

Québec expose les modalités d'application des mesures pour lutter contre les planifications fiscales agressives

Par Mark Brender, François Auger, Robert Raizenne, Alain Fournier, Antoine Stébenne

Le 20 octobre 2009

« C'est dans un souci de justice sociale et également avec l'objectif de préserver l'intégrité de notre régime fiscal que le gouvernement du Québec a décidé de revoir l'encadrement législatif des planifications fiscales agressives. Le résultat immédiat de ces mesures sera de récupérer des impôts qui échappent au trésor public et de faire en sorte que notre fiscalité soit plus équitable pour l'ensemble des contribuables. »

– L'honorable Raymond Bachand Ministre des Finances du Québec (Extrait du communiqué de presse, Cabinet du ministre des Finances, 15 octobre 2009)

Le 15 octobre 2009, le ministre des Finances du Québec a annoncé l'introduction de mesures pour lutter contre les planifications fiscales agressives (« PFA »). Ces mesures prévoient la prolongation de la période de prescription pendant laquelle les autorités fiscales québécoises (« Revenu Québec ») peuvent établir des cotisations à l'égard d'opérations en vertu de la règle générale anti-évitement (« RGAE ») ainsi que l'introduction de pénalités sévères pour les opérations qui seraient assujetties à la RGAE. La prolongation de la période de prescription et les pénalités peuvent être évitées si l'opération est divulguée conformément aux nouveaux mécanismes de divulgation introduits dans le cadre des mesures visant à permettre à Revenu Québec de détecter rapidement les planifications fiscales agressives. Ces mesures s'appliquent généralement aux opérations réalisées le ou après le 15 octobre 2009. Elles sont très larges et pourraient s'appliquer à tous les contribuables ayant un lien avec le Québec, y compris les promoteurs qui font affaire avec ces personnes et les non-résidents du Canada exploitant une entreprise au Québec par l'entremise d'un établissement s'y trouvant. De plus, ces mesures pourraient orienter les autres autorités fiscales canadiennes dans leurs décisions relatives à l'évitement fiscal.

Tel qu'expliqué de façon plus détaillée ci-après, ces mesures prévoient l'introduction de deux régimes de divulgation hâtive des PFA, soit un régime de divulgation obligatoire pour certaines opérations ciblées et un régime de divulgation hâtive volontaire (préventive) pour les autres opérations. Le régime de divulgation hâtive obligatoire vise les opérations comportant des ententes de confidentialité ou une rémunération conditionnelle. Le régime de divulgation préventive s'applique aux autres opérations qui seraient ultimement assujetties à la RGAE. Si une opération n'est pas divulguée à temps, Revenu Québec pourra établir une cotisation à l'égard de cette opération au delà de la période de prescription habituelle et une pénalité correspondant à 25 % de l'impôt supplémentaire exigé à l'égard de l'opération s'appliquera s'il se révèle que cette opération est assujettie à la RGAE. Les contribuables pourront faire valoir une défense de diligence raisonnable afin d'éviter cette pénalité. Le promoteur d'une opération à laquelle la RGAE s'applique sera assujetti à une pénalité correspondant à 12,5 % de la rémunération reçue ou à recevoir dans le cadre de l'opération si la pénalité de 25 % est imposée au contribuable ayant réalisé l'opération assujettie

à la RGAE. La pénalité imposée au promoteur pourrait donc être évitée à l'égard d'un contribuable qui se soumet au régime de divulgation obligatoire ou préventive à l'égard de l'opération ou qui a fait valoir avec succès une défense de diligence raisonnable à l'encontre de la pénalité. Le promoteur peut également faire valoir une défense de diligence raisonnable afin d'éviter cette pénalité.

PROPOSITIONS ÉNONCÉES DANS LE LIVRE VERTS

Dans le cadre du discours sur le budget 2008-2009, le gouvernement avait annoncé son intention de publier un document de consultation (livre vert) portant sur les outils législatifs à la disposition de Revenu Québec et les mesures législatives pouvant être introduites afin de lutter contre les PFA. Le 30 janvier 2009, le livre vert intitulé « Les planifications fiscales agressives » a été rendu public. Celui-ci décrit les changements que le ministère des Finances du Québec entendait mettre en place afin de lutter contre les PFA, dont voici les principaux :

- (1) un mécanisme de divulgation hâtive obligatoire pour certaines PFA;
- (2) l'augmentation de la période de prescription pour les nouvelles cotisations aux termes de la RGAE;
- (3) une modification visant à clarifier et à restreindre la notion d'objets véritables qui est centrale à la notion d'une opération d'évitement aux fins de la RGAE; et
- (4) un régime de pénalités lorsque la RGAE s'applique.

PUBLICATION DU BULLETIN D'INFORMATION 2009-5

Le 15 octobre 2009, le ministre des Finances du Québec, l'honorable Raymond Bachand annonçait la publication du Bulletin d'information 2009-5. Ce bulletin contient une description détaillée des mesures visant à aider Revenu Québec à lutter contre les PFA. Bien que le ministre ait reçu des propositions et observations de la communauté fiscale et d'autres personnes intéressées durant le processus de consultation qui a suivi la publication du livre vert, les principes de base énoncés dans le livre vert ont été retenus. Les mémoires déposés dans le cadre de ce processus de consultation peuvent être consultés en ligne sur le site Web du ministère des Finances du Québec.

DIVULGATION HÂTIVE OBLIGATOIRE

Le ministère des Finances du Québec réitère l'importance pour Revenu Québec de déceler rapidement certaines opérations impliquant des PFA en identifiant les types d'opérations qui sont perçues comme étant plus susceptibles de constituer de l'évitement fiscal abusif. Il en est ainsi des opérations visées par des engagements de confidentialité du contribuable en faveur de son conseiller ainsi que des opérations où la rémunération du conseiller est conditionnelle à l'obtention d'un avantage fiscal par le contribuable. Ainsi, lorsqu'une opération entraîne un avantage fiscal de 25 000 \$ ou plus ou une incidence sur le revenu du contribuable de 100 000 \$ ou plus pour un exercice financier ou une année d'imposition, cette opération entraînera l'obligation pour le contribuable d'en effectuer la divulgation hâtive lorsque :

- (i) l'entente entre le conseiller et le contribuable ou la société de personnes dont le contribuable est membre comporte un engagement de confidentialité envers d'autres personnes ou Revenu Québec, ou
- (ii) la rémunération du conseiller est conditionnelle à l'obtention d'un avantage fiscal, est remboursable si l'avantage fiscal ne se concrétise pas ou n'est acquise qu'après l'expiration du délai de prescription applicable à l'opération.

La notion de « conseiller » à cette fin est très large et désigne toute personne, y compris une société de personnes, qui fournit de l'aide, de l'assistance ou des conseils relativement à la conception ou à la mise en œuvre de l'opération ou qui la commercialise ou en fait la promotion.

À la suite des consultations, il fut établi qu'il convenait d'exclure certaines opérations avec rémunération conditionnelle de l'obligation de produire une divulgation hâtive. Ainsi, les opérations concernant l'examen des réclamations de crédits d'impôt, l'analyse et la revue d'intérêts suivant les cotisations fiscales et la revue de déclarations fiscales suivant leur production n'entraîneront pas l'obligation pour les contribuables de produire une divulgation hâtive. Il en sera également ainsi des opérations découlant d'ententes intervenues avec un professionnel selon lesquelles le résultat obtenu constitue l'un des facteurs pris en considération dans la fixation de sa rémunération conformément à son code de déontologie applicable.

La divulgation se fera par la transmission du formulaire prescrit comportant les renseignements requis qui permettront à Revenu Québec d'analyser l'opération et d'en comprendre les conséquences fiscales. Les renseignements devront comprendre, notamment, une description complète et détaillée des faits ainsi qu'un exposé des conséquences résultant de l'opération. Toutefois, les opinions reçues à l'égard de ces opérations n'auront pas à être divulguées. Le formulaire devra être produit à l'intérieur du délai prescrit pour la production de la déclaration fiscale pour l'année d'imposition au cours de laquelle l'opération a eu lieu.

Le contribuable qui omet de produire le formulaire prescrit relativement à une divulgation obligatoire dans le délai prescrit s'expose à une pénalité de 10 000 \$, qui s'accroîtra de 1 000 \$ par jour de retard, jusqu'à concurrence de 100 000 \$. De plus, le délai de prescription durant lequel Revenu Québec peut établir une nouvelle cotisation à l'égard d'une opération non divulguée commencera à courir uniquement lorsque le formulaire prescrit de divulgation de l'opération aura été produit auprès de Revenu Québec. Les contribuables peuvent faire valoir une défense de diligence raisonnable pour éviter la pénalité en cas de défaut de produire en temps le formulaire prescrit. De plus, le contribuable qui omet de se conformer à l'obligation de divulgation obligatoire et a réalisé une opération pour laquelle une nouvelle cotisation a été établie en vertu de la RGAE s'expose à une pénalité correspondant à 25 % de l'impôt supplémentaire découlant de la nouvelle cotisation, sous réserve d'une défense de diligence raisonnable (dont il est question ci après).

DIVULGATION PRÉVENTIVE

Le ministre des Finances craint que le rapport risque-rendement auquel fait face un contribuable qui met en place une planification fiscale agressive favorise le contribuable. Pour éviter qu'un contribuable, qui considère n'« avoir rien à perdre », participe néanmoins à une PFA, les mesures prévoient la prolongation de trois ans de la période de prescription pour les nouvelles cotisations établies à l'égard d'une opération de PFA et une pénalité correspondant à 25 % de l'impôt supplémentaire découlant d'une opération à l'égard de laquelle une nouvelle cotisation a été établie en vertu de la RGAE, sauf si le contribuable a volontairement divulgué l'opération en produisant auprès de Revenu Québec le formulaire prescrit dans lequel il décrit l'opération et les conséquences fiscales découlant de l'opération. Un contribuable peut faire valoir une défense de diligence raisonnable pour éviter l'imposition de la pénalité de 25 % (dont il est question ci après).

MODIFICATION DE LA RGAE POUR PRÉCISER LA NOTION D'OBJETS VÉRITABLES

Tel que précédemment annoncé dans le livre vert, la RGAE sera modifiée afin de préciser que la notion d'objets véritables exclut également la réduction, l'évitement ou le report d'un impôt ou d'un autre montant à payer en vertu d'une loi du Québec autre que la *Loi sur les impôts*, d'une loi d'une autre province du Canada ou d'une loi fédérale, l'augmentation d'un remboursement d'impôt ou d'un autre montant en vertu de ces lois ou une combinaison de ces derniers. Cette modification vise à harmoniser la RGAE du Québec avec les RGAE des autres provinces. Elle s'appliquera à l'année d'imposition 2009 et aux années

d'imposition subséquentes et sera appliquée rétroactivement aux années d'imposition au cours desquelles une nouvelle cotisation peut être établie ainsi qu'aux années d'imposition pour lesquelles un appel ou une opposition a été déposé relativement à une cotisation établie en vertu de la RGAE.

PÉNALITÉS EN VERTU DE LA RGAE ET DÉFENSE DE DILIGENCE RAISONNABLE

Comme il est indiqué ci dessus, les mesures prévoient qu'un contribuable qui a réalisé une opération ayant fait l'objet d'une nouvelle cotisation en vertu de la RGAE s'expose à une pénalité correspondant à 25 % de l'impôt supplémentaire résultant de la nouvelle cotisation, sauf s'il a divulgué l'opération dans le cadre d'un mécanisme de divulgation hâtive obligatoire ou de divulgation préventive, en produisant le formulaire prescrit dans lequel il décrit l'opération et les conséquences fiscales de l'opération. Si un contribuable omet d'effectuer une telle divulgation, le Bulletin d'information indique qu'il peut faire valoir une défense de diligence raisonnable afin d'éviter cette pénalité.

La portée de la défense de diligence raisonnable peut toutefois être très restreinte. À cet égard, le Bulletin d'information renvoie à la décision rendue par la Cour d'appel fédérale dans Corporation de L'École Polytechnique c. La Reine dans laquelle le tribunal a déclaré que « *la diligence raisonnable excuse soit l'erreur de fait raisonnable, soit la prise de précautions raisonnables pour se conformer à la loi* ».

Dans cette affaire, le tribunal a également adopté le point de vue selon lequel une erreur de droit quant à l'existence et à l'interprétation d'une loi, même commise à la suite de conseils d'un fiscaliste, n'est généralement pas reconnue comme une défense de diligence raisonnable valide. Bien que le Bulletin d'information ne mentionne pas expressément l'erreur de droit, le renvoi à cette décision pourrait être une indication que le ministre interprète de façon restrictive la notion de diligence raisonnable.

Le promoteur d'une PFA à laquelle la RGAE s'est appliquée s'exposera également à une pénalité si une pénalité est imposée au contribuable. La pénalité applicable au promoteur correspondra à 12,5 % de toutes les sommes à recevoir par celui-ci relativement aux opérations d'évitement à l'égard desquelles une pénalité aura été imposée à un contribuable. À cet égard, la définition de « promoteur » est relativement large. Les intervenants dans le processus de consultation ont demandé l'introduction d'une démarcation claire entre un « promoteur » et un « conseiller fiscal ». Le ministre des Finances est toutefois d'avis que la définition de « promoteur » vise les personnes rémunérées pour avoir joué un rôle important dans la commercialisation, la promotion et le soutien d'une opération d'évitement et qu'à cet égard, il permet d'établir une distinction adéquate entre le promoteur et le conseiller fiscal. La pénalité imposée au promoteur est rattachée à la pénalité imposée au contribuable et peut donc être évitée à l'égard d'un contribuable qui se conforme au régime de divulgation obligatoire ou préventive à l'égard de l'opération ou qui a fait valoir avec succès une défense de diligence raisonnable à l'encontre de la pénalité. Le promoteur pourrait également faire valoir une défense de diligence raisonnable afin d'éviter cette pénalité.

ENTRÉE EN VIGUEUR DES MESURES ANNONCÉES

Les mesures annoncées dans le cadre du Bulletin d'information 2009-5 s'appliquent aux opérations réalisées le ou après le 15 octobre 2009, soit le jour de la publication de ces mesures, sauf en ce qui concerne les opérations qui font partie d'une série d'opérations commencée avant le 15 octobre 2009 et terminée avant le 1er janvier 2010. Les modifications apportées à la notion d'objets véritables relativement à la RGAE auront un effet rétroactif, comme il est indiqué ci dessus.

Il convient de préciser que le processus de consultation mené à la suite de la publication du livre vert n'a eu qu'un impact négligeable sur les mesures proposées par le ministre des Finances. Les contribuables assujettis aux lois fiscales québécoises, y compris les entités exerçant des activités au Québec par l'entremise

d'un établissement s'y trouvant, devront dorénavant envisager de se soumettre au mécanisme de divulgation hâtive obligatoire à l'égard de situations ciblées ou au mécanisme de divulgation préventive à l'égard des opérations auxquelles la RGAE pourrait être applicable. Il est à prévoir que des représentations additionnelles seront présentées à la Commission des finances publiques (commission parlementaire) en vue de raffiner ces mesures. Toutefois, les principes de base énoncés dans le Bulletin d'information semblent bien établis. Par ailleurs, aucune date n'est actuellement prévue quant au dépôt d'un projet de loi qui intégrerait ces mesures.

Pour de plus amples renseignements à l'égard du Bulletin d'information 2009-5, veuillez communiquer avec les auteurs de cet article ou un membre de notre secteur de la fiscalité du bureau de Montréal.