fiscale américaine de percevoir des montants d'impôt, d'intérêts et de pénalités plus rapidement que par le biais de leurs recours administratifs et judiciaires habituels. L'une des difficultés consiste à déterminer le montant que l'administration fiscale a pu recueillir pour chacune des offres. À notre connaissance, elle n'a pas publié systématiquement les statistiques sur chacune des offres. Elle a néanmoins publié occasionnellement des données partielles sur l'une ou l'autre de celles-ci.

Nous avons colligé les renseignements suivants tirés de divers documents publiés par l'administration fiscale. Ces renseignements donnent une idée générale des montants recueillis par l'administration fiscale en vertu des offres de règlement. Nous ne sommes cependant pas en mesure de déterminer si les calculs ont été effectués selon une méthodologie uniforme.

L'administration fiscale a perçu au moins 5,8 milliards de dollars américains en impôt, intérêts et pénalités découlant des offres *Executive Stock Option Scheme*, *Son of Boss*, *Partnership Option Portfolio Securities* et *Personal Investment Corp Initiative*. De plus, elle avait évalué à 3,6 milliards de dollars le montant d'impôt qu'elle pourrait récupérer en vertu des offres *Corporate-Owned Life Insurance*, *351 Contingent Liability* et *302/318 Basis Shifting*.

Le graphique 4.1 ventile les 9,4 milliards de dollars recueillis ou à recueillir par l'administration fiscale en vertu des offres mentionnées ci-haut. Ce montant correspond environ à 11 pour cent des 85 milliards d'impôts sur le revenu sous-estimés attribuables aux planifications audacieuses répertoriées par l'administration fiscale au 30 septembre 2003, et à 3 pour cent du manque à gagner fiscal pour l'année 2001<sup>20</sup>.

Graphique 4.1  
Estimation par l'administration fiscale des montants recueillis ou à recueillir en vertu  
d'offres de règlement



Source : Graphique élaboré par les auteurs à partir de renseignements tirés de divers documents publiés par l'administration fiscale américaine : nous référons le lecteur aux tableaux en annexe. À notre connaissance, l'administration fiscale n'a pas publié systématiquement les statistiques de chacune des offres de règlement. Nous ne sommes pas en mesure de déterminer si les calculs ont été effectués selon une méthodologie uniforme.

<sup>20</sup> Le fascicule 5 de cette étude fournit plus de détails sur les données du manque à gagner fiscal en général et relativement aux planifications audacieuses.

Pour déterminer l'efficacité des offres de règlement, les montants d'impôt, d'intérêts et de pénalités recueillis par l'administration fiscale devraient être comparés aux montants qu'elle pourrait recueillir auprès de tous les contribuables qui ont mis en œuvre une opération admissible aux offres de règlement. À titre d'illustration, l'administration fiscale a obtenu un taux de récupération d'au plus 62 pour cent pour l'offre *Son-of-Boss* – elle a perçu 3,7 milliards de dollars en impôts, intérêts et pénalités alors qu'elle estime que le montant d'impôt sous-estimé découlant de la mise en œuvre de l'opération s'élève à 6 milliards de dollars américains<sup>21</sup>.

Cependant, comme nous le verrons dans la sous-section 4.3, une disparité peut survenir entre une estimation préliminaire du nombre de contribuables ayant réalisé une opération et, subséquemment, une estimation du nombre total des contribuables qui l'auraient mis en œuvre. Cette disparité s'explique du fait que l'administration fiscale est dans l'impossibilité d'identifier tous les contribuables qui ont réalisé une planification admissible à une offre avant l'émission de celle-ci. Par conséquent, il s'avère impossible de déterminer de façon fiable un taux d'efficacité pour chacune des offres de règlement uniquement selon les montants recueillis par l'administration fiscale en vertu d'une offre de règlement.

## **4.2 L'administration fiscale américaine est en mesure de réaliser des économies d'échelle grâce aux offres de règlement**

### ***4.2.1 Réduction des coûts de vérification pour l'administration fiscale***

L'administration fiscale peut utiliser ses ressources professionnelles plus efficacement par l'émission d'offres de règlement. Pour l'initiative *Son-of-Boss*, en date de juillet 2005, l'administration fiscale avait engagé des dépenses se chiffrant approximativement à 36 millions de dollars, mais avait réalisé des économies de 54 millions<sup>22</sup>.

---

<sup>21</sup> TIGTA, *Settlement Initiative*, supra note 19.

<sup>22</sup> *Ibid.* à la page 8.

#### **4.2.2 Identification de planifications et de contribuables audacieux inconnus de l'administration fiscale autrement non identifiables**

L'administration fiscale peut tirer profit des renseignements recueillis auprès des contribuables en vertu des offres de règlement afin de dépister d'autres contribuables ainsi que des planifications audacieuses dont elle n'a pas connaissance. Dans certaines offres de règlement, l'administration fiscale prescrit comme critère de participation que les contribuables admissibles divulguent l'identité d'autres contribuables qui auraient mis en œuvre une opération admissible à une offre de règlement ou qui y auraient participé. Notamment :

- Les dirigeants d'entreprise qui ont mis en œuvre la planification visée par l'offre *Executive Stock Option* devaient souscrire à l'offre conjointement avec les personnes qui lui étaient liées et qui y ont participé. Les entreprises qui ont participé à cette planification au bénéfice de leurs dirigeants avaient la possibilité de se prévaloir de l'offre, mais uniquement à l'égard de tous ses dirigeants qui l'ont mis en œuvre<sup>23</sup>.
- Les contribuables qui désiraient souscrire à l'offre *Son-of-Boss* devaient fournir l'identité des entités qui ont participé à la planification<sup>24</sup>.
- Pour l'offre *Abusive Transaction Settlement Initiative*, l'administration fiscale s'est réservé le privilège de refuser à des contribuables la possibilité de s'en prévaloir si les autres parties à l'opération n'y souscrivent pas également<sup>25</sup>.
- L'administration fiscale a prescrit comme critères de participation aux offres *Disclosure Initiative - Waiver of Penalties*<sup>26</sup>, *§302/318 Basis Shifting*<sup>27</sup> et *Executive Stock Options*<sup>28</sup> que les contribuables admissibles divulguent l'identité de tout promoteur les ayant sollicité et ayant un intérêt financier à ce qu'ils mettent en œuvre l'opération ainsi que, si connue des contribuables, l'identité de toute personne ayant conseillé le promoteur.

---

<sup>23</sup> Voir annexe 1, tableau A-05 : IRS, « Settlement Offer for Executive Stock Option Scheme » et IRS, « Executive Stock Option Initiative Terms » sous la section 3(d), *infra* note 82.

<sup>24</sup> Voir annexe 1, tableau A-10 : IRS, « Abusive Transaction Settlement Initiative » et IRS, « Fact Sheet on Abusive Transaction Settlement », *infra* note 90.

<sup>25</sup> *Ibid.*

<sup>26</sup> Voir annexe 1, tableau A-01 : IRS, « 2002 Disclosure Initiative for Certain Transactions », *infra* note 69.

<sup>27</sup> Voir annexe 1, tableau A-04 : IRS, « Basis Shifting Transactions Settlement », *infra* note 74.

<sup>28</sup> IRS, *Executive Stock Option Initiative Terms*, *supra* note 23; IRS, *Form 13656*, annexe 1, tableau A-06, *infra* note 82.

#### ***4.2.3 L'administration fiscale américaine cible particulièrement les planifications présentant les risques d'évitement les plus élevés, soit celles déclarées audacieuses en vertu des règles de divulgation***

Plusieurs planifications admissibles aux offres de règlement ciblées sont des opérations déclarées audacieuses par l'administration fiscale en vertu des règles de divulgation. À titre d'illustration, l'offre *Son of Boss* découle de l'identification de la planification qui y est visée par l'entremise des règles de divulgation<sup>29</sup>. Aux fins des règles de divulgation, l'administration fiscale déclarera audacieuse une planification lorsqu'elle est d'avis que celle-ci s'assimile à de l'évitement<sup>30</sup>. L'administration fiscale semble alors concentrer ses efforts sur les planifications présentant à son avis les risques d'évitement les plus élevés.

Les règles de divulgation confèrent à l'administration fiscale davantage de possibilités d'émettre rapidement des offres de règlement à un plus grand nombre de contribuables. L'utilisation concomitante par l'administration fiscale des règles de divulgation et des offres de règlement permet aussi de pallier, à un certain degré, les difficultés d'identifier des contribuables audacieux et de leur émettre un nouvel avis de cotisation à l'intérieur de la période de nouvelle cotisation de 3 ans.

#### ***4.2.4 L'administration fiscale américaine éprouve toutefois des difficultés à émettre un avis de cotisation à l'intérieur de la période de cotisation de 3 ans même à l'intérieur des offres de règlement***

Ces offres contribuent à pallier les difficultés de l'administration fiscale à compléter ses activités de vérification en matière d'évitement à l'intérieur de la période de nouvelle cotisation de 3 ans prévue par le code fiscal américain. L'administration fiscale se trouve néanmoins dans l'impossibilité de compléter toutes ses vérifications dans les délais prescrits, car elle ne possède pas les ressources nécessaires. Concernant l'initiative *Son-of-Boss*, l'administration fiscale a évalué à 21,9 millions de dollars le montant d'impôt qu'elle n'a pu percevoir de 71 déclarations de revenus n'ayant pas été vérifiées à l'intérieur du délai prescrit. Le même problème se

---

<sup>29</sup> Eileen J. O'Connor (Assistant Attorney General Tax Division), témoignage, *Statement of Eileen J. O'Connor Assistant Attorney General Tax Division Before the Committee on Finance United States Senate Concerning Corporate and Partnership Enforcement Issues*, 13 juin 2006 [O'Connor, *Statement on Enforcement Issues*], en ligne : site United States Senate Committee on Finance <<http://finance.senate.gov/hearings/testimony/2005test/061306testeo.pdf>>.

<sup>30</sup> 26 C.F.R. § 1.6011-4(b)(2); 26 U.S.C. § 6707A(c). Nous référons le lecteur au fascicule 8 portant sur les règles de divulgation américaines.

présente pour les opérations visées par les règles de divulgation, et ce, malgré la prolongation de la période de cotisation<sup>31</sup>.

Le tableau 4.1, repris intégralement du rapport déposé par l'administration fiscale américaine relativement à cette offre de règlement, expose les détails de l'analyse menée quant au nombre de jours requis afin que les vérificateurs complètent l'analyse des déclarations de revenus et émettent un avis de nouvelle cotisation aux contribuables ayant mis en œuvre l'opération visée par l'offre.

**TABLEAU 4.1**  
**NOMBRE MOYEN DE JOURS REQUIS POUR L'ADMINISTRATION FISCALE AFIN DE COMPLÉTER LA VÉRIFICATION D'UNE DÉCLARATION DE REVENU RELATIVEMENT À L'OPÉRATION SON-OF-BOSS**

<i>Figure 2: Time Periods for Examining Son of Boss Investor Returns and Assessing Additional Taxes Owed</i>		
<i>Milestones for Participants and Nonparticipants in the Son of Boss Settlement Initiative</i>	<i>Average Days</i>	<i>Median Days</i>
<i>Participating Investors</i>		
Identification Date to Examination Start Date	495	545
Examination Start Date to the Earlier of the Assessment Date or September 30, 2005	384	288
Overall Time Period for 1,380 Income Tax Returns Analyzed in This Category	869	966
<i>Nonparticipating Investors</i>		
Identification Date to Examination Start Date	470	508
Examination Start Date to the Earlier of the Assessment Date or September 30, 2005 (N)	453	399
Overall Time Period for 578 Tax Returns Analyzed in This Category	894	1,006
Overall Time Periods for 1,958 Tax Returns Analyzed in Both Categories	877	972

(N) We used September 30, 2005, as a cutoff date for 369 examinations that were ongoing as of this date.  
 Source: Compiled by the TIGTA from the Examination Records Control System and the Office of Tax Shelter Analysis databases.<sup>6</sup> For the taxpayer data used in the compilation, a promoter was contacted by the IRS for an audit of promoter activities.

Source : Tableau reproduit intégralement par les auteurs tiré de TIGTA, *Settlement Initiative*, supra note 19.

Face au délai inhérent à la vérification d'une déclaration de revenus, l'administration fiscale pourrait toujours exiger du contribuable qu'il consente à une prolongation du délai de nouvelle

<sup>31</sup> Voir TIGTA, *Settlement Initiative*, supra note 19; The Honorable J. Russell George (Treasury Inspector General for Tax Administration), témoignage, *A Closer Look at the Size and Sources of the Tax Gap*, Hearing before the U.S. Senate Committee on Finance Subcommittee on Taxation and IRS Oversight, 26 juillet 2006, en ligne : site United States Senate Committee on Finance  
 <<http://finance.senate.gov/hearings/testimony/2005test/072606rg.pdf>>.

cotisation si ce délai prenait fin dans les douze mois suivant la date où le contribuable s'est prévalu de l'offre<sup>32</sup>. S'il refuse, l'administration fiscale pourrait chercher à se prévaloir de la période de cotisation prolongée de 6 ans qui, cependant, ne s'applique que s'il y a eu une omission substantielle de déclarer un revenu (*substantial omission of income*)<sup>33</sup>.

Dans un tel cas, les contribuables doivent établir que leur déclaration de revenus et les documents connexes fournissaient suffisamment de renseignements pour que l'administration fiscale puisse identifier des éléments fiscaux et connaître leur nature et leur montant afin de mener des vérifications supplémentaires à l'intérieur de la période de nouvelle cotisation de 3 ans<sup>34</sup>.

L'administration fiscale se prévaut de cette période prolongée de cotisation lorsque les contribuables ont réalisé une planification audacieuse dans des circonstances assimilables à de la fraude et ont omis de déclarer des montants dans leur déclaration de revenus. Pour ce faire, elle analysera les renseignements fournis par les contribuables dans leurs déclarations de revenus pour déterminer s'il leur était possible de retracer l'opération ou si elle avait été dissimulée, particulièrement si cette opération s'avère complexe.<sup>35</sup>

Des tribunaux, dont la Cour américaine de l'impôt, semblent d'avis qu'une sous-évaluation ou une surévaluation d'un montant ne s'assimile pas à une omission substantielle dans la mesure où le montant est indiqué dans la déclaration de revenus du contribuable<sup>36</sup>. Or, dans le cadre de

---

<sup>32</sup> Voir les modalités de l'offre *Abusive Transaction Settlement Initiative* présentées dans l'annexe 1, au tableau A-10, notamment le document IRS, « Terms of Abusive Transaction Settlement », *infra* note 90 sous la section 4(f).

<sup>33</sup> 26 U.S.C. § 6501(e)(1)(A). Cette omission substantielle équivaut à un montant au moins égal à 25 pour cent du revenu brut du contribuable pour l'année d'imposition en cause.

<sup>34</sup> Pour une explication sommaire des enjeux liés à la prolongation de la période de cotisation dans le contexte américain, voir Sheryl Stratton, « With Six-Year Statute, IRS Pulls Out All Assessment Stops for Shelters », (1<sup>er</sup> mai 2006) 111 Tax Notes 536, 2006 TNT 84-5. Voir *Brandon Ridge Partners v. United States* (30 juillet 2007), No. 8:06-cv-01340-T-24MAP (D. Tampa), [*Brandon Ridge Partners*], aux pages 14-15. Dans cette affaire, la Cour de district devait déterminer si les contribuables avaient produit les renseignements nécessaires pour permettre à l'administration fiscale de vérifier l'exactitude du gain en capital déclaré par les contribuables de manière raisonnable. En prenant en considération les déclarations de revenus individuelles des contribuables ainsi que celles de sociétés de personnes dont ils étaient membres, la Cour avait conclu que le contribuable avait fait une omission substantielle dans la déclaration de revenus et qu'il n'avait pas produit les renseignements nécessaires.

<sup>35</sup> Voir annexe 1, tableau A-05 : IRS, « IRS Offers Son of Boss Settlement » et IRS, « Son of Boss Settlement Initiative », *infra* note 80.

<sup>36</sup> Voir *Grapevine Imports, Ltd v. United States* (17 juillet 2007), No. 05-296T (Ct. Fed. Clms.); *Bakersfield Energy Partners, LP v. Commissioner of Internal Revenue Service* (14 juin 2007), 128 T.C. 17.



planifications audacieuses, les contribuables peuvent déclarer un montant d'impôt sur le revenu à payer et produire des renseignements sur leurs attributs fiscaux qui sont soit surévalués, soit sous-évalués afin de minimiser leur impôt à payer. L'administration fiscale pourrait appliquer la doctrine de la réalité économique afin de rajuster les attributs fiscaux des contribuables.

De l'avis de l'administration fiscale, une surévaluation ou une sous-évaluation par les contribuables d'attributs fiscaux dans leur déclaration de revenus s'assimile à une omission substantielle de déclarer un revenu. Dans une affaire impliquant des contribuables ayant réalisé la planification *Son-of-Boss*<sup>37</sup>, l'administration fiscale était d'avis que la planification réalisée par ces contribuables était dénuée de réalité économique et qu'ils auraient dû déclarer un gain en capital d'approximativement 3,2 millions de dollars plutôt qu'un gain de 30 000 dollars. L'administration fiscale a émis un nouvel avis de cotisation aux contribuables, mais au-delà de la période de cotisation habituelle de 3 ans.

La Cour de district a conclu dans cette affaire qu'une surévaluation du prix de base rajusté de certains biens par les contribuables dans leur déclaration de revenus s'assimilait à une omission substantielle et que ces derniers n'avaient pas produit suffisamment de renseignements dans leur déclaration de revenus pour permettre de façon raisonnable à l'administration fiscale d'identifier ces montants. L'administration fiscale était alors en droit d'émettre un avis de cotisation au-delà du délai de prescription de 3 ans<sup>38</sup>. Selon cette cour, les tribunaux doivent qualifier le caractère raisonnable d'une production de renseignements dans une déclaration de revenus ou autre déclaration connexe en vertu des principes suivants :

Section 6501(e)(1)(A)(ii) provides that an amount is not omitted if the "amount is disclosed in the return, or in a statement attached to the return, in a manner adequate to apprise the Secretary of the nature and amount of such item." In the instant case, the nature of the amount omitted (i.e., long-term capital gain) was disclosed. However, the parties disagree as to whether the amount was adequately disclosed.

*The adequate disclosure test of § 6501(e) has been described differently by different courts. Some courts interpret the test as being whether the return provides a "clue" as to the omitted item. [...] Other courts interpret adequate disclosure to be more than "simply a clue which would be sufficient to intrigue a Sherlock Holmes," but less than "a detailed revelation of each and every underlying fact." [...]. There are still other variations of the meaning of adequate disclosure.*

*Cases from the former Fifth Circuit, which are binding on this Court, have described the test as being: If an item of income is not shown on the face of the return or an attached*

---

<sup>37</sup> *Brandon Ridge Partners*, supra note 34.

<sup>38</sup> *Ibid.* aux pages 8-14.

*statement “in a manner sufficient to enable the [IRS] by reasonable inspection of the return to detect the errors,” then the item is not adequately disclosed. [...] Furthermore, the former Fifth Circuit has explained that in such a situation, an extended limitations period is warranted in order for the IRS “not to be penalized by a taxpayer’s failure to reveal the facts,” because the IRS “cannot be required to act promptly on information that is not known to it.” [...] Thus, the adequate disclosure provision of § 6501 “has to be read in light of its purpose, namely, to give the taxpayer the shorter limitations period where the taxpayer omitted a particular income item from its calculations but disclosed it in substance.” CC&F Western Operations Limited Partnership v. C.I.R., 273 F.3d 402, 408 (1<sup>st</sup> Cir. 2001); see also Estate of William Fry v. C.I.R., 88 T.C. 1020, 1023 (U.S. Tax Ct. 1987)(stating that in order for there to be adequate disclosure, “[t]he statement must be sufficiently detailed to alert the [IRS] as to the nature of the transaction so that the decision as to whether to select the return for audit may be a reasonably informed one”); CC&F Western Operations Limited Partnership v. C.I.R., 2000 WL 1276708, at \*4 (U.S. Tax Ct. Sept. 8, 2000)(stating that the test is “whether the need for an adjustment is ‘reasonably’ apparent from the face of the [...] tax return”)<sup>39</sup>.*

[nos extraits et italiques]

### **4.3 Participation accrue aux offres émises publiquement à l’ensemble des contribuables comparativement aux offres ciblées et privées**

#### ***4.3.1 Le taux de participation oscille entre 50 et 85 pour cent selon les offres***

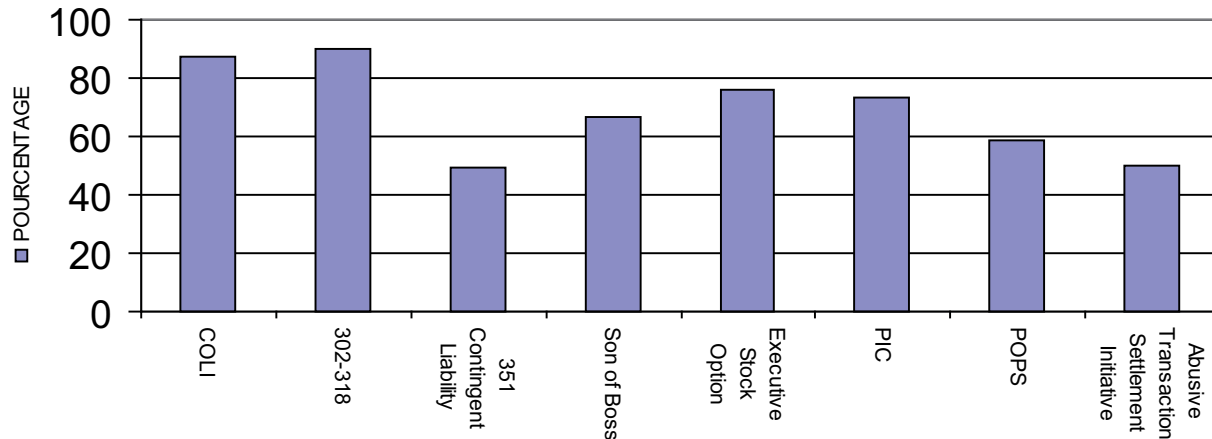
Le taux de participation des contribuables admissibles aux offres de règlement donnent un aperçu général de l’attitude des contribuables face à celles-ci. Tel qu’illustré par le graphique 5.2, le taux de participation des contribuables admissibles à l’une ou l’autre des offres de règlement oscille entre 50 et 85 pour cent<sup>40</sup>. Ces taux de participation ont été colligés à partir de divers documents publiés par l’administration fiscale ou de renseignements fournis publiquement par ses représentants dans le cadre d’allocutions publiques ou de rencontres avec des organisations professionnelles.

---

<sup>39</sup> *Ibid.* aux pages 17-18.

<sup>40</sup> Peuvent se trouver parmi les participants des contribuables qui, de l’avis de l’administration fiscale américaine après vérification, n’ont pas mis en œuvre une opération d’évitement. À titre d’illustration, l’administration fiscale américaine a conclu que 10 des 124 dirigeants identifiés ainsi que 4 des 46 entreprises identifiées n’ont pas mis en œuvre une opération d’évitement fiscal - soit un peu moins que 10 pour cent des contribuables et entreprises identifiés et ayant participé à l’offre *Executive Stock Option*. Voir IRS, « Response for ESO and Son of Boss », annexe 1, tableau A-06, *infra* à la note 84.

Graphique 4.2  
Taux de participation des contribuables admissibles à certaines offres de règlements émises par l'administration fiscale (IRS) entre 2000 et 2006



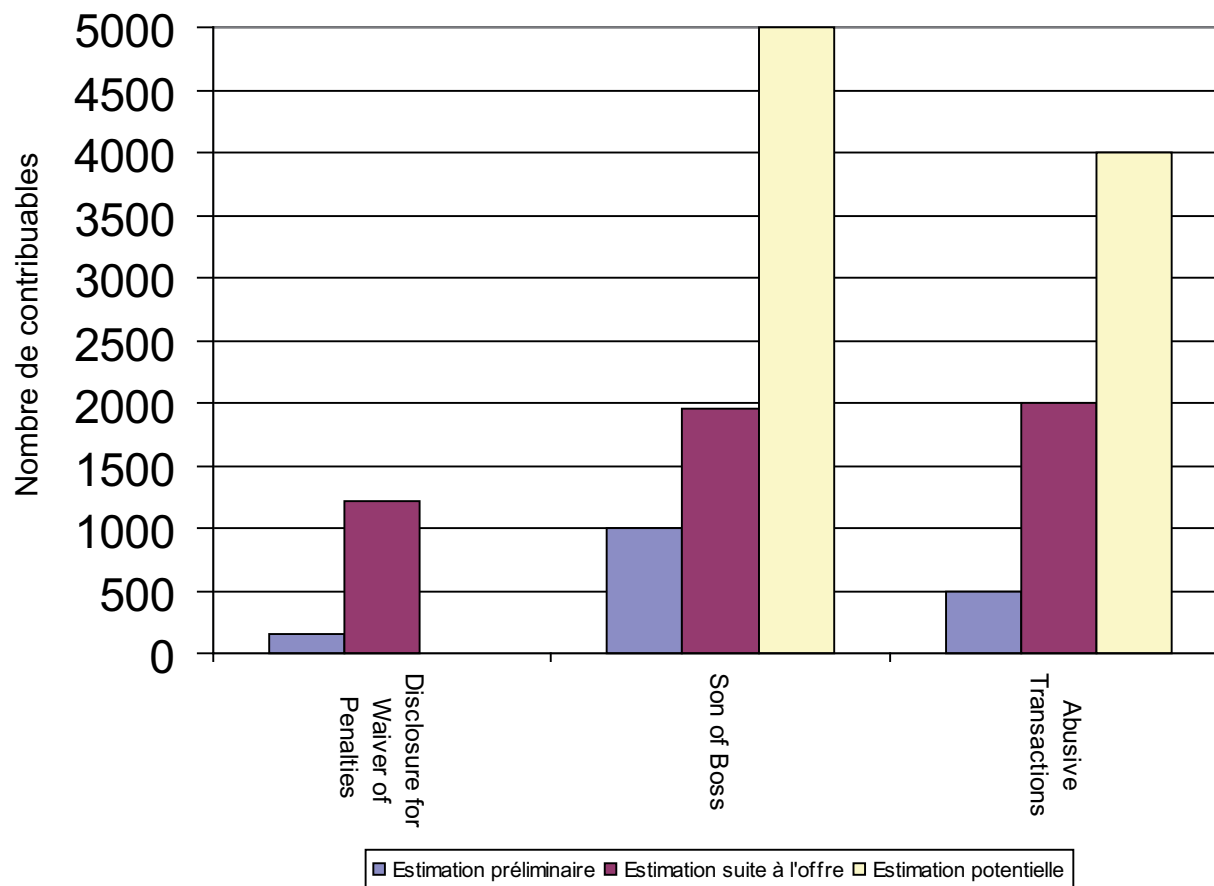
Source : Graphique élaboré par les auteurs à partir de renseignements tirés de divers documents publiés par l'administration fiscale américaine : nous référons le lecteur aux tableaux A-01 à A-11 de l'annexe 1 qui fournissent les détails relatifs à la participation des contribuables à chacune des offres répertoriées dans le graphique, ainsi que les références pertinentes. À notre connaissance, l'administration fiscale américaine n'a pas publié systématiquement les statistiques de chacune des offres de règlement. Nous ne sommes pas en mesure de déterminer si elle a recueilli les données pertinentes selon une méthodologie uniforme.

L'administration fiscale a habituellement fourni une estimation du nombre de contribuables qui pouvaient être admissibles et souscrire à une offre lors de son émission. Ces estimations préliminaires ne concordent pas nécessairement avec le nombre de contribuables qui ont souscrit à une offre de règlement, particulièrement pour les offres ayant été proposées publiquement. Cette disparité illustre bien l'impossibilité pour l'administration fiscale d'identifier l'ensemble des contribuables qui ont mis en œuvre une opération admissible à une offre de règlement au moment de l'émission de celle-ci, ou de saisir l'ampleur d'une planification audacieuse.

Nous observons des disparités significatives dans le nombre de participants estimés et réels pour les offres *Disclosure Initiative for Certain Transactions Resulting in Waiver of Certain Penalties*, *Son of Boss* et *Abusive Transactions Settlement Initiative*. Le graphique 5.3 illustre les disparités entre les estimations préliminaires quant au nombre de contribuables qui souscriraient à une offre, le nombre de contribuables ayant souscrit à l'offre durant la période d'admissibilité ainsi que, dans la mesure où l'administration fiscale avait publié cette donnée, le

nombre potentiel de contribuables qui auraient mis en œuvre une opération admissible à une offre de règlement.

Graphique 4.3  
 Estimations fournies par l'administration fiscale du nombre de contribuables qui pouvaient souscrire une offre de règlement, du nombre qui y ont souscrit et du nombre potentiel de contribuables qui ont réalisé l'opération visée par l'offre



Source : Graphique élaboré par les auteurs à partir de renseignements tirés de divers documents publiés par l'administration fiscale américaine : les tableaux A-01 à A-11 de l'annexe 1 fournissent les détails relatifs à la participation des contribuables à chacune des offres répertoriées dans le graphique ainsi que les références pertinentes. À notre connaissance, elle n'a pas publié systématiquement les statistiques de chacune des offres de règlement, ni publié d'estimation potentielle relativement à l'offre *Disclosure for Waivers of Penalties*. Nous ne pouvons déterminer si les calculs ont été effectués selon une méthodologie uniforme.

#### ***4.3.2 L'administration fiscale a enregistré un plus grand nombre de participants dans une offre générale que dans la plupart des offres ciblées***

Le nombre de participants à l'offre générale *Disclosure Initiative for Certain Transactions Resulting in Waiver of Certain Penalties*, soit 1212 participants, est généralement supérieur au nombre de participants dans chacune des offres ciblées sur une ou des opérations nommément désignées. L'administration fiscale avait émis cette offre à l'intention de tout contribuable qui a mis en œuvre toute planification audacieuse pour ensuite émettre des offres visant des opérations spécifiques. Le nombre de participants à l'offre *Abusive Transaction Settlement Initiative*, touchant environ 2000 participants, était supérieur à l'offre précédente, mais visait nommément 21 opérations différentes. Exceptionnellement, plus de 1200 contribuables se sont prévalus de l'offre *Son of Boss*, soit le même nombre de participants que celui dans l'offre générale.

Pour l'administration fiscale, une offre de règlement générale lui permet de recueillir des montants au titre d'impôt sur le revenu sans avoir eu à identifier au préalable tant les contribuables audacieux que les types de planifications qu'ils ont réalisées. Une telle offre lui permet de recueillir des renseignements qu'elle ne possédait pas à l'égard tant des contribuables que des planifications audacieuses. Que l'offre soit générale ou ciblée, le taux de succès de l'administration fiscale dans une offre générale dépend néanmoins d'autres facteurs comme l'illustre le taux de participation pour l'offre *Son-of-Boss* qui ne portait que sur une seule planification.

#### ***4.3.3 L'administration fiscale peut conclure des règlements avec un plus grand nombre de contribuables en vertu d'offres publiques qu'en vertu d'offres privées destinées à un nombre restreint de contribuables***

Dans le cadre d'offres privées, l'administration fiscale doit au préalable identifier nommément des contribuables ayant réalisé une même planification audacieuse par l'entremise de ses activités de vérification courantes.

À l'opposé, en vertu d'une offre publique, l'administration fiscale peut conclure des règlements avec des contribuables qu'elle n'a pas identifiés au moment de l'émission de l'offre. Les

possibilités d'identifier un plus grand nombre de contribuables audacieux sont accrues si l'offre est formulée à l'ensemble des contribuables audacieux plutôt qu'uniquement à l'égard de ceux ayant réalisé une planification donnée.

En l'absence de données complètes, il s'avère impossible de chiffrer précisément pour chaque offre le nombre total de contribuables qui s'en sont prévalus, mais qui n'avaient pas été identifiés initialement par l'administration fiscale. Des données partielles illustrent néanmoins la possibilité que des contribuables non identifiés se soient prévalus d'une offre émise publiquement. Dans les cas suivants, certains se sont prévalus d'une offre alors qu'ils n'avaient pas été identifiés par l'administration fiscale américaine lors de son émission :

- Pour l'offre *Executive Stock Option Initiative*, 4 sociétés et 7 dirigeants<sup>41</sup>.
- Pour l'offre *Son-of Boss*, plus de 300 contribuables<sup>42</sup>.
- Pour l'offre *COLI*, 10 contribuables<sup>43</sup>.
- Pour l'offre *§ 302/318 Basis Shifting*, 234 contribuables<sup>44</sup>.

#### **4.4 Le taux de participation est fonction des incertitudes entourant l'application de la loi fiscale et de la doctrine de la réalité économique**

Les contribuables peuvent souscrire à une offre de règlement ou la décliner pour divers motifs. Leur participation dépend de leur perception des probabilités qu'ils fassent l'objet d'une vérification fiscale, mais aussi des probabilités que les tribunaux confirment la position de l'administration fiscale à l'égard d'une planification admissible, incluant l'application de pénalités pour sous-estimation de l'impôt à payer<sup>45</sup>.

---

<sup>41</sup> Voir IRS, « Response for ESO and Son of Boss », annexe 1, tableau A-06, *infra* note 84.

<sup>42</sup> IRS, *Response to Son of Boss*, annexe 1, tableau A-05, *infra* note 81.

<sup>43</sup> Michael Brostek (General Accounting Office, Director, Tax Issues), témoignage, Testimony before the Committee on Finance, U.S. Senate, *Internal Revenue Service: Challenges Remain in Combatting Abusive Tax Shelters*, Hearing titled *Tax Shelters: Who's Buying, Who's Selling, and What's the Government Doing About It?* (GAO-04-104T), United States General Accounting Office, Washington, D.C., 21 octobre 2003 [Brostek, *Abusive Tax Shelters*], aux pages 18-19, transcription disponible en ligne : site U.S. Senate <<http://finance.senate.gov/hearings/testimony/2003test/102103btest.pdf>>.

<sup>44</sup> *Ibid.*

<sup>45</sup> O'Connor, *Statement on Enforcement Issues*, *supra* note 29.

La souplesse des modalités d'une offre de règlement peut amener les contribuables à souscrire à une offre de règlement. Dans le cas de l'offre 302/318 *Basis Shifting*, les contribuables pouvaient réclamer une partie des avantages fiscaux et bénéficier de l'annulation de pénalités pour sous-estimation de l'impôt à payer, selon leurs circonstances. Cependant, l'administration fiscale semble de plus en plus d'avis que les tribunaux confirmeront les avis de cotisation qu'elle émettra aux contribuables admissibles aux offres. Les offres émises depuis 2003 présentent des termes moins avantageux pour les contribuables que celles émises entre 2000 et 2003 :

- En vertu de l'offre *Disclosure Initiative for Certain Transactions Resulting in Waiver of Certain Penalties* émise en 2001, les contribuables devaient payer la totalité du montant d'impôt sous-estimé, sans être assujettis à une pénalité.
- Les offres §351 *Contingent Liability*, §302/318 *Basis Shifting* et *COLI* émises en 2002 exigent que les contribuables consentent à verser une fraction du montant d'impôt sous-estimé, tel que déterminé par l'administration fiscale, en sus des intérêts et des pénalités.
- Les offres émises depuis 2003 exigent généralement que les contribuables consentent à verser la totalité du montant d'impôt sous-estimé déterminé par l'administration fiscale, en sus des intérêts et d'une fraction des pénalités.

Ultimement, les modalités des offres de règlement fixées par l'administration fiscale américaine dépendent en grande partie des probabilités aux yeux de celle-ci que les tribunaux appliquent la doctrine de la réalité économique pour annuler les avantages fiscaux d'une planification admissible à une offre ainsi que la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer.

#### ***4.4.1 À long terme, l'application de la doctrine de la réalité économique par les tribunaux à l'égard de planifications admissibles à des offres peut amener les contribuables à souscrire à des offres***

À l'égard de certaines planifications admissibles, l'administration fiscale cherchait à annuler les avantages fiscaux tant en vertu des règles spécifiques que de la doctrine de la réalité économique. Face aux opérations *Section 351 Contingent Liability Transactions*, *COLI* et *Son-of-Boss*<sup>46</sup>, les tribunaux ont privilégié l'interprétation faite par les contribuables des règles

---

<sup>46</sup> Voir annexe 1, tableaux A-05, A-06 et A-08. En juillet 2005, l'administration fiscale avait estimé que plus de 100 dossiers concernant la planification *Son of Boss* feraient l'objet de litiges devant les tribunaux. : voir annexe 1, tableau A-06, *infra* note 84. En janvier 2007, l'administration fiscale avait remporté un litige relativement à une opération similaire à l'opération *Son of Boss* : 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*]. Voir également *RJT Investments X LLC v. United States* (6 juin 2006), 011769-05 (T. C.) [*RJT Investments*], confirmé

fiscales en jeu, mais ont confirmé la position de l'administration fiscale quant à l'application de la doctrine de la réalité économique. Comme pour l'offre *COLI*, l'administration fiscale pourrait accorder un délai de grâce aux contribuables avant de mettre un terme à une offre à durée indéterminée lorsqu'elle obtient entre-temps gain de cause devant les tribunaux<sup>47</sup>.

Soulignons que le taux de participation des contribuables aux offres portant sur les opérations *COLI* et *Son-of-Boss* s'établissait respectivement à environ 90 et 66 pour cent alors que le taux de participation à l'offre *Section 351 Contingent Liability* ne s'élevait qu'à environ 50 pour cent, soit le plus bas taux de participation parmi l'ensemble des offres que nous avons examinées. Après l'émission de ces offres, les tribunaux ont conclu à l'égard d'opérations identiques ou similaires à celles y visées que la doctrine de la réalité économique s'appliquait afin d'annuler les avantages fiscaux réclamés par les contribuables.

Le faible taux de participation à l'offre *Section 351 Contingent Liability* pourrait être expliqué par le fait que les contribuables non participants croyaient que le bien ayant été disposé dans la cadre de la planification visée avait été évalué conformément à la loi ou à la doctrine de la réalité économique. Contrairement aux offres *COLI* et *Son-of-Boss*, l'administration fiscale offrait la possibilité aux contribuables admissibles à l'offre *Section 351 Contingent Liability* de déduire 75 pour cent de la perte en capital réclamée, ou entre 50 et 90 pour cent de cette perte, dans le cas où le pourcentage est déterminé par une procédure de médiation. À son avis, ces modalités reflétaient adéquatement les risques pour les deux parties de recevoir un jugement défavorable<sup>48</sup> en raison des incertitudes entourant l'application de la loi fiscale et de la doctrine de la réalité économique selon les circonstances. L'administration fiscale avait établi une procédure de médiation afin d'établir le plus équitablement possible l'application de la loi fiscale aux particularités de chacune des opérations mises en œuvre<sup>49</sup>.

---

en appel par la Cour d'appel du 8<sup>e</sup> Circuit le 30 août 2007, en ligne : site U.S. Tax Court: <<http://psa.ustaxcourt.gov/UstcDockInq/asp/Index.asp>>. Dans cette affaire, l'administration fiscale a eu gain de cause sur des aspects procéduraux, mais la décision ouvrait la porte à l'application de la doctrine de la réalité économique pour annuler les avantages fiscaux découlant d'une opération de cette nature, sans toutefois se prononcer de manière définitive sur son application dans le cas en litige.

<sup>47</sup> IRS, « IRS Offers Tax Shelter Settlements for Limited Times » ainsi que IRS, « Termination of COLI Initiative », annexe 1, tableau A-03, *infra* note 71.

<sup>48</sup> Renseignements tirés de Williams (IRS Chief Counsel), *Settlement or Litigation*, annexe 1, tableau A-02, *infra* note 72.

<sup>49</sup> IRS, « Settlement Offer for Section 351 Contingent Liability Case », annexe 1, tableau A-04, *infra* note 77.



L'administration fiscale a également constaté un taux de participation plus faible pour certaines opérations admissibles à l'offre *Abusive Transaction Settlement Initiative* qui impliquaient des litiges sur l'évaluation de biens transigés dans ces opérations. À son avis, les contribuables non participants à cette dernière offre pensaient être en mesure d'établir que leur évaluation était conforme à la loi fiscale et à la doctrine de la réalité économique<sup>50</sup>.

#### **4.4.2 La possibilité de se soustraire d'une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer en totalité ou en partie accroît les possibilités que les contribuables souscrivent à une offre de règlement**

Pour les contribuables, le principal incitatif à souscrire à une offre de règlement consiste en une réduction du taux de pénalité applicable pour sous-estimation de l'impôt à payer. Cette pénalité correspond généralement à 20 pour cent du montant d'impôt sous-estimé. Les contribuables pourraient s'en soustraire selon leur degré de diligence et les circonstances de chaque opération. Les contribuables pourraient s'en soustraire s'ils avaient entre autres des motifs raisonnables de croire que le traitement fiscal réclamé était conforme à la loi selon la prépondérance des probabilités. Le taux de la pénalité pourrait atteindre 40 pour cent dans le cas d'une sous-estimation de l'impôt à payer découlant de la sous-évaluation significative d'un bien, et 75 pour cent dans le cas de fraude<sup>51</sup>.

Dans les offres de règlement, l'administration fiscale exige habituellement que les contribuables versent une fraction de la pénalité générale pour sous-estimation de l'impôt à payer. Nous constatons que la politique de l'administration fiscale en matière d'annulation ou de réduction des pénalités pour sous-estimation de l'impôt à payer s'articule autour de quatre grands axes :

- L'administration fiscale n'appliquera pas cette pénalité si le contribuable a pris les mesures nécessaires pour s'assurer que le traitement fiscal réclamé est conforme à la loi fiscale et à la doctrine de la réalité économique selon la prépondérance des probabilités, en s'appuyant sur l'avis d'un conseiller fiscal impartial.
- L'administration fiscale n'appliquera pas cette pénalité si le contribuable a divulgué sa participation dans la planification admissible à l'offre avant sa date d'émission en vertu de l'offre *Disclosure Initiative-Waiver of Penalties*.

---

<sup>50</sup> Stamer, « Global Settlement Netting 2,000 Taxpayers, \$2 Billion », annexe 1, tableau A-10, *infra* note 92.

<sup>51</sup> Le fascicule 6 « Doctrine de la réalité économique » et le fascicule 8 « Règles de divulgation » situent le contexte entourant les pénalités pour sous-estimation de l'impôt à payer et fournissent de plus amples détails sur leurs modalités d'application.

- L'administration fiscale appliquera automatiquement un taux de pénalité réduit.
- L'administration fiscale peut appliquer un taux de pénalité gradué si les contribuables ont participé à d'autres opérations déclarées audacieuses par l'administration fiscale en vertu des règles de divulgation<sup>52</sup>.

Parmi les offres les plus récentes, seule l'offre *Abusive Transaction Settlement Initiative* prévoit l'annulation des pénalités si le contribuable s'est appuyé sur une opinion impartiale d'un conseiller portant sur le degré de conformité de leur planification à la loi<sup>53</sup>. Du point de vue des contribuables, cette possibilité représente un incitatif supplémentaire pour souscrire à une offre de règlement. Elle apparaît équitable étant donné que la doctrine de la réalité économique s'applique selon les circonstances de chaque planification. Considérant que plusieurs facteurs contribuent au taux de participation des contribuables à une offre, cet incitatif pris isolément ne permet cependant pas d'assurer l'efficacité de cet outil quand on prend conscience du taux de participation mitigé pour l'offre de règlement *Abusive Transaction Settlement Initiative* tel qu'illustré par le graphique 5.2.

Une modulation du taux de pénalité applicable peut inciter les contribuables à souscrire à une offre. L'administration fiscale a adopté cette approche pour l'offre *Son-of-Boss*. Des contribuables admissibles avaient jugé bon de souscrire à l'offre face aux risques que l'administration fiscale leur impose le taux de pénalité le plus élevé, soit une pénalité pour fraude de 75 pour cent du montant d'impôt sous-estimé<sup>54</sup>. Si les contribuables souscrivaient à l'offre, les contribuables n'étaient assujettis qu'à un taux de pénalité de 10 pour cent, ou de 20 pour cent s'ils avaient réalisé une opération déclarée audacieuse aux fins des règles de divulgation en plus de la planification admissible à l'offre. Cette approche dépend cependant de l'identification au préalable par l'administration fiscale des contribuables qui ont participé à cette opération. À partir des données disponibles, nous ne sommes pas en mesure de déterminer le nombre de participants qui se sont prévalus de cette offre et qui ont versé le taux de pénalité de 10 pour cent.

---

<sup>52</sup> Voir les termes de l'offre *Son-of-Boss* dans IRS, « Terms of Son of Boss Settlement Offer », annexe 1, tableau A-05, *infra* note 80.

<sup>53</sup> Voir les termes de l'offre *Abusive Transactions Settlement Initiative*, annexe 1, tableau A-10, *infra* note 90.

<sup>54</sup> IRS, « Terms of Son of Boss Settlement Offer », annexe 1, tableau A-05, *infra* note 80.

En somme, les contribuables doivent évaluer les probabilités que les tribunaux n'appliquent pas la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer. Le cas échéant, ils pourraient opter pour la procédure d'opposition face à des offres de règlement qui ne proposent qu'une simple réduction de la pénalité<sup>55</sup>. Cependant, selon les termes des offres de règlement, les contribuables ne peuvent raisonnablement s'attendre à recevoir une offre de règlement plus favorable de l'administration fiscale par la procédure d'opposition. Ils doivent alors s'attendre à porter l'avis de cotisation en appel auprès des tribunaux et espérer que ces derniers jugent que leurs circonstances sont nettement différentes de celles décrites dans les offres de règlement et n'appliquent pas la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer.

#### ***4.4.3 Une suspension en faveur des contribuables des intérêts courus sur un montant d'impôt sous-estimé attribuable à une planification audacieuse accroît les possibilités que les contribuables souscrivent à une offre***

De façon sommaire, les contribuables doivent verser les intérêts courus sur les montants d'impôt sous-estimés à partir de la date limite prescrite par la loi pour produire leur déclaration de revenus. Cependant, dans le cas des particuliers, le calcul des intérêts à verser sur un montant d'impôt sous-estimé peut être suspendu à l'expiration du délai de 36 mois suivant cette date limite si l'administration fiscale n'a pas émis d'avis de cotisation durant ce délai. Les intérêts cessent alors de courir le jour suivant l'expiration de ce délai jusqu'au 21<sup>e</sup> jour suivant celui où l'administration fiscale émet un avis de cotisation au contribuable. Ne sont cependant pas admissibles à la suspension des intérêts, les individus qui ont sous-estimé leur impôt à payer par la mise en œuvre d'une opération audacieuse prescrite par l'administration fiscale aux fins des règles de divulgation – ils doivent verser des intérêts sur un montant d'impôt sous-estimé à partir de la date de production de la déclaration de revenus<sup>56</sup>.

---

<sup>55</sup> Récemment, dans une décision portant sur une planification présentant des similarités à l'affaire *Son-of-Boss*, le tribunal a appliqué la doctrine de la réalité économique afin de refuser les avantages fiscaux réclamés par les contribuables, mais n'a pas appliqué la pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer au motif que les contribuables pouvaient de bonne foi croire que l'obtention d'avantages fiscaux était conforme à la loi fiscale et à la doctrine de la réalité économique selon la prépondérance des probabilités, à la lumière de l'opinion de leurs conseillers fiscaux. Voir *Klamath*, *supra* note 46.

<sup>56</sup> Voir 26 U.S.C. § 6404(g), tel que modifié par *U.S. Troop Readiness, Veterans' Care, Katrina Recovery, and Iraq Accountability Appropriations Act, 2007*, Pub. L. No. 110-028, article 8242; 121 Stat. 112, à la page 200. Cette période de 36 mois s'applique à l'égard de tout avis de cotisation émis par l'administration fiscale américaine après l'expiration de la période de 6 mois débutant le jour de l'entrée en vigueur de cette loi. Lors de l'adoption de cette mesure en 2004, la période de suspension débutait à l'expiration du délai de 18 mois et prenait fin 21 jours suivant la date où l'administration fiscale américaine avait émis un avis de cotisation à l'individu.

Afin de favoriser la conclusion de règlements avec les contribuables, l'administration fiscale américaine peut offrir la possibilité, tant aux particuliers qu'aux entreprises admissibles à une offre, de suspendre les intérêts courus sur un montant d'impôt sous-estimé s'ils y souscrivent. Cette possibilité fut offerte aux fins de l'offre *Abusive Transaction Settlement Initiative*. Puisque plusieurs facteurs contribuent au taux de participation des contribuables à une offre de règlement, nous ne croyons cependant pas que cette possibilité prise isolément assure un taux élevé de participation des contribuables à une offre de règlement, particulièrement à la lumière du taux de participation relativement faible des contribuables à cette offre. Pour cette offre :

- Le calcul des intérêts à verser par un particulier admissible à l'offre était suspendu à partir de l'expiration du délai de 18 mois suivant la date limite prescrite pour la production de la déclaration de revenus, si l'administration fiscale ne lui avait toujours pas émis d'avis de cotisation<sup>57</sup>.
- Les individus ayant décidé de s'opposer à un avis de cotisation par la procédure habituelle devront verser des intérêts à compter de la date de la production de la déclaration de revenus, puisque l'administration fiscale ne posséderait pas à ce stade le pouvoir de suspendre les intérêts<sup>58</sup>.

#### ***4.4.4 Les contribuables ayant réalisé une planification généralisable où le seul objet est l'obtention d'un avantage fiscal sont davantage susceptibles de souscrire à une offre de règlement***

À notre avis, les contribuables qui réalisent une planification généralisable élaborée et mise en œuvre par des conseillers fiscaux assimilables à des promoteurs doivent alors prêter une attention particulière aux offres de règlement. Généralement, une planification généralisable peut s'appliquer à tout contribuable sans égard à sa situation et vise uniquement à générer un avantage fiscal. Dans un tel cas, les contribuables pourraient difficilement alléguer que la planification réalisée diffère de celle décrite par l'administration fiscale dans une offre de règlement.

Dans le cadre d'offres publiques et ciblées, un nombre important de contribuables non identifiés par l'administration fiscale au moment de leur émission se sont prévalus des offres *Son-of-Boss* et § 302/318 *Basis Shifting* comparativement aux offres *COLI* et *Executive Stock Option*. Ce résultat pourrait notamment s'expliquer par le fait qu'un plus grand nombre de contribuables

---

<sup>57</sup> Voir *Gulf Opportunity Zone Act of 2005*, Pub. L. No. 109-135, article 403; 119 Stat. 2577, à la page 2608.

<sup>58</sup> Voir David B. Robison, « Appeals' Role in Tax Shelter Settlement: Independence Affirmed » (2006) 58:2 *Tax Executive* 94 [Robison, « Independence of Appeals' Role in Settling Tax Shelter »].

aient réalisé les planifications admissibles aux offres §302/318 *Basis Shifting* et *Son-of-Boss* en raison des activités de sollicitation des conseillers fiscaux<sup>59</sup>.

#### **4.5 Les risques d’être éventuellement identifiés par l’administration fiscale par le biais des règles de divulgation peut inciter des contribuables audacieux à souscrire à une offre de règlement**

Le risque pour les contribuables d’être l’objet d’une vérification par l’administration fiscale par le biais des règles de divulgation ou d’autres offres de règlement et de voir les tribunaux appliquer la doctrine de la réalité économique peut les inciter à souscrire à une offre. Dans le cas de l’offre *Son-of-Boss*, un tel risque a pu amener les contribuables à y souscrire puisque ses modalités n’étaient pas aussi souples que pour l’offre *302/318 Basis Shifting* : les contribuables devaient concéder la totalité de leurs avantages fiscaux et devaient payer une fraction de la pénalité pour sous-estimation de l’impôt à payer.

#### **4.6 L’apparence de partialité de l’administration fiscale dans la gestion des de règlement peut miner l’efficacité de cet outil à long terme**

Pour assurer l’intégrité des offres de règlement, l’administration fiscale doit déterminer de manière équitable si les opérations admissibles s’assimilent à de l’évitement abusif. De manière générale, la déclaration de revenus d’un contribuable qui a mis en œuvre une opération audacieuse fait l’objet d’une analyse par les vérificateurs qui émettent un avis de cotisation au contribuable. Par la suite, le contribuable peut formuler un avis d’opposition à la division des appels de l’administration fiscale qui confirmera ou modifiera le montant d’impôt déterminé par les vérificateurs. Contrairement aux vérificateurs, la division des appels peut émettre des offres de règlement aux contribuables en fonction des risques que les tribunaux rendent une décision en faveur de ceux-ci<sup>60</sup>.

Les conseillers fiscaux ont exprimé des préoccupations face à la partialité de la division des oppositions dans le cadre des offres de règlement puisque cette division participe à l’élaboration

---

<sup>59</sup> Voir annexe 1, tableau A-05 : IRS, « IRS Offers Son of Boss Settlement » et IRS, « Son of Boss Settlement Initiative », *infra* note 80.

<sup>60</sup> Voir IRS, *Initiatives to Resolve Disputes*, *supra* note 2.

des termes des offres de règlement que les vérificateurs doivent appliquer. Ils sont d'avis que sa fonction dans ce processus porte atteinte au principe d'indépendance entre les vérificateurs et la division des appels au sein de l'administration fiscale.

Selon l'administration fiscale, les offres de règlement sont formulées en fonction de caractéristiques généralement présentes chez l'ensemble des contribuables qui ont mis en œuvre une planification donnée et présentent des modalités aussi avantageuses que celles qu'ils pourraient obtenir par le biais de la procédure d'opposition. À son avis, les contribuables ont toujours la possibilité de conclure un règlement dans le cadre d'une procédure d'opposition en des termes plus favorables que ceux proposés par l'offre de règlement. Cependant, les termes de certaines offres de règlement donnaient l'impression que les contribuables ne pourraient d'aucune façon conclure une entente avec l'administration fiscale en des termes plus équitables selon leurs circonstances s'ils ne souscrivaient pas à une offre de règlement à laquelle ils étaient admissibles. L'administration fiscale s'assurera de clarifier les situations qui minent l'apparence d'impartialité de la division des oppositions<sup>61</sup>.

En raison de l'ampleur des enjeux d'une planification donnée, l'administration fiscale pourrait émettre une offre de règlement avant que la division des appels puisse analyser tous les aspects de l'opération visée par l'offre. Les conseillers fiscaux ont exprimé des préoccupations à l'égard d'une offre de règlement coercitive qui ne permettrait pas aux contribuables non participants de recourir à la procédure d'opposition. Les contribuables non participants devraient alors porter l'avis de cotisation de l'administration fiscale en appel devant les tribunaux. L'administration fiscale a préconisé cette approche dans le cas de l'offre *Son-of-Boss*<sup>62</sup>, mais a déclaré que la division des appels devra dorénavant compléter son analyse d'une planification avant d'émettre une offre de règlement<sup>63</sup>. L'implication de la division des appels dans le cadre des offres de règlement soulève néanmoins d'autres préoccupations quant à son manque d'impartialité par rapport aux vérificateurs<sup>64</sup>.

---

<sup>61</sup> Voir É.-U., Treasury Inspector General for Tax Administration, *The Overall Independence of the Office of Appeals Appears to be Sufficient* (2005-10-141) Washington, D.C., septembre 2005 [TIGTA, *Office of Appeals*], aux pages 16-18, en ligne: site TIGTA <<http://www.treas.gov/tigta/auditreports/2005reports/200510141fr.pdf>>. Voir aussi Robison, « Independence of Appeals' Role in Settling Tax Shelter », *supra* note 58.

<sup>62</sup> *Supra* note 35.

<sup>63</sup> Voir TIGTA, *Office of Appeals*, *supra* note 61.

<sup>64</sup> Voir Dustin Stamper, « Appeals Chief Addresses Appeals' Independence – Again » (1<sup>er</sup> octobre 2007), 2007 TNT 190-9. Voir aussi American Bar Association (Section of Taxation), *Survey Report on Independence of IRS*

Les conseillers fiscaux ont exprimé leur préoccupation quant à un usage inéquitable de cet outil par l'administration fiscale pour exercer une pression sur les contribuables afin qu'ils souscrivent à une offre de règlement en des termes qui pourraient leur être défavorables.

Au-delà de l'apparence de partialité de l'administration fiscale, les contribuables souscriront à une offre de règlement selon la possibilité que la doctrine de la réalité économique s'applique et qu'ils doivent payer une pénalité et verser des intérêts, particulièrement lorsque les montants en litige sont élevés pour les deux parties. Dans le cas de l'offre *Executive Stock Option Initiative*, l'administration fiscale a évalué à 400 millions de dollars américains le montant d'impôt sur le revenu sous-estimé par les contribuables non participants<sup>65</sup>.

---

*Appeals*, 11 août 2007, à la page 7, en ligne : site ABA <<http://www.abanet.org/tax/irs/survey/appealssurvey07.pdf>>. Selon un sondage réalisé par le ABA auprès de ses membres, l'association constate qu'approximativement 73 pour cent des répondants sont d'avis que la division des appels exerce ses fonctions de manière équitable. Face à l'implication de cette division dans les offres de règlement, la moitié des répondants ne pouvaient formuler une opinion sur ce sujet, mais 80 pour cent des autres répondants furent d'avis que cette implication minait son impartialité.

<sup>65</sup> Voir IRS, *Response for ESO and Son of Boss*, *supra* note 40.

## Conclusion

En raison de la nature générale des données publiées par l'administration fiscale américaine relativement aux offres de règlement, la Chaire ne peut tirer de conclusion définitive sur son utilisation de cet outil. Les renseignements supplémentaires que l'administration fiscale américaine fournira pour donner suite au rapport déposé en mars 2006 quant à l'offre de règlement *Son-of-Boss* permettront de dégager une image plus complète de la gestion des risques de l'administration fiscale et des contribuables en matière de planifications fiscales audacieuses par le biais de cet outil<sup>66</sup>. Nous pouvons néanmoins dégager des constats préliminaires quant aux modalités et à l'application de cet outil par l'administration fiscale américaine. Selon la Chaire, d'autres administrations fiscales dont celle du Canada pourraient s'appuyer sur ces constats afin d'élaborer une approche équitable en matière de résolution des différends.

En vertu d'offres de règlement, l'administration fiscale américaine peut récupérer des recettes fiscales autrement irrécupérables en raison de l'impossibilité d'identifier tous les contribuables qui ont mis en œuvre une opération fiscale audacieuse et les limites des règles antiévitement, de la doctrine de la réalité économique et des autres outils administratifs<sup>67</sup>.

L'administration fiscale américaine préconise une approche cohérente en matière de planifications audacieuses. Nous observons qu'elle concentre ses activités à l'égard des opérations déclarées audacieuses en vertu des règles de divulgation. Elle oriente donc ses activités sur ces opérations présentant les risques d'évitement les plus élevés qui lui sont connus et utilise une panoplie d'outils pour les cibler.

---

<sup>66</sup> L'administration fiscale américaine a annoncé une consultation publique afin de recueillir des commentaires sur cette offre de règlement. La période de consultation s'est échelonnée du 13 juillet 2007 au 11 septembre 2007 : voir É.-U., Department of Treasury, *Proposed Collection; Comment Request for Announcement 2004-46*, 72 F.R. 38656 (13 juillet 2007).

<sup>67</sup> La Cour a jugé qu'une modification rétroactive d'un règlement applicable à la planification *Son-of-Boss*, ne pouvait s'appliquer puisque le contribuable avait mis en place la planification avant le moment où l'administration fiscale avait effectivement modifié le règlement. Voir *Klamath Strategic Inv. Fund, LLC v. United States*, 2006 U.S. Dist. LEXIS 53949; No. 5:04-CV-278 (TJW) (E.D. Texas).



Parallèlement aux règles de divulgation, une offre générale et publique permet à l'administration fiscale américaine d'identifier des contribuables et des planifications audacieuses qui lui sont inconnus. L'efficacité d'une telle offre doit alors être évaluée dans son ensemble et non uniquement selon le nombre de participants y ayant souscrit ou selon les montants perçus. Paradoxalement, l'administration fiscale américaine privilégie cependant davantage l'émission d'offres de règlement privées, sans toutefois préciser les motifs l'amenant à adopter cette approche<sup>68</sup>.

À la lumière des offres de règlement de l'administration fiscale américaine, la Chaire est d'avis que l'efficacité de cet outil dépend d'un ensemble de facteurs et non uniquement d'un seul pris isolément. L'efficacité des offres de règlement dépend des risques de détection, du montant d'impôt sous-estimé que les contribuables devront verser, du taux de pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer, et du montant d'intérêts qu'ils devront verser. Une offre de règlement efficace pour l'administration fiscale américaine et équitable pour les contribuables pourrait proposer des termes qui réduisent le montant que les contribuables devraient verser globalement pour les montants d'impôt sous-estimé, les pénalités pour sous-estimation de l'impôt à payer ainsi que pour les intérêts.

Selon la Chaire, les contribuables pourraient être incités à souscrire à une offre de règlement s'il apparaît possible qu'aucune pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer ne leur soit imposée ou qu'une faible pénalité soit imposée si, entre autres, le traitement fiscal peut être considéré davantage conforme aux objets de la loi plutôt que d'y porter atteinte. Une telle possibilité pourrait rendre les offres plus équitables, particulièrement lorsque les contribuables doivent produire l'ensemble des documents pertinents relatifs à la planification qu'ils ont mise en œuvre ou lorsque qu'ils doivent divulguer leur participation dans d'autres planifications audacieuses. L'application par les tribunaux américains de la doctrine de la réalité économique à l'égard de certaines des opérations déclarées audacieuses et admissibles à une offre de règlement pourrait accroître l'intérêt de l'ensemble des intervenants envers ces offres.

La Chaire croit que l'efficacité des offres de règlements pour l'administration fiscale et les contribuables repose en grande partie sur le traitement équitable des participants par

---

<sup>68</sup> Voir Lisa M. Nadal, « IRS Official Discusses Enforcement Initiatives » (10 octobre 2006), 2006 TNT 195-6.

l'administration fiscale. Pour les contribuables, ces offres présentent l'avantage que l'administration fiscale accorde un traitement uniforme à ceux qui se trouvent dans une situation similaire. La possibilité de connaître les motifs pour lesquels l'administration fiscale conclut que des participants ont ou n'ont pas mis en œuvre une opération d'évitement abusif dans chacune des offres apporterait un éclairage supplémentaire sur l'utilisation de cet outil par l'administration fiscale. Une procédure d'arbitrage serait conforme au principe d'équité dans l'application de la loi fiscale. Afin d'assurer l'intégrité de cet outil, l'administration fiscale doit offrir un traitement équitable et impartial aux contribuables qui, à leur avis, ont mis en œuvre une opération de façon différente à celle décrite dans une offre de règlement et qui, pour ces motifs, désirent résoudre leur litige par la procédure d'opposition.

## Annexe 1

### Sommaire des offres de règlement

TABLEAU A-01  
 DISCLOSURE INITIATIVE FOR CERTAIN TRANSACTIONS RESULTING IN WAIVER OF CERTAIN PENALTIES<sup>69</sup>

<b>PÉRIODE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 21 décembre 2001 au 23 avril 2002.</li> </ul>
<b>DESCRIPTION</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Offre émise à l'ensemble des contribuables qui ont mis en œuvre une opération qui pourrait s'assimiler à de l'évitement fiscal et qui sont susceptibles d'être assujettis à une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer.</li> <li>▪ Y était admissible toute opération sauf dans les cas suivants :                     <ul style="list-style-type: none"> <li>- une opération n'ayant pas été réellement mise en œuvre par le contribuable;</li> <li>- une dissimulation frauduleuse par le contribuable d'un montant à être inclus son revenu;</li> <li>- une dissimulation par le contribuable de son intérêt dans un compte bancaire dans un pays étranger;</li> <li>- une dissimulation par le contribuable de la disposition d'un bien en faveur d'une fiducie étrangère ou d'une attribution de biens faite par cette fiducie;</li> <li>- une déduction dans le calcul du revenu d'entreprise d'un montant assimilable à une dépense de nature personnelle.</li> </ul> </li> </ul>
<b>IMPÔT</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Selon l'analyse du dossier.</li> </ul>
<b>INTÉRÊT</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 100 pour cent.</li> </ul>
<b>PÉNALITÉ POUR SOUS-ESTIMATION</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Aucune, si la sous-estimation de l'impôt à payer découle notamment d'une négligence, d'une sous-estimation importante de l'impôt à payer ou d'une sous-évaluation importante d'un bien ou d'un service (sauf en matière de prix de transfert).</li> </ul>
<b>PROCÉDURE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Le contribuable doit signifier à l'administration fiscale son intention de se prévaloir de l'offre et produire les renseignements et les documents prescrits, dont les opinions fiscales et l'identité des promoteurs et, à sa connaissance, des conseillers fiscaux qui lui ont prêté une assistance directe ou indirecte dans la mise en œuvre de l'opération.</li> </ul>
<b>NOMBRE DE PARTICIPANTS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 1212 contribuables ont divulgué 1690 opérations<sup>70</sup>.</li> </ul>
<b>MONTANTS PERÇUS PAR IRS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Aucune donnée publiée, mais la valeur des déductions et pertes réclamées avait été estimée à 30 milliards de dollars.</li> </ul>
<b>DÉCISION DES TRIBUNAUX</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Non-disponible.</li> </ul>

<sup>69</sup> É.-U., Internal Revenue Service, Announcement 2002-2, « Disclosure Initiative for Certain Transactions Resulting in Waiver of Certain Penalties Under § 6662 of the Internal Revenue Code » (21 décembre 2001), 2002-2 I.R.B. 304 (14 janvier 2002) [IRS, « 2002 Disclosure Initiative for Certain Transactions »], en ligne : site IRS <<http://www.irs.gov/pub/irs-irbs/irb02-02.pdf>>.

<sup>70</sup> Selon les renseignements publiés par le IRS sur son site internet (consulté le 6 février 2007).

**TABLEAU A-02**  
**CORPORATE LIFE OWNED INSURANCE (COLI)<sup>71</sup>**

<b>PÉRIODE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Offre émise en août 2001 comportant un délai de grâce accordé aux contribuables admissibles à l'offre pour une période de 45 jours à partir du 4 novembre 2002.</li> </ul>
<b>DESCRIPTION</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Offre émise aux contribuables qui ont participé à une opération déclarée audacieuse par l'administration fiscale en vertu des règles de divulgation.</li> <li>▪ De façon sommaire, cette opération visait à permettre aux employeurs de déduire dans le calcul de leur revenu les intérêts versés sur un prêt utilisé afin d'investir dans une police d'assurance-vie à l'égard de leurs employés, alors que l'accroissement de la valeur de la police et les prestations au décès sont non imposables.</li> </ul>
<b>IMPÔT</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Calculé sur 80 pour cent de la valeur des intérêts déduits.</li> </ul>
<b>INTÉRÊT</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 100 pour cent.</li> </ul>
<b>PÉNALITÉ POUR SOUS-ESTIMATION</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Aucune, si l'opération a été divulguée en vertu de l'offre de règlement.</li> </ul>
<b>NOMBRE DE PARTICIPANTS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ En date du 25 février 2003, 35 des 40 contribuables admissibles qui n'avaient pas souscrit à l'offre en date du 4 novembre 2002 y ont souscrit avant son expiration<sup>72</sup>.</li> </ul>
<b>MONTANTS PERÇUS PAR IRS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Non-disponible.</li> <li>▪ L'offre permettait potentiellement à l'administration fiscale de recueillir 200 millions de dollars en impôt selon les estimations fournies en mai 2003<sup>73</sup>.</li> </ul>
<b>DÉCISION DES TRIBUNAUX</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Trois décisions en faveur de l'administration fiscale : <ul style="list-style-type: none"> <li>– <i>Winn-Dixie Stores, Inc. v. Commissioner</i>, 113 T.C. 254 (1999), maintenue en appel par 254 F.3d 1313 (11<sup>e</sup> Cir. 2001), cert. refusé, 122 S.Ct. 1537 (2002).</li> <li>– <i>IRS v. CM Holdings, Inc.</i>, 254 B.R. 578 (D. Del. 2000), maintenue en appel par 301 F.3d 96 (3<sup>e</sup> Cir. 2002), appel déposé le 27 septembre 2002.</li> <li>– <i>American Electric Power v. United States</i>, 136 F. Supp. 2d 762 (S.D. Ohio 2001), décision portée en appel le 20 avril 2001, No.01-3495 (6<sup>e</sup> Cir. 2001).</li> </ul> </li> <li>▪ Dans ces trois décisions, les tribunaux n'ont pas accordé aux contribuables la déduction de montants versés à titre d'intérêts. Les tribunaux ont appliqué la doctrine de la réalité économique. Dans <i>CM Holdings</i>, les tribunaux ont confirmé l'application d'une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer.</li> </ul>

<sup>71</sup> É.-U., Internal Revenue Service, Announcement 2002-96, « Termination of Appeals Settlement Initiative for Corporate-Owned Life Insurance (COLI) Cases » (4 novembre 2002) [IRS, « Termination of COLI Initiative », en ligne : site IRS <[http://www.irs.gov/pub/irs-utl/ann\\_2002-96\\_coli\\_-\\_10-04-02.pdf](http://www.irs.gov/pub/irs-utl/ann_2002-96_coli_-_10-04-02.pdf)>; IR-2002-105, « IRS Offers Tax Shelter Settlements for Limited Times » (4 novembre 2002) [IRS, « Limited Settlement Offer », en ligne : site IRS <<http://www.irs.gov/pub/irs-news/ir02-105.pdf>>]. Voir aussi Mark A. Luscombe, "How Significant is IRS COLI Loss in Dow Chemical" (2003) 81:6 *Taxes* 3.

<sup>72</sup> Voir les renseignements fournis par B. John Williams, Jr, *Chief Counsel, Internal Revenue Service*, lors d'une allocution prononcée le 25 février 2003 devant le *Chicago Bar Association (Federal Taxation Committee)* et intitulée *Resolving Tax Shelters: By Settlement or Litigation* [Williams (IRS Chief Counsel), *Settlement or Litigation*]. Transcription disponible en ligne : site IRS <<http://www.irs.gov/pub/irs-utl/shelters-feb25.pdf>>.

<sup>73</sup> Brostek, *Abusive Tax Shelters*, *supra* note 43 aux pages 18-19.

**TABLEAU A-03**  
**SECTION 302/318 BASIS SHIFTING TRANSACTIONS<sup>74</sup>**

<b>PÉRIODE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>4 octobre 2002 au 3 décembre 2002.</li> </ul>
<b>DESCRIPTION</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Offre émise aux contribuables qui ont participé à une opération déclarée audacieuse par l'administration fiscale en vertu des règles de divulgation.</li> <li>De façon sommaire, cette opération visait à accroître le prix de base rajusté d'actions détenues par un contribuable qui, après avoir disposé de ses actions, réclamait une perte en capital dans le calcul de son revenu.</li> </ul>
<b>IMPÔT</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Les participants devaient verser un montant au titre d'impôt sur le revenu calculé selon un prix de base rajusté correspondant à 80 pour cent du prix de base calculé par le contribuable.</li> <li>Les participants pouvaient déduire, à titre de perte en capital, 20 pour cent des frais de transaction tels que déterminés en vertu de l'offre et qu'ils ont versé afin de mettre en œuvre l'opération.</li> </ul>
<b>INTÉRÊT</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>100 pour cent.</li> </ul>
<b>PÉNALITÉ POUR SOUS-ESTIMATION</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>L'administration fiscale n'imposera aucune pénalité si le contribuable a divulgué sa participation dans l'opération visée par cette offre en vertu de l'offre « Disclosure Initiative for Certain Transactions Resulting in Waiver of Certain Penalties ».</li> <li>Autrement, l'administration fiscale imposera une pénalité pour sous-estimation de l'impôt à payer selon les circonstances de chacun des contribuables qui désirent se prévaloir de l'offre, en prenant en considération le fait que le contribuable a autrement et volontairement divulgué sa participation à une opération admissible à l'offre.</li> </ul>
<b>PROCÉDURE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Le contribuable devait signifier par écrit à l'administration fiscale son intention de souscrire à l'offre de règlement au plus tard le 3 décembre 2002.</li> </ul>
<b>NOMBRE DE PARTICIPANTS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>En date du 21 octobre 2003, plus de 90 pour cent des contribuables admissibles avaient souscrit à l'offre<sup>75</sup>.</li> </ul>
<b>MONTANTS PERÇUS PAR IRS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Non-disponible.</li> <li>L'offre §302/318 <i>Basis Shifting</i> permettait potentiellement à l'administration fiscale de recueillir 600 millions de dollars en impôt selon les estimations fournies en mai 2003<sup>76</sup>.</li> </ul>
<b>DÉCISION DES TRIBUNAUX</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Non-disponible.</li> </ul>

<sup>74</sup> É.-U., Internal Revenue Service, Announcement 2002-97, « Settlement Initiative for Section 302/318 Basis-Shifting Transactions » (4 octobre 2002) [IRS, « Basis Shifting Transactions Settlement »], en ligne : site IRS <<http://www.irs.gov/businesses/corporations/article/0..id=107841.00.html>>.

<sup>75</sup> Mark W. Everson, (Commissioner of Internal Revenue Service), témoignage déposé lors d'une audience du Sénat américain sous le thème *Tax Shelters: Who's Buying, Who's Selling, and What's the Government Doing About It?*, Washington, D.C., 21 octobre 2003 [Everson, *Tax Shelters*], transcription disponible en ligne: site U.S. Senate (Committee on Finance) <<http://finance.senate.gov/hearings/testimony/2003test/102103etest.pdf>>.

<sup>76</sup> Brostek, *Abusive Tax Shelters*, *supra* note 43 aux pages 18-19.

**TABLEAU A-04**  
**§ 351 CONTINGENT LIABILITY TRANSACTIONS<sup>77</sup>**

<b>PÉRIODE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 4 octobre 2002 au 2 janvier 2003.</li> </ul>
<b>DESCRIPTION</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Offre émise aux contribuables qui ont participé à une opération déclarée audacieuse par l'administration fiscale en vertu des règles de divulgation.</li> <li>▪ De façon sommaire, cette opération cherchait à accroître la valeur d'une perte en capital pour un contribuable lors de la disposition d'actions d'une société liée acquises lors d'un roulement, en contrepartie de la prise en charge par cette dernière de la gestion et du paiement de dettes éventuelles dont la valeur est incertaine au moment du transfert. Lors de ce transfert, le contribuable calcule le prix de base rajusté des actions sans prendre en considération la prise en charge de la dette par la société liée. Par la suite, le contribuable dispose des actions de la société pour une valeur nominale et réclame une perte en capital d'une valeur correspondant à la valeur actualisée de l'obligation conditionnelle. Par la suite, la société liée déduira dans le calcul de son revenu, le montant qu'elle verse pour se décharger de la dette lorsqu'elle se réalisera.</li> </ul>
<b>IMPÔT</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Calculé selon un pourcentage de la perte réclamée, allant de 50 à 90 pour cent de la perte.</li> </ul>
<b>INTÉRÊT</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 100 pour cent.</li> </ul>
<b>PÉNALITÉ POUR SOUS-ESTIMATION</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Aucune, si le contribuable consent à ne déduire que 75 pour cent de la perte réclamée.</li> <li>▪ Autrement, une pénalité pourrait s'appliquer selon les circonstances de chaque participant, déterminées par une procédure de médiation, mais aucune pénalité n'était applicable si le contribuable a divulgué la mise en œuvre de l'opération en vertu de l'offre de règlement « Disclosure Initiative- Waiver of Penalties ».</li> </ul>
<b>PROCÉDURE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Le contribuable devait produire auprès de l'administration fiscale, une demande écrite indiquant son intention de souscrire à l'offre de règlement au plus tard le 2 janvier 2003. Cette demande devait renfermer les renseignements prescrits sur les modalités de l'opération et des attributs fiscaux des contribuables y relatifs.</li> </ul>
<b>NOMBRE DE PARTICIPANTS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ En date du 21 octobre 2003, 62 des 126 participants admissibles s'étaient prévalus de l'offre<sup>78</sup>.</li> </ul>
<b>MONTANTS PERÇUS PAR IRS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Non-disponible.</li> <li>▪ L'offre pouvait potentiellement permettre à l'administration fiscale de recueillir 2,8 milliards de dollars en impôt selon les estimations fournies en mai 2003<sup>79</sup>.</li> </ul>
<b>DÉCISION DES TRIBUNAUX</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ En faveur de l'administration fiscale.</li> <li>▪ Voir <i>Coltec Indus., Inc. v. United States</i>, 454 F.3d 1340 (Fed. Cir. App. 2006).</li> </ul>

<sup>77</sup> É.-U., Internal Revenue Service, IR-2002-105, « IRS Offers Tax Shelter Settlements for Limited Times » (4 novembre 2002); Rev. Proc. 2002-67, « Settlement of Section 351 Contingent Liability Tax Shelter Cases » (28 octobre 2002) [IRS, « Settlement Offer for Section 351 Contingent Liability Case »], en ligne: site IRS <[http://www.irs.gov/pub/irs-utl/revised\\_2002-67\\_rev\\_proc\\_10-28-02.pdf](http://www.irs.gov/pub/irs-utl/revised_2002-67_rev_proc_10-28-02.pdf)>.

<sup>78</sup> Everson, *Tax Shelters*, *supra* note 75.

<sup>79</sup> Brostek, *Abusive Tax Shelters*, *supra* note 43 aux pages 18-19.

**TABLEAU A-05**  
**SON-OF-BOSS TAX SHELTER<sup>80</sup>**

<b>PÉRIODE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 5 mai 2004 au 21 juin 2004.</li> </ul>
<b>DESCRIPTION</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Offre émise aux contribuables qui ont mis en œuvre une opération déclarée audacieuse par l'administration fiscale en vertu des règles de divulgation.</li> <li>▪ Opération où les contribuables cherchent à accroître artificiellement le prix de base rajusté de leur part dans une société de personnes afin de réclamer une perte en capital lors de la disposition de cette part à une tierce partie pour une somme nominale.</li> </ul>
<b>IMPÔT</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 100 pour cent du montant d'impôt sous-estimé.</li> </ul>
<b>INTÉRÊT</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 100 pour cent.</li> </ul>
<b>PÉNALITÉ POUR SOUS-ESTIMATION</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Aucune, si le contribuable a divulgué sa participation dans une telle opération en vertu de l'offre <i>Disclosure Initiative for Certain Transactions Resulting in Waiver of Certain Penalties</i>.</li> <li>▪ Autrement : <ul style="list-style-type: none"> <li>- 10 pour cent du montant d'impôt sous-estimé si le contribuable n'a participé à aucune autre opération déclarée audacieuse.</li> <li>- 20 pour cent du montant d'impôt sous-estimé si le contribuable a participé à une autre opération déclarée audacieuse.</li> </ul> </li> </ul>
<b>PROCÉDURE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Le contribuable devait produire auprès de l'administration fiscale le formulaire <i>Form 13582, Notice of Election to Participate in Announcement 2004-46 Settlement Initiative</i> au plus tard le 21 juin 2004.</li> <li>▪ Le contribuable doit ensuite envoyer à l'administration fiscale l'entente de règlement préparée par cette dernière et verser les montants d'impôt, d'intérêts et de pénalités exigibles en vertu de l'entente.</li> </ul>
<b>NOMBRE DE PARTICIPANTS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ En date de juillet 2005, plus de 1200 contribuables parmi les 1975 contribuables identifiés au préalable se sont prévalus de cette initiative.</li> </ul>
<b>MONTANTS PERÇUS PAR IRS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ En date de juillet 2005, les montants d'impôt, d'intérêts et de pénalités perçus par l'IRS s'élèvent à 3,7 milliards de dollars<sup>81</sup>.</li> </ul>
<b>DÉCISION DES TRIBUNAUX</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Décision rendue en faveur de l'administration fiscale : voir <i>Jade Trading, LLC v. United States</i> (21 décembre 2007), No. 03-2164T (U.S Ct. Fed Clms).</li> <li>▪ Décision rendue en faveur de l'administration fiscale relativement à une opération similaire à l'opération visée par cette offre : voir <i>Klamath Strategic Investment Fund, LLC v. United States</i>, 472 F. Supp.2d 885 (E.D. Tex. 2007).</li> </ul>

<sup>80</sup> Voir É.-U., Internal Revenue Service, IR-2004-64, « IRS Offers Settlement for Son of Boss Tax Shelter » (5 mai 2004) [IRS, « IRS Offers Son of Boss Settlement »]; IRS, FS-2004-13, « Son of Boss Settlement Initiative » (5 mai 2004) [IRS, « Son of Boss Settlement Initiative »]; IRS, Announcement 2004-46, « Son of Boss Settlement Initiative » (5 mai 2004) [IRS, « Terms of Son of Boss Settlement Offer »]. Ces documents sont disponibles en ligne : site IRS <<http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=123025,00.html>>.

<sup>81</sup> É.-U., Internal Revenue Service, IR-2005-72, « Robust Response for Executive Stock Option Initiative; Son of Boss Settlement Heading \$4 Billion » (11 juillet 2005); Internal Revenue Service, IR 2004-87, « Strong Responses to Son of Boss Settlement Initiative » (1<sup>er</sup> juillet 2005) [IRS, *Response to Son of Boss*], en ligne : site IRS <<http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=124937,00.html>>.

**TABLEAU A-06**  
**EXECUTIVE STOCK OPTIONS SCHEME**<sup>82</sup>

<b>PÉRIODE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>22 février 2005 au 23 mai 2005.</li> </ul>
<b>DESCRIPTION</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Offre émise aux dirigeants d'entreprises et aux entreprises qui ont mis en œuvre une opération déclarée audacieuse par l'administration fiscale en vertu des règles de divulgation.</li> <li>Opération impliquant des entreprises et leurs dirigeants où ces derniers transfèrent des options d'achat d'actions à des entités sous contrôle familial qui, après coup, exercent les options et disposent des actions. En contrepartie, celles-ci émettaient aux dirigeants un billet dont le terme ne venait à échéance que plusieurs années suivant le transfert des options d'achat d'actions. En conséquence, les dirigeants diffèrent l'imposition sur la valeur des avantages relatifs aux options d'achat d'actions.</li> </ul>
<b>IMPÔT</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>100 pour cent du montant d'impôt sous-estimé.</li> </ul>
<b>INTÉRÊT</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>100 pour cent.</li> </ul>
<b>PÉNALITÉ POUR SOUS-ESTIMATION</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Aucune, si le dirigeant a divulgué sa participation à l'opération avant l'émission de l'offre par l'administration fiscale en vertu de l'offre <i>Disclosure Initiative-Waiver of Penalties</i>.</li> <li>Autrement, 10 pour cent du montant d'impôt sous-estimé.</li> </ul>
<b>PROCÉDURE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Le contribuable doit produire auprès de l'administration fiscale le formulaire <i>Form 13656 for Executives and Related Persons</i> au plus tard le 23 mai 2005<sup>83</sup>. Les entreprises doivent quant à elles produire le formulaire <i>Form 13657 for Corporations</i>.</li> <li>Le contribuable doit ensuite retourner à l'administration fiscale l'entente de règlement préparée par cette dernière et verser les montants d'impôt, d'intérêts et de pénalités exigibles en vertu de l'entente.</li> </ul>
<b>NOMBRE DE PARTICIPANTS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>En date de juillet 2005, l'IRS a déclaré que 80 des 124 dirigeants identifiés et 33 des 46 entreprises identifiées se sont prévalus de l'offre.</li> </ul>
<b>MONTANTS PERÇUS PAR IRS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>En date de septembre 2005, l'administration fiscale a pu percevoir 1 milliard de dollars<sup>84</sup>.</li> </ul>
<b>DÉCISION DES TRIBUNAUX</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Non-disponible.</li> </ul>

<sup>82</sup> É.-U., Internal Revenue Service, IR-2005-17, « Settlement Offer Extended for Executive Stock Option Scheme » (22 février 2005) [IRS, « Settlement Offer for Executive Stock Option Scheme »], en ligne : site IRS <<http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=135596,00.html>>; IRS, Announcement 2005-19, « Executive Stock Option Initiative » (22 février 2005), 2005-11 I.R.B. 744 (14 mars 2005) [IRS, *Executive Stock Option Initiative Terms*], section 3(d), en ligne : site IRS <<http://www.irs.gov/pub/irs-irbs/irb05-11.pdf>>.

<sup>83</sup> É.-U., Department of the Treasury (Internal Revenue Service), Form 13656, *Notice of Election by Executive and Related Person to Participate in Announcement 2005-19 Settlement Initiative* (mars 2005) [IRS, *Form 13656*], en ligne : site IRS <<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f13656.pdf>>.

<sup>84</sup> É.-U., United States Government Accountability Office, Report to the Secretary of the Treasury, *Financial Audit IRS's Fiscal Years 2005 and 2004 Financial Statements* (GAO-06-137) novembre 2005, à la page 33; É.-U., Internal Revenue Service, IR-2005-72, « Robust Response for Executive Stock Option Initiative; Son of Boss Settlement Heading \$4 Billion » (11 juillet 2005) [IRS, « Response for ESO and Son of Boss »], en ligne : site IRS <<http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=141014,00.html>>.



**TABLEAU A-07**  
**SC2<sup>85</sup>**

<b>PÉRIODE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Offre émise privément le 4 avril 2005, pour une période de 30 jours.</li> </ul>
<b>DESCRIPTION</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Dans cette planification, un détenteur d'actions d'une société dite transparente aux fins fiscales donnait ces actions à un organisme de bienfaisance exempté d'impôt. Cette donation permettait au donateur de réclamer une déduction dans le calcul de son revenu. Par la suite, les revenus provenant de la société transparente étaient assignés à celle-ci, sans toutefois lui être distribués. Cela résultait alors en un report et une réduction de l'impôt à payer sur les revenus de la société transparente.</li> <li>▪ Opération déclarée audacieuse par l'administration fiscale en vertu des règles de divulgation : Notice 2004-30, 2004-17 I.R.B. 828.</li> </ul>
<b>IMPÔT</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 100 pour cent.</li> <li>▪ 50 pour cent des frais de transaction accordés en déduction.</li> </ul>
<b>INTÉRÊT</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 100 pour cent.</li> </ul>
<b>PÉNALITÉ POUR SOUS-ESTIMATION</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 10 pour cent (au lieu de 20 pour cent).</li> <li>▪ Aucune pénalité si le contribuable avait divulgué l'opération dans le cadre de l'offre de règlement <i>Disclosure Initiative for Certain Transactions Resulting in Waiver of Certain Penalties</i>, émise dans <i>Announcement 2002-2</i>.</li> </ul>
<b>NOMBRE DE PARTICIPANTS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 15 participants se sont vu offrir cette possibilité.</li> </ul>
<b>MONTANTS PERÇUS PAR IRS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Non-disponible.</li> </ul>
<b>DÉCISION DES TRIBUNAUX</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Non-disponible.</li> </ul>

<sup>85</sup> Sheryl Stratton and Crystal Tendon, « IRS Makes Stelement Offer to SC2 Investors » (7 avril 2005), 2005 TNT 66-1.

**TABLEAU A-08**  
**PERSONAL INVESTMENT CORP (PICO)<sup>86</sup>**

<b>PÉRIODE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Non-disponible.</li> </ul>
<b>DESCRIPTION</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Opération déclarée audacieuse par l'administration fiscale en vertu des règles de divulgation.</li> <li>▪ Offre émise aux contribuables qui ont mis en œuvre une opération sur change en vertu de laquelle une <i>S Corporation</i> leur attribuait une perte sur change sans toutefois leur attribuer le gain sur change.</li> </ul>
<b>IMPÔT</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Non-disponible.</li> </ul>
<b>INTÉRÊT</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Non-disponible.</li> </ul>
<b>PÉNALITÉ POUR SOUS-ESTIMATION</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Non-disponible.</li> </ul>
<b>NOMBRE DE PARTICIPANTS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ En date de novembre 2006, 103 sur 141 actionnaires se sont prévalus de l'offre.</li> </ul>
<b>MONTANTS PERÇUS PAR IRS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ L'offre a permis à l'administration fiscale de percevoir 592 millions de dollars américains en impôt, intérêts et pénalités selon les estimations fournies en novembre 2006<sup>87</sup>.</li> </ul>
<b>DÉCISION DES TRIBUNAUX</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Non-disponible.</li> </ul>

<sup>86</sup> Offre proposée privément par l'administration fiscale américaine à des contribuables ayant mis en œuvre l'opération visée et qu'elle a identifiés : voir Lee A. Sheppard, « News Analysis: Two-Minutes to Midnight: Settle Your Tax Case » (20 février 2006), 2006 TNT 34-4 [Sheppard, « Settlement »].

<sup>87</sup> É.-U., United States Government Accountability Office, Report to the Secretary of the Treasury, *Financial Audit IRS's Fiscal Years 2006 and 2005 Financial Statements* (GAO-07-136) novembre 2006 [GAO, *IRS 2006 and 2005 Fiscal Years*], aux pages 20-21.

**TABLEAU A-09**  
**PARTNERSHIP OPTION PORTFOLIO SECURITIES (POPS)<sup>88</sup>**

<b>PÉRIODE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Non-disponible.</li> </ul>
<b>DESCRIPTION</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Opération déclarée audacieuse par l'administration fiscale en vertu des règles de divulgation.</li> <li>▪ Offre émise aux contribuables qui, de l'avis de l'administration fiscale, ont mené diverses opérations impliquant des sociétés de personnes pour tirer avantage de règles fiscales afin de réclamer une perte dans le calcul de leur revenu sans subir une perte économique.</li> </ul>
<b>IMPÔT</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 100 pour cent du montant d'impôt sous-estimé.</li> </ul>
<b>INTÉRÊT</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 100 pour cent.</li> </ul>
<b>PÉNALITÉ POUR SOUS-ESTIMATION</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 10 pour cent du montant d'impôt sous-estimé.</li> </ul>
<b>PROCÉDURE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Non-disponible.</li> </ul>
<b>NOMBRE DE PARTICIPANTS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ En date de novembre 2006, 63 sur 107 associés s'étaient prévalus de l'offre.</li> </ul>
<b>MONTANTS PERÇUS PAR IRS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ L'offre a permis à l'administration fiscale de percevoir 565 millions de dollars américains en impôts, intérêts et pénalités selon les estimations fournies en novembre 2006<sup>89</sup>.</li> </ul>
<b>DÉCISION DES TRIBUNAUX</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Non-disponible.</li> </ul>

<sup>88</sup> Offre émise privément par l'administration fiscale à des contribuables ayant mis en œuvre l'opération visée et qu'elle a identifiés : Sheppard, « Settlement », *supra* note 86.

<sup>89</sup> GAO, *IRS 2006 and 2005 Fiscal Years*, *supra* note 87 aux pages 20-21.

**TABLEAU A-10**  
**ABUSIVE TRANSACTION SETTLEMENT INITIATIVE<sup>90</sup>**

<b>PÉRIODE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 27 octobre 2005 au 23 janvier 2006</li> </ul>
<b>DESCRIPTION</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Offre visant 21 opérations.</li> <li>▪ Parmi celles-ci, 16 opérations figurent parmi les 31 opérations déclarées audacieuses par l'administration fiscale en vertu des règles de divulgation.</li> </ul>
<b>ADMISSIBILITÉ</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Offre ouverte à tous les contribuables ayant réalisé ces opérations.</li> </ul>
<b>IMPÔT</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 100 pour cent du montant d'impôt sous-estimé.</li> </ul>
<b>INTÉRÊT</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 100 pour cent.</li> </ul>
<b>PÉNALITÉ POUR SOUS-ESTIMATION</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Aucune pénalité si : <ul style="list-style-type: none"> <li>- Le contribuable a divulgué l'opération mise en œuvre dans le cadre de l'offre de règlement intitulée « Disclosure Initiative for Certain Transactions Resulting in Waiver of Certain Penalties »; ou</li> <li>- De l'avis de l'administration fiscale, le contribuable s'est fondé sur une opinion professionnelle impartiale concluant que le traitement fiscal réclamé est conforme à la loi selon la prépondérance des probabilités.</li> </ul> </li> <li>▪ 5 pour cent pour l'ensemble des opérations sauf pour un groupe de 6 opérations déclarées audacieuses.</li> <li>▪ 10 à 20 pour cent pour le groupe de 6 opérations déclarées audacieuses.</li> </ul>
<b>PROCÉDURE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Le contribuable devait produire auprès de l'administration fiscale le formulaire prescrit<sup>91</sup> ainsi que les documents prescrits au plus tard le 23 janvier 2006.</li> <li>▪ Le contribuable devait ensuite envoyer à l'administration fiscale l'entente de règlement préparée par cette dernière et verser les montants d'impôt, d'intérêts et de pénalités exigibles en vertu de l'entente.</li> </ul>
<b>NOMBRE DE PARTICIPANTS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ En date d'avril 2006, environ 2000 des 4000 participants admissibles se sont prévalus de l'offre<sup>92</sup>.</li> </ul>
<b>MONTANTS PERÇUS PAR IRS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ En date d'avril 2006, environ 2 milliards de dollars<sup>93</sup>.</li> </ul>
<b>DÉCISION DES TRIBUNAUX</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Non-disponible.</li> </ul>

<sup>90</sup> É.-U., Internal Revenue Service, IR-2005-129, « IRS Launches Abusive Transaction Settlement Initiative » (27 octobre 2005) [IRS, « Abusive Transaction Settlement Initiative »]; FS-2005-17, « IRS Settlement Initiative » (octobre 2005) [IRS, « Fact Sheet on Abusive Transaction Settlement »]; Announcement 2005-80, « Settlement Initiative » (octobre 2005) [IRS, « Terms of Abusive Transaction Settlement »]. Ces documents sont disponibles en ligne : site IRS <<http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=150072,00.html>>.

<sup>91</sup> É.-U., Department of the Treasury (Internal Revenue Service), Form 13750, *Election to Participate in Announcement 2005-80 Settlement Initiative* (octobre 2005) [IRS, *Form 13750*], en ligne : site IRS <<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f13750.pdf>>.

<sup>92</sup> Dustin Stamper, « Global Settlement Offer May Net 2,000 Taxpayers, \$2 Billion, Everson Says » (28 mars 2006), 2006 TNT 59-1 [Stamper, « Global Settlement Netting 2,000 Taxpayers, \$2 Billion »].

<sup>93</sup> *Ibid.*

**TABLEAU A-11**  
**LILLO/SILO SETTLEMENT INITIATIVE<sup>94</sup>**

<b>PÉRIODE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 7 août 2008 au 6 septembre 2008, période subséquemment prolongée de 30 jours<sup>95</sup>.</li> </ul>
<b>DESCRIPTION</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Offre visant les opérations communément appelées <i>Sale-in, Lease Out (SILO) and Lease-in, Lease-out (LILLO)</i>.</li> <li>▪ Les opérations de type LILLO avaient été initialement déclarées audacieuses par l'administration fiscale américaine aux fins des règles de divulgation le 28 février 2000 (voir également une déclaration subséquente publiée le 4 novembre 2002.)<sup>96</sup></li> <li>▪ Les opérations de type SILO avaient été déclarées audacieuses par l'administration fiscale américaine aux fins des règles de divulgation le 11 février 2005<sup>97</sup>.</li> </ul>
<b>ADMISSIBILITÉ</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Au moins 45 entreprises, dont des institutions financières et bancaires.</li> </ul>
<b>IMPÔT</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Les contribuables ne devaient déduire que 20 pour cent des montants d'intérêts réclamés, des montants de loyers versés et des coûts transactionnels réclamés jusqu'en 2007.</li> <li>▪ Les contribuables devaient inclure dans le calcul de leur revenu, 80 pour cent de la prime d'émission (<i>original issue discount</i>) pour toutes les années d'imposition jusqu'à 2007, même si les avantages fiscaux sont différés en 2008.</li> <li>▪ Le IRS ne prendra pas en considération 80 pour cent de tout revenu de loyers déclarés par les participants pour toutes les années d'imposition jusqu'à 2007.</li> <li>▪ Les participants doivent démanteler leurs opérations. Ils pourront inclure dans leur calcul de leur revenu à titre de revenu, le gain réalisé lors du démantèlement de leurs opérations. Cependant, les participants qui démantèleront leurs opérations après 2008 sont assujettis à des règles particulières.</li> </ul>
<b>INTÉRÊT</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 100 pour cent.</li> </ul>
<b>PÉNALITÉ POUR SOUS-ESTIMATION</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ À déterminer.</li> </ul>
<b>PROCÉDURE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Les contribuables devaient fournir les renseignements et documents exigés dans la lettre provenant de l'administration fiscale américaine dans le délai imparti, dont ceux faisant l'objet des annexes 1 et 2 de la lettre<sup>98</sup>.</li> </ul>
<b>NOMBRE DE PARTICIPANTS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Plus du tiers des 45 participants identifiés par l'administration fiscale américaine ont souscrit à l'offre de règlement<sup>99</sup>.</li> <li>▪ Des vérifications administratives et des litiges concernant plusieurs centaines d'opérations n'avaient pas encore été complétés lorsque l'offre avait été proposée.</li> </ul>
<b>MONTANTS PERÇUS PAR IRS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ À déterminer.</li> </ul>
<b>DÉCISION DES</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Le gouvernement a eu gain de cause dans les tris premiers litiges impliquant des opérations</li> </ul>

<sup>94</sup> É.-U., Internal Revenue Service, « IRS Commissioner's Remarks Regarding LILLO/SILO Settlement Initiative » (6 août 2008), en ligne: site IRS <<http://www.irs.gov/businesses/article/0,,id=185874,00.html>>. É.-U., Internal Revenue Service, « LILLO/SILO Initiative Frequently Asked Questions », en ligne: site IRS <<http://www.irs.gov/businesses/article/0,,id=186294,00.html>>. Voir aussi Jeremiah Coder, « IRS Launches Settlement Initiative for Corporate Tax Shelters » (7 août 2008), 2008 TNT 153-1.

<sup>95</sup> Jeremiah Coder, « IRS Extends Corporate Tax Shelter Settlement Offer by 30 Days » (25 août 2008), 2008 TNT 165-1.

<sup>96</sup> É.-U., Internal Revenue Service, Rev. Rul. 2002-69, « Lease-In, Lease-Out or LILLO Transactions » (4 novembre 2002), en ligne : site IRS <<http://www.irs.gov/businesses/corporations/article/0,,id=120633,00.html>>.

<sup>97</sup> É.-U., Department of the Treasury, « Treasury Press Release on Abusive SILO Arrangements » (11 février 2005), en ligne : site IRS <<http://www.irs.gov/businesses/article/0,,id=152456,00.html>>; Internal Revenue Service, Notice 2005-13, « Tax-Exempt Leasing Involving Defeasance » (11 février 2005), en ligne : site IRS <<http://www.irs.gov/businesses/article/0,,id=135286,00.html>>.

<sup>98</sup> É.-U., Department of the Treasury (Internal Revenue Service), Letter 4395, *Resolutions of Lease-In/Lease-Out Transactions (7-2008)* : voir « IRS Releases Sample Letters for LILLO, SILO Settlements » (6 août 2008), 2008 TNT 153-15.

<sup>99</sup> É.-U., Internal Revenue Service, IR-2008-121, « IRS Sees Strong Response to LILLO/SILO Settlement Offer » (21 octobre 2008), en ligne : site IRS <<http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=187951,00.html>>.

Des réponses efficaces aux planifications fiscales agressives

Leçons à retenir des autres juridictions

Fascicule 9 : États-Unis – Offres de règlement

TRIBUNAUX	LILO et SILO : voir <i>BB&amp;T Corp. v. United States</i> , No. 07-1177 (4th Cir. Apr. 29, 2008), <i>AWG Leasing Trust v. United States</i> , No. 1:07-cv-00857-JG (N.D. Ohio May 28, 2008),; <i>Fifth Third Bancorp v. United States</i> , No. 1:05-CV-350 (S.D. Ohio Apr. 17, 2008).
-----------	---

## Bibliographie

### Législation et réglementation

#### Lois des États-Unis

*U.S. Troop Readiness, Veterans' Care, Katrina Recovery, and Iraq Accountability Appropriations Act, 2007*, Pub. L. No. 110-028.

*Gulf Opportunity Zone Act of 2005*, Pub. L. No. 109-135.

Internal Revenue Code, 26 U.S.C.

Internal Revenue Code Regulations, 26 C.F.R.

#### Formulaire

É.-U., Department of the Treasury (Internal Revenue Service). Form 13750, *Election to Participate in Announcement 2005-80 Settlement Initiative* (octobre 2005).

É.-U., Department of the Treasury (Internal Revenue Service). Form 13656, *Notice of Election by Executive and Related Person to Participate in Announcement 2005-19 Settlement Initiative* (mars 2005).

É.-U., Department of the Treasury (Internal Revenue Service). Letter 4395, *Resolutions of Lease-In/Lease-Out Transactions* (7-2008).

### Jurisprudence

*Bakersfield Energy Partners, LP v. Commissioner of Internal Revenue Service*, 128 T.C. 17 (14 juin 2007).

*Brandon Ridge Partners v. United States* (30 juillet 2007), No. 8:06-cv-01340-T-24MAP (D. Tampa).

*Grapevine Imports, Ltd v. United States* (17 juillet 2007), No. 05-296T (Ct. Fed. Clms).

*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 Strategic Inv. Fund, LLC v. United States*, 2006 U.S. Dist. LEXIS 53949.

*RJT Investments X LLC v. United States* (6 juin 2006), 011769-05 (T.C.), confirmée en appel par la Cour d'appel du 8<sup>e</sup> Circuit le 30 août 2007.

## **Doctrine**

### **Publications gouvernementales**

É.-U., United States Government Accountability Office. Report to the Secretary of the Treasury, *Financial Audit IRS's Fiscal Years 2006 and 2005 Financial Statements* (GAO-07-136) novembre 2006.

É.-U., United States Government Accountability Office, Report to the Secretary of the Treasury, *Financial Audit IRS's Fiscal Years 2005 and 2004 Financial Statements* (GAO-06-137) novembre 2005.

É.-U., Department of Treasury. *Proposed Collection; Comment Request for Announcement 2004-46*, 72 F.R. 38656 (13 juillet 2007).

É.-U., Department of the Treasury, « Treasury Press Release on Abusive SILO Arrangements » (11 février 2005).

É.-U., Internal Revenue Service. « IRS Commissioner's Remarks Regarding LILO/SILO Settlement Initiative » (6 août 2008).

É.-U., Internal Revenue Service. Announcement 2005-80, « Settlement Initiative » (octobre 2005).

É.-U., Internal Revenue Service. Announcement 2005-19, « Executive Stock Option Initiative » (22 février 2005), 2005-11 I.R.B. 744 (14 mars 2005).

É.-U., Internal Revenue Service. Announcement 2004-46, « Son of Boss Settlement Initiative » (5 mai 2004).

É.-U., Internal Revenue Service. Announcement 2002-97, « Settlement Initiative for Section 302-318 Basis-Shifting Transactions » (4 octobre 2002).

É.-U., Internal Revenue Service. Announcement 2002-96, « Termination of Appeals Settlement Initiative for Corporate-Owned Life Insurance (COLI) Cases » (4 novembre 2002).

É.-U., Internal Revenue Service, Announcement 2002-2, « Disclosure Initiative for Certain Transactions Resulting in Waiver of Certain Penalties Under § 6662 of the Internal Revenue Code » (21 décembre 2001), 2002-2 I.R.B. 304 (14 janvier 2002).

É.-U., Internal Revenue Service. FS-2005-17, « IRS Settlement Initiative » (octobre 2005).

É.-U., Internal Revenue Service. FS-2004-13, « Son of Boss Settlement Initiative » (5 mai 2004).

É.-U., Internal Revenue Service. IR-2008-121, « IRS Sees Strong Response to LILO/SILO Settlement Offer » (21 octobre 2008).

É.-U., Internal Revenue Service. IR-2005-129, « IRS Launches Abusive Transaction Settlement Initiative » (27 octobre 2005).

É.-U., Internal Revenue Service. IR-2005-72, « Robust Response for Executive Stock Option Initiative; Son of Boss Settlement Heading \$4 Billion » (11 juillet 2005).



É.-U., Internal Revenue Service. IR-2005-17, « Settlement Offer Extended for Executive Stock Option Scheme » (22 février 2005).

É.-U., Internal Revenue Service. IR-2004-87, « Strong Responses to « Son of Boss » Settlement Initiative » (1<sup>er</sup> juillet 2005).

É.-U., Internal Revenue Service. IR-2004-64, « IRS Offers Settlement for Son of Boss Tax Shelter » (5 mai 2004).

É.-U., Internal Revenue Service. IR-2002-105, « IRS Offers Tax Shelter Settlements for Limited Times » (4 novembre 2002).

É.-U., Internal Revenue Service. Notice 2005-13, « Tax-Exempt Leasing Involving Defeasance » (11 février 2005).

É.-U., Internal Revenue Service. Rev. Proc. 2002-67 « Settlement of Section 351 Contingent Liability Tax Shelter Cases » (28 octobre 2002).

É.-U., Internal Revenue Service. Rev. Rul. 2002-69, « Lease-In, Lease-Out or LILO Transactions » (4 novembre 2002).

É.-U. Internal Revenue Service. Report to the Chairman, Subcommittee on Oversight, Committee on Ways and Means, House of Representatives, *IRS Initiatives to Resolve Disputes over Tax Liabilities* (GAO/GGD-97-71), Washington D.C., United States Government Printing Office, mai 1997.

É.-U., Treasury Inspector General for Tax Administration. *The Settlement Initiative for Investors in a Variety of Bond and Option Sales Strategies Was Successful and Surfaced Possible Next Steps for Curtailing Abusive Tax Shelters* (2006-30-065) Washington, D.C., United States Government Printing Office, mars 2006.

É.-U., Treasury Inspector General for Tax Administration. *The Overall Independence of the Office of Appeals Appears to be Sufficient* (2005-10-141) Washington, D.C., septembre 2005.

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

Auteur inconnu. « IRS Releases Sample Letters for LILO, SILO Settlements » (6 août 2008), 2008 TNT 153-15.

Coder, Jeremiah. « IRS Extends Corporate Tax Shelter Settlement Offer by 30 Days » (25 août 2008), 2008 TNT 165-1.

Coder, Jeremiah. « IRS Launches Settlement Initiative for Corporate Tax Shelters » (7 août 2008), 2008 TNT 153-1.

Luscombe, Mark A. «How Significant is IRS COLI Loss in Dow Chemical» (2003) 81:6 *Taxes* 3.

Nadal, Lisa M. « IRS Official Discusses Enforcement Initiatives » (10 octobre 2006), 2006 TNT 195-6.

Robison, David B. « Appeals' Role in Tax Shelter Settlement: Independence Affirmed », (2006) 58:2 *Tax Executive* 94.

Sheppard, Lee A. « News Analysis: Two-Minutes to Midnight: Settle Your Tax Case » (20 février 2006), 2006 TNT 34-4.

Stamper, Dustin. « Appeals Chief Addresses Appeals' Independence – Again » (1<sup>er</sup> octobre 2007), 2007 TNT 190-9.

Stamper, Dustin. « Global Settlement Offer May Net 2,000 Taxpayers, \$2 Billion, Everson Says » (28 mars 2006), 2006 TNT 59-1.

Stratton, Sheryl. « With Six-Year Statute, IRS Pulls Out All Assessment Stops for Shelters » (1<sup>er</sup> mai 2006), 111 Tax Notes 536.

Stratton, Sheryl and Tendon, Crystal. « IRS Makes Settlement Offer to SC2 Investors » (7 avril 2005), 2005 TNT 66-1.

### **Autres**

American Bar Association (Section of Taxation). *Survey Report on Independence of IRS Appeals*, 11 août 2007.

Brostek, Michael (General Accounting Office, Director, Tax Issues). Témoignage, Testimony before the Committee on Finance, U.S. Senate, *Internal Revenue Service: Challenges Remain in Combatting Abusive Tax Shelters*, Hearing titled *Tax Shelters: Who's Buying, Who's Selling, and What's the Government Doing About It?* (GAO-04-104T), United States General Accounting Office, Washington, D.C., 21 octobre 2003.

Everson, Mark W. (Commissioner of Internal Revenue Service). Témoignage, Testimony before the Committee on Finance, U.S. Senate, *Tax Shelters: Who's Buying, Who's Selling, and What's the Government Doing About It?*, Washington, D.C., 21 octobre 2003.

George, Russell J. (The Honorable, Treasury Inspector General for Tax Administration). Témoignage, Hearing before the U.S. Senate Committee on Finance (Subcommittee on Taxation and IRS Oversight), *A Closer Look at the Size and Sources of the Tax Gap*, Washington, D.C., United States Government Printing Office, 26 juillet 2006.

O'Connor, Eileen J. (Assistant Attorney General Tax Division). Témoignage, *Statement of Eileen J. O'Connor Assistant Attorney General Tax Division Before the Committee on Finance United States Senate Concerning Corporate and Partnership Enforcement Issues*, 13 juin 2006.

Williams, B. John Jr. (Chief Counsel, Internal Revenue Service). Allocution, *Resolving Tax Shelters: By Settlement or Litigation*, Chicago Bar Association (Federal Taxation Committee) 25 février 2003.

**Sites Internet**

American Bar Association (ABA): <<http://www.abanet.org/tax/irs/>>

General Accounting Office (GAO): <<http://www.gao.gov>>

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

US Senate Committee on Finance: <<http://finance.senate.gov/>>

US Tax Court: <<http://psa.ustaxcourt.gov/>>

Treasury Inspector General for Tax Administration (TIGTA): <<http://www.treas.gov/tigta/>>