

Les nouvelles pénalités fiscales pourraient-elles s'appliquer à vous ?

Par Stéphanie Séguin



Comme chaque mois d'avril nous le rappelle, les systèmes d'impôt sur le revenu canadien et québécois reposent sur l'autocotisation où les contribuables assument presque entièrement la responsabilité des renseignements fournis dans leurs déclarations d'impôt ou de leur omission.

Depuis plusieurs années, certaines pénalités peuvent être imposées aux personnes qui incitent les contribuables à éluder l'impôt, mais le fardeau de la preuve relatif à celles-ci est similaire à celui ayant trait aux infractions criminelles, soit une preuve hors de tout doute raisonnable. Or, le droit fiscal canadien contient maintenant des règles précises sur l'imposition de pénalités dites « administratives » à quiconque fait ou conseille à d'autres personnes de faire de fausses déclarations ou des omissions à l'égard de sommes exigibles au titre de l'impôt et de la taxe sur les produits et services (TPS) ou de la taxe de vente harmonisée (TVH). Contrairement aux infractions pénales, ces nouvelles pénalités administratives

requièrent une preuve beaucoup moins contraignante. Il s'agit de la règle de la prépondérance des probabilités, c'est-à-dire qu'il suffit que les faits justifiant l'imposition d'une pénalité soient plus nombreux que ceux à l'effet contraire.

Lors du Budget du gouvernement fédéral de 1999¹, le ministre Paul Martin proposait d'adopter de nouvelles mesures relatives aux pénalités administratives pour information trompeuse fournie par des tiers en matière fiscale. Le 29 juin 2000, le Projet de loi C-25², visant à inclure ces nouvelles mesures aux articles 163.2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (Canada) (la « LIR ») et 285.1 de la *Loi sur la taxe d'accise* (la « LTA »), entrainé en vigueur³.

Tout récemment, l'Agence des douanes et du revenu du Canada (l'« ADRC ») publiait un projet de circulaire d'information 01-1 intitulée « Les pénalités administratives imposées à des tiers » (la « circulaire ») faisant état des lignes directrices et des processus de l'ADRC en ce qui a trait à l'imposition de pénalités administratives à des tiers. Aucune pénalité ne devrait être imposée tant que les lignes directrices ne seront pas connues publiquement en leur forme définitive.

¹ CANADA, ministère des Finances, *Le plan budgétaire de 1999 : renseignements supplémentaires*, Appendice.

² *Loi modifiant la Loi de l'impôt sur le revenu, la Loi sur la taxe d'accise et la Loi d'exécution du budget de 1999*, Projet de loi C-25, 2^e session, 35^e législature (Can.).

³ Le 22 décembre 2000, le ministre du Revenu du Québec déposait le Projet de loi n° 175 qui introduisait notamment les articles 59.5.1 à 59.5.11 de la *Loi sur le ministère du Revenu* qui, de façon générale, vont dans le même sens que les dispositions fédérales analysées au présent article et qui s'appliqueront, dans la mesure où elles seront éventuellement sanctionnées, à partir du 29 juin 2000. Pour une étude plus détaillée des dispositions législatives provinciales, il y a lieu de se reporter au Bulletin d'information de la Collection Fiscale du Québec, volume 3, n° 2, février 2001, intitulé « Faux énoncés ou omissions en matière fiscale des règles élargies aux informations fournies par des tiers » rédigé par M^{re} France Tousignant.



LAVERY, DE BILLY

AVOCATS

Personnes visées

Les nouvelles pénalités s'appliquent à toute personne et non pas uniquement aux conseillers fiscaux. Par «toute personne», on entend notamment les avocats, les notaires, les comptables, les promoteurs, les conseillers financiers, les spécialistes en déclarations. Dorénavant, toutes ces personnes seront à risque et seront une cible pour les autorités fiscales. Pour les fins de cet article, nous appellerons ces personnes les «tiers».

L'adoption de ces nouvelles pénalités a comme principaux objectifs d'encourager l'observation de la LIR et de la LTA, et de décourager les tiers qui conseillent à leurs clients de produire des déclarations d'impôt contenant de faux énoncés ou des omissions visant à réduire leur fardeau fiscal, ou qui leur fournissent une aide en ce sens. Ces nouvelles pénalités s'appliquent également aux tiers qui font intentionnellement fi de faux énoncés et

d'omissions évidentes. À cet égard, le défaut de se renseigner pourrait constituer de l'aveuglement volontaire pouvant entraîner l'imposition de pénalités.

Pénalités imposées aux planificateurs et aux conseillers fiscaux en matière de déclaration d'impôt

Deux nouvelles pénalités ont été intégrées à la LIR et à la LTA. Pour les fins de cet article, nous traiterons uniquement des pénalités prévues aux termes de la LIR; celles prévues aux termes de la LTA sont similaires.

La première pénalité est codifiée au paragraphe 163.2(2)⁴ de la LIR et vise essentiellement les tiers qui créent ou vendent des abris fiscaux ou des arrangements semblables, ou qui en font la promotion ou y participent. Suivent des exemples de situations tirés

du paragraphe 18 de la circulaire où le paragraphe 163.2(2) de la LIR pourrait trouver application, dans la mesure où de faux énoncés ou des omissions s'y trouvent :

- des promoteurs d'abris fiscaux organisent des colloques ou des présentations en vue de fournir des renseignements à propos d'un abri fiscal précis;
- des évaluateurs de biens mobiliers ou immobiliers rédigent un rapport à propos d'un stratagème ou d'un abri proposé pouvant être utilisé par des investisseurs non identifiés.

Le tiers est passible d'une pénalité de 1 000 \$. Cependant, lorsqu'un faux énoncé est effectué dans le cadre d'une activité de planification ou d'évaluation, la pénalité correspond au plus élevé de 1 000 \$ ou 100 % des recettes brutes que

⁴ Le paragraphe 163.2(2) de la LIR se lit comme suit: «La personne qui fait ou présente, ou qui fait faire ou présenter par une autre personne, un énoncé dont elle sait ou aurait vraisemblablement su, n'eût été de circonstances équivalant à une conduite coupable, qu'il constitue un faux énoncé qu'un tiers (appelé « autre personne » aux paragraphes (6) et (15)) pourrait utiliser à une fin quelconque de la présente loi, ou qui participe à un tel énoncé, est passible d'une pénalité relativement au faux énoncé.»

le tiers a tirées ou devait tirer relativement à l'activité de planification ou d'évaluation prévue au paragraphe 163.2(3) de la LIR.

La deuxième pénalité est prévue au paragraphe 163.2(4)⁵ de la LIR et vise les tiers qui fournissent des services fiscaux à des contribuables. Des exemples de cas sont énumérés au paragraphe 20 de la circulaire où cette pénalité pourrait trouver application dans la mesure, encore une fois, où le tiers a une conduite répréhensible :

- un spécialiste en déclarations qui remplit une déclaration de revenu pour un contribuable;
- un conseiller fiscal qui fournit des conseils fiscaux à un contribuable;
- un évaluateur de biens mobiliers ou immobiliers qui rédige un rapport à l'intention d'un contribuable ou d'un certain nombre de personnes pouvant être identifiées.

La pénalité applicable aux tiers en

matière de déclaration est prévue au paragraphe 163.2(5) de la LIR et correspond au plus élevé des montants suivants :

- a) 1 000 \$;
- b) le moins élevé des sommes suivantes :
 - (i) la pénalité dont la personne qui peut utiliser le faux énoncé serait passible selon le paragraphe 163.2(2) de la LIR, si elle avait fait l'énoncé dans une déclaration produite pour l'application de la LIR tout en sachant que l'énoncé était faux;
 - (ii) la somme de 100 000 \$ et de la rétribution brute du tiers au moment où l'avis de cotisation concernant la pénalité lui est envoyé.

L'application des nouvelles pénalités dépendra des faits propres à chaque cas et l'ADRC assumera le fardeau de la preuve en vertu du paragraphe 163.2(3) de la LIR. Le fardeau de la preuve correspondra au fardeau civil normal selon la règle de la prépondérance des probabilités et non la preuve au-delà de tout doute raisonnable, tel qu'il est requis, notamment en matière criminelle.

Signification de faux énoncé

Le paragraphe 163.2(1) de la LIR contient de nombreuses définitions, dont celle de ce que constitue un faux énoncé. Un faux énoncé est un énoncé erroné, y compris un énoncé qui est trompeur en raison d'une omission, peu importe si la personne qui fait ou

⁵ Le paragraphe 163.2(4) de la LIR se lit comme suit: « La personne qui fait un énoncé à une autre personne ou qui participe, consent ou acquiesce à un énoncé fait par une autre personne, ou pour son compte, (ces autres personnes étant appelées « autre personne » au présent paragraphe, aux paragraphes (5) et (6), à l'alinéa (12) c) et au paragraphe (15)) dont elle sait ou aurait vraisemblablement su, n'eût été de circonstances équivalant à une conduite coupable, qu'il constitue un faux énoncé qui pourrait être utilisé par l'autre personne, ou pour son compte, à une fin quelconque de la présente loi est passible d'une pénalité relativement au faux énoncé. »

présente, ou qui fait faire ou présenter par une autre personne un tel énoncé, avait l'intention ou non de tromper.

En vertu des nouvelles pénalités, le tiers pourrait être passible d'une pénalité lorsqu'il fait, volontairement ou en toute connaissance de cause, une fausse déclaration ou une omission, notamment dans une déclaration de revenu, un relevé, des états financiers, un prospectus, un formulaire, un reçu pour dons, un document de vente ou une facture.

L'ADRC devra s'assurer, avant d'imposer une pénalité à un tiers, qu'une personne savait ou aurait vraisemblablement su, n'eût été de circonstances assimilables à une conduite coupable, que l'énoncé en question constituait un faux énoncé qu'un tiers pouvait utiliser aux fins de la LIR.

Signification de conduite coupable

La notion de conduite coupable est également définie au paragraphe 163.2(1) de la LIR. En l'absence de la connaissance d'un faux énoncé, l'ADRC aura le fardeau de prouver une conduite coupable afin d'imposer une quelconque pénalité à un tiers. Une conduite coupable peut constituer une action ou un défaut d'agir et équivaut à une conduite intentionnelle, qui montre une indifférence quant à l'observation de la LIR ou une insouciance délibérée, déréglée ou téméraire à l'égard de la LIR. Cette dernière expression désigne une situation où une personne raisonnable et prudente devrait savoir que ses gestes donneront lieu à un faux énoncé mais qu'elle les pose malgré tout.

Une pénalité ne saurait être imposée au tiers lorsque la faute est la conséquence d'un simple oubli facilement explicable ou d'un simple défaut de prudence raisonnable. Pour qu'une pénalité soit imposée, il doit y avoir un degré important de faute ou de négligence et le tiers doit faire preuve d'une indifférence ou d'une insouciance délibérée quant à l'observation de la LIR.

Voici un exemple :

- un spécialiste en déclarations, pressé de produire une déclaration de revenu avant minuit le 30 avril, fait une erreur de transcription en surestimant certaines dépenses. Une vérification des autorités fiscales fait ressortir ce faux énoncé. Le spécialiste ne serait pas, de façon générale, passible d'une pénalité puisque cette erreur est attribuable à une négligence mais ne témoigne pas d'une indifférence quant à l'observation de la LIR.

Exception à l'imposition des pénalités

Le paragraphe 163.2(6) de la LIR prévoit une exception à l'imposition des pénalités pour le crédit accordé de bonne foi à l'information présentée. Cette exception prévoit que le tiers ne sera pas considéré comme ayant agi dans des circonstances équivalant à une conduite coupable du seul fait qu'il s'est fondé, de bonne foi, sur l'information que le client lui a présentée ou que, de ce fait, il a omis de vérifier ou de corriger l'information ou d'enquêter à son sujet.

Voici deux exemples où la défense basée sur la bonne foi du tiers pourrait être invoquée :

- un avocat qui utilise de l'information recueillie auprès de son client en vue d'une planification personnelle et qui n'a aucune raison ou aucun motif de douter de sa véracité ne pourra pas être réputé avoir agi dans des circonstances équivalant à une conduite coupable.
- un comptable utilise les états financiers établis par un autre comptable et ceux-ci lui semblent raisonnables. Après vérification, l'ADRC constate que l'état des résultats contient plusieurs données fausses. Malgré la présence de faux énoncés dans l'état des résultats, le comptable pourrait se défendre en indiquant qu'il a utilisé les renseignements obtenus de bonne foi puisqu'ils ne semblaient pas erronés. Par contre, le comptable qui a préparé les états financiers pourrait se voir imposer une pénalité s'il savait que les états financiers contenaient de faux énoncés.



Stéphanie Séguin est membre du Barreau du Québec depuis 1997 et se spécialise en fiscalité

Activités d'évaluation

Une règle spéciale est prévue au paragraphe 163.2(10) de la LIR en ce qui concerne la valeur attribuée par un tiers à un bien ou à un service. Une pénalité pourrait être imposée lorsqu'un tiers fait un faux énoncé quant à la valeur d'un bien ou d'un service et que la valeur énoncée représente un pourcentage de la juste valeur marchande dudit bien ou service qui se situe en dehors d'une fourchette dont les limites inférieures et supérieures seront fixées par règlement. Soulignons que ces limites n'ont pas encore été fixées par le ministère des Finances du Canada.

Une exception à cette règle spéciale est énoncée au paragraphe 163.2(11) de la LIR et prévoit qu'aucune pénalité ne sera imposée si le tiers a établi que l'évaluation était raisonnable, avait été effectuée de bonne foi et n'était pas fondée sur des hypothèses dont il savait ou aurait dû savoir qu'elles étaient déraisonnables ou trompeuses.

Principes d'application des nouvelles pénalités

Soulignons que l'ADRC énonce plusieurs principes d'application dans la circulaire, dont celui à l'effet qu'aucune pénalité ne s'applique en cas de divergence d'opinions à propos de questions relatives à ce qui suit :

- aux dépenses en capital par opposition aux dépenses de nature courante (déductibles);
- aux gains en capital par opposition aux revenus d'entreprise; et
- aux dépenses personnelles par opposition aux dépenses d'entreprise.

De plus, le principe n° 4 de la circulaire précise que l'imposition de ces nouvelles pénalités ne vise pas à empêcher l'élaboration de planification en cas de gel successoral, de transfert, de réorganisation, de fusion et de rémunération des propriétaires. En effet, ces activités ne seront pas prohibées, à condition qu'elles ne donnent pas lieu à un faux énoncé effectué sciemment ou dans des circonstances équivalant à une conduite coupable.

Processus d'application des nouvelles pénalités

L'ADRC prévoit imposer une pénalité uniquement dans la mesure où une interprétation est manifestement à l'encontre de sa politique. L'ADRC tente de rassurer les tiers, en leur indiquant qu'un contrôle rigoureux sera effectué dans le cadre de l'application des pénalités. Un processus de vérification, des contrôles de procédures et des mesures d'équilibre ont été mis en place afin que les pénalités soient imposées de façon appropriée.

La circulaire contient de nombreux exemples de situations où les nouvelles pénalités pourraient être imposées à un tiers.

Tout tiers devra faire preuve de prudence et de diligence s'il est notamment impliqué dans l'une des situations suivantes :

- un tiers qui est bien informé de la situation personnelle de son client devrait être en mesure de déceler les données incompatibles qu'il lui fournit lors de la préparation des déclarations d'impôt et ne devrait pas omettre volontairement de lui poser des questions;
- un promoteur qui conçoit un arrangement semblable à un abri fiscal tout en sachant que celui-ci est fondé sur un faux énoncé relatif à la valeur d'un bien;
- lors de la préparation d'une déclaration d'impôt, le comptable inclut une dépense engagée pour les vacances familiales alors qu'il sait pertinemment qu'il s'agit là d'une dépense personnelle;
- des salaires sont versés par une société aux membres d'une famille, dont certains n'ont rendu aucun service à la société. Le comptable est informé de la situation mais complète les états financiers et les déclarations d'impôt de tous les membres de la famille.

L'ADRC s'est engagée, par le biais de sa circulaire, à fournir aux fiscalistes des mises à jour périodiques concernant les pénalités imposées, soit directement dans le cadre d'événements organisés à l'intention des fiscalistes, soit dans le cadre de renseignements fournis à divers groupes par écrit.

Entre-temps, il est notamment recommandé :

- de faire preuve d'une prudence accrue dans les dossiers fiscaux des clients;
- de vérifier l'information qui est transmise afin de s'assurer qu'elle ne constitue pas un faux énoncé;
- de s'opposer à un faux énoncé effectué par un client ou un autre tiers, ou les deux;

- d'effectuer des divulgations aux autorités fiscales qui ne comportent aucune omission;
- de faire signer des lettres de déclaration aux clients relativement à la véracité de l'information qu'ils fournissent.

Stéphanie Séguin

Vous pouvez communiquer avec les membres suivants du groupe Fiscalité pour toute question relative à ce bulletin.

à nos bureaux de Montréal

Pascale Blanchet

Réal Favreau

Philip Nolan

Luc Pariseau

Stéphanie Séguin

Yves St-Cyr

à nos bureaux de Québec:

Jean-Pierre Roy

Montréal

Bureau 4000
1, Place Ville Marie
Montréal (Québec)
H3B 4M4

Téléphone :
(514) 871-1522
Télécopieur :
(514) 871-8977

Québec

Bureau 500
925, chemin Saint-Louis
Québec (Québec)
G1S 1C1

Téléphone :
(418) 688-5000
Télécopieur :
(418) 688-3458

Laval

Bureau 500
3080, boul. Le Carrefour
Laval (Québec)
H7T 2R5

Téléphone :
(450) 978-8100
Télécopieur :
(450) 978-8111

Ottawa

Bureau 1810
360, rue Albert
Ottawa (Ontario)
K1R 7X7

Téléphone :
(613) 594-4936
Télécopieur :
(613) 594-8783

Site Web

www.laverydebilly.com

Droit de reproduction réservé. Ce bulletin destiné à notre clientèle fournit des commentaires généraux sur les développements récents du droit. Les textes ne constituent pas un avis juridique. Les lecteurs ne devraient pas agir sur la seule foi des informations qui y sont contenues.