



**DESTINATAIRE** : \*\*\*\*\*

**EXPÉDITEUR** : \*\*\*\*\*  
DIRECTION DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX MANDATAIRES ET  
AUX FIDUCIES

**DATE** : LE 22 JUILLET 2019

**OBJET** : \*\*\*\*\* – **PRESCRIPTION**  
**N/RÉF. : 19-045790-001**

---

La présente est pour faire suite à votre demande concernant les représentations de \*\*\*\*\* , ci-après désigné « l'avocat », \*\*\*\*\* dans le dossier de \*\*\*\*\* , ci-après désignée « Société 1 », sur la notion de prescription. L'avocat soumet que les avis de nouvelles cotisations émis par Revenu Québec à \*\*\*\*\* , ci-après désigné « M. X », et à \*\*\*\*\* , ci-après désignée « Mme X », diffèrent tant au niveau des bases de cotisation, des chiffres, que des projets de cotisation détaillés qui avaient initialement été proposés par Revenu Québec, projets sur la base desquels les renoncations à la prescription avaient été signées. Ainsi, selon l'avocat, les avis de cotisation de Revenu Québec seraient invalides<sup>1</sup>.

## FAITS

### M. X

La vérification de M. X par Revenu Québec fait suite à la vérification des fiducies \*\*\*\*\* , ci-après désignée « Fiducie 1 », et \*\*\*\*\* , ci-après désignée « Fiducie 2 ». Les fiducies et M. X ont été vérifiés par Revenu Québec dans le contexte d'une planification fiscale de multiplication de la déduction pour gains en capital relatifs à une action admissible d'une société qui exploite une petite entreprise<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> L'avocat soumet les arrêts suivants à l'appui de ses arguments; *Strulovitch c. Québec*, [2005] R.D.F.Q. 160 (CQ), *Fagan v. R.*, 2011 TCC 523 et *Loblaws Financial Holdings v. R.*, 2018 TCC 182.

<sup>2</sup> Voir l'article 726.7.1 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI ».

Revenu Québec a vérifié les gains en capital, les roulements et les fiducies familiales de M. X. La déduction pour gains en capital utilisée par M. X en 20X1 a aussi été vérifiée.

Plus précisément, les opérations suivantes ont été vérifiées :

- Le \*\*\*\*\* 20X1, M. X a aliéné \*\*\*\*\* actions X de Société 1. Il a déclaré un gain en capital imposable de \*\*\*\*\* \$ (un gain en capital de \*\*\*\*\* \$) et a demandé une déduction pour gains en capital de \*\*\*\*\* \$.
- Le \*\*\*\*\* 20X1, M. X a aliéné \*\*\*\*\* actions F de la société \*\*\*\*\*, ci-après désignée « Société 2 ». Il a déclaré un gain en capital imposable de \*\*\*\*\* \$ (un gain en capital de \*\*\*\*\* \$) et a demandé une déduction pour gains en capital de \*\*\*\*\* \$.
- Le \*\*\*\*\* 20X1, Fiducie 2 a aliéné \*\*\*\*\* actions F de Société 2. La fiducie a déclaré un gain en capital imposable de \*\*\*\*\* \$ (un gain en capital de \*\*\*\*\* \$). Ce gain en capital imposable a été attribué par relevés 16 aux enfants de M. X, \*\*\*\*\* . Chaque enfant a demandé une déduction pour gains en capital de \*\*\*\*\* \$.
- Le \*\*\*\*\* 20X1, Fiducie 1 a aliéné \*\*\*\*\* actions ordinaires B de Société 2. La fiducie a déclaré un gain en capital imposable de \*\*\*\*\* \$ (un gain en capital de \*\*\*\*\* \$). Ce gain en capital a été attribué par relevés 16 aux personnes suivantes : \*\*\*\*\* .
- Le \*\*\*\*\* 20X1, M. X a aliéné \*\*\*\*\* actions de la société \*\*\*\*\*, ci-après désignée « Société 3 ». Il a déclaré un gain en capital imposable de \*\*\*\*\* \$ et aucune déduction pour gains en capital n'a été demandée.

Le \*\*\*\*\* 20X5, une lettre de propositions de modifications à la déclaration de revenus pour les années 20X1 et 20X2 a été transmise par Revenu Québec à M. X. Cette lettre propose notamment d'effectuer des modifications à l'égard des aliénations d'actions que M. X a effectuées en 20X1.

Les propositions de modifications prévoient que le gain en capital imposable au montant de \*\*\*\*\* \$ réalisé par Fiducie 2, le \*\*\*\*\* 20X1, et distribué à ses enfants \*\*\*\*\*, soit attribué à M. X par l'application de l'article 467 de la LI.

Également, les propositions de modifications prévoient l'inclusion d'un gain en capital imposable dans la déclaration de revenus de Fiducie 2 de \*\*\*\*\* \$. Cette inclusion fait suite à la distribution des actions détenues par Fiducie 2 aux \*\*\*\*\* enfants de M. X (application de l'article 691.1 de la LI). Le gain en capital imposable de Fiducie 2 est enfin réattribué à M. X conformément à l'article 467 de la LI.

De plus, les propositions de modifications prévoient que l'aliénation du \*\*\*\*\* 20X11 des \*\*\*\*\* actions X de Société 1, ainsi que l'aliénation du \*\*\*\*\* 20X1 des \*\*\*\*\* actions F de Société 2, ne sont pas admissibles à la déduction pour gains en capital relatifs à une action admissible d'une société qui exploite une petite entreprise.

La lettre de propositions de modifications est accompagnée du formulaire de renonciation à la prescription « MRQ-25.1 » pour l'année d'imposition 20X1. La partie 2 du formulaire indique ceci sur l'étendue de la renonciation :

« Pour la période ou l'année d'imposition mentionnée ci-dessus, je consens à ce que, par la présente, le ministre détermine de nouveau le montant des droits, des remboursements, des intérêts et des pénalités en vertu d'une loi fiscale, et ce, malgré l'expiration du délai pendant lequel le Ministère peut délivrer un avis de cotisation portant sur le ou les points suivants ainsi que les ajustements y afférents :

Dividendes de sociétés canadiennes imposables (ligne 128);

Gains en capital imposables (ligne 139);

Prestation universelle pour garde d'enfants (ligne 278);

Déduction pour gains en capital (ligne 292);

Impôt minimum de remplacement (annexe E). »

Le \*\*\*\*\* 20X5, le formulaire de renonciation à la prescription est signé par M. X<sup>3</sup>.

Le \*\*\*\*\* 20X5, un avis de révocation d'une renonciation à la prescription est signé par M. X.

Le \*\*\*\*\* 20X5, Revenu Québec a émis un avis de nouvelle cotisation à M. X pour l'année d'imposition 20X1 qui prévoit l'inclusion à son revenu d'un gain en capital au montant de \*\*\*\*\* \$ découlant de l'aliénation, le \*\*\*\*\* 20X1, par Fiducie 1, de \*\*\*\*\* actions ordinaires B de Société 2.

Dans une lettre datée du \*\*\*\*\* 20X6, Revenu Québec expliquait l'avis de nouvelle cotisation du \*\*\*\*\* 20X5. Cette lettre mentionne que le gain en capital au montant de \*\*\*\*\* \$ réalisé le \*\*\*\*\* 20X1 par Fiducie 1, et attribué aux bénéficiaires qui sont des membres de la famille de M. X qui disposent tous d'un plein solde d'exonération du gain en capital, devrait être inclus dans la déclaration de revenus de M. X, et ce, en raison de l'existence d'un trompe-l'œil.

---

<sup>3</sup> L'avis de cotisation originale de M. X pour l'année 20X1 est daté du \*\*\*\*\* 20X2.

De façon subsidiaire, Revenu Québec invoque l'application de la règle générale anti-évitement (« RGAE ») de façon à attribuer à M. X la totalité du gain en capital de \*\*\*\*\* \$ résultant de l'aliénation par Fiducie 1 : Revenu Québec est d'avis qu'il y a abus des dispositions de la LI relatives à la déduction pour gains en capital relatifs à une action admissible d'une société qui exploite une petite entreprise.

### **Mme X**

La vérification de Revenu Québec de l'année d'imposition 20X1 de Mme X fait suite à la vérification de M. X, son conjoint, et de Fiducie 1.

La vérification à l'égard de Mme X a porté sur les aliénations d'actions du Groupe Société 1 et sur la déduction pour gains en capital. De plus, Revenu Québec a vérifié la vente, par Mme X, des actions de Société 2 à Fiducie 1 dont ses enfants et son conjoint sont bénéficiaires.

Plus précisément, les opérations suivantes ont été vérifiées :

- Le \*\*\*\*\* 20X1, Mme X a disposé de \*\*\*\*\* actions Y de Société 1. Mme X a déclaré un gain en capital imposable de \*\*\*\*\* \$ (un gain en capital \*\*\*\*\* \$).
- Le \*\*\*\*\* 20X1, Mme X a transféré par voie de roulement \*\*\*\*\* actions ordinaires Y de Société 1 contre \*\*\*\*\* actions ordinaires de Société 2. Ce roulement a été effectué à une somme convenue de \*\*\*\*\* \$ et une juste valeur marchande de \*\*\*\*\* \$.
- Le \*\*\*\*\* 20X1, Mme X a vendu \*\*\*\*\* actions ordinaires B de Société 2 à Fiducie 1. Mme X n'a pas déclaré de gain en capital sur cette vente d'actions.
- Le \*\*\*\*\* 20X1, Mme X a aliéné \*\*\*\*\* actions F de Société 2. Mme X a déclaré un gain en capital imposable de \*\*\*\*\* \$ (un gain en capital de \*\*\*\*\* \$).
- Le \*\*\*\*\* 20X1, Mme X a aliéné \*\*\*\*\* actions de Société 3. Mme X a déclaré un gain en capital imposable de \*\*\*\*\* \$.
- Mme X a utilisé sa déduction pour gains en capital de \*\*\*\*\* \$ en 20X1.

Le \*\*\*\*\* 20X5, une lettre de propositions de modifications à la déclaration de revenus pour l'année 20X1 a été transmise par Revenu Québec à Mme X. Cette lettre propose d'apporter des modifications à l'égard des aliénations d'actions effectuées par Mme X en 20X1.

Les propositions de modifications prévoient que l'aliénation du \*\*\*\*\* 20X1 par Mme X des actions ordinaires de Société 2 à Fiducie 1 n'a pas été effectuée à la juste valeur marchande. Revenu Québec est d'avis que le produit d'aliénation est de \*\*\*\*\* \$ et non de \*\*\*\*\* \$<sup>4</sup>. Le projet de modifications expose les différentes transactions intervenues avant cette aliénation, notamment le transfert par roulement de \*\*\*\*\* actions ordinaires Y de Société 1 contre des actions de Société 2.

Également, les propositions de modifications prévoient que l'aliénation du \*\*\*\*\* 20X11 des \*\*\*\*\* actions Y de Société 1 ne rencontre pas les critères de la déduction pour gains en capital relatifs à une action admissible d'une société qui exploite une petite entreprise.

La lettre de propositions de modifications est accompagnée du formulaire de renonciation à la prescription « MRQ-25.1 » pour l'année d'imposition 20X1. La partie 2 de ce formulaire reprend les mêmes éléments que le formulaire de M. X mentionnés précédemment.

Le \*\*\*\*\* 20X5, le formulaire de renonciation à la prescription est signé par Mme X<sup>5</sup>.

Le \*\*\*\*\* 20X5, un avis de révocation d'une renonciation à la prescription est signé par Mme X.

Le \*\*\*\*\* 20X5, Revenu Québec a émis un avis de nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 20X1 qui prévoit l'inclusion d'un gain en capital au montant de \*\*\*\*\* \$ aux revenus de Mme X.

Le \*\*\*\*\* 20X6, une lettre est transmise par Revenu Québec à Mme X expliquant l'avis de cotisation du \*\*\*\*\* 20X5. Cette lettre mentionne que la juste valeur marchande des \*\*\*\*\* actions ordinaires de Société 1 lors du roulement à Société 2, le \*\*\*\*\* 20X1, doit s'établir à \*\*\*\*\* \$ et non à \*\*\*\*\* \$, soit la juste valeur marchande correspondant au prix de vente des actions à Société 3, le \*\*\*\*\* 20X1. Cette lettre mentionne que considérant que la juste valeur marchande est beaucoup plus élevée que celle retenue lors du roulement des actions à Société 2, il en résulte un avantage à des personnes liées conformément à l'article 526 de la LI. Le montant de l'avantage est ajouté à la somme convenue créant ainsi un gain en capital plus élevé.

De façon accessoire, Revenu Québec est d'avis que les dispositions de roulements de la LI ont été utilisées de façon abusive et invoque la RGAE de façon à attribuer à Mme X la totalité du gain en capital de \*\*\*\*\* \$ résultant du transfert de la juste valeur marchande de ses actions en faveur de Fiducie 1.

---

<sup>4</sup> Revenu Québec invoque l'application de l'article 422 de la LI qui est applicable à une transaction entre personnes ayant un lien de dépendance.

<sup>5</sup> L'avis de cotisation original de Mme X pour l'année 20X1 est le \*\*\*\*\* 20X2.

## QUESTION

Vous désirez savoir si les bases de cotisation des avis de nouvelle cotisation émis le \*\*\*\*\* 20X5, concernant l'année d'imposition 20X1, à M. X et à Mme X se rapportent aux éléments précisés dans les formulaires de renonciation signés par les contribuables.

## LÉGISLATION APPLICABLE

L'article 1010 de la LI prévoit que :

« [...]

2. Le ministre peut aussi déterminer de nouveau l'impôt, les intérêts et les pénalités en vertu de la présente partie et faire une nouvelle cotisation ou établir une cotisation supplémentaire, selon le cas :

[...];

*b)* en tout temps, si le contribuable ou la personne qui a produit la déclaration :

*i.* a fait une fausse représentation des faits par incurie ou par omission volontaire ou a commis une fraude en produisant la déclaration ou en fournissant un renseignement prévu en vertu de la présente partie; ou

**ii. a adressé au ministre une renonciation au moyen du formulaire prescrit.**

[...] ».

Toutefois, le paragraphe *a* de l'article 1011 de la LI restreint le pouvoir du ministre lorsqu'il cotise un contribuable en vertu du sous-paragraphe *b* du paragraphe 2 de l'article 1010 notamment à la suite d'une renonciation :

« **1011.** Pour l'application du sous-paragraphe *b* du paragraphe 2 de l'article 1010, lors d'une nouvelle cotisation ou d'une cotisation supplémentaire faite après l'expiration des délais prévus aux sous-paragraphes *a* à *a.2* de ce paragraphe 2, le ministre ne peut inclure dans le calcul du revenu d'un contribuable **qu'un montant** :

~~~~~

**a) qui peut raisonnablement être considéré, sous réserve d’une preuve contraire du contribuable, comme ayant été l’objet d’une renonciation visée au sous-paragraphe ii du sous-paragraphe b du paragraphe 2 de l’article 1010; ou**

**b) dont l’omission dans le calcul du revenu résulte, sous réserve d’une preuve contraire du contribuable, d’une fausse représentation des faits par incurie ou par omission volontaire ou d’une fraude commise par le contribuable en produisant sa déclaration fiscale ou en fournissant un renseignement prévu en vertu de la présente partie. ».**

## **NOTRE RÉPONSE**

Dans l’arrêt *Royal Bank c. Québec (Sous-Ministre du Revenu)*<sup>6</sup>, M. le juge Desmarais de la Cour du Québec mentionne les conditions de validité d’un avis de nouvelle cotisation émis à la suite d’une renonciation :

« Les articles 1010 et 1011 fixent quatre conditions à la validité de la nouvelle cotisation émise à la suite d’une renonciation; il doit y avoir :

- 1) Une renonciation en la forme prescrite;**
- 2) Celle-ci doit mentionner les sujets ou les éléments pour lesquels on renonce à la prescription;**
- 3) Le montant pour lequel le ministre cotise doit raisonnablement faire l’objet de la renonciation;**
- 4) La preuve de cette raisonnablement doit être faite par le contribuable.**

[...]

- 2) La renonciation doit mentionner les sujets ou éléments pour lesquels la prescription ne court plus.**

---

<sup>6</sup> [1996] R.D.F.Q. 222 (C.Q.), appel rejeté [2001] R.D.F.Q. 56 (C.A.Q.). Les arrêts *Strulovitch c. SMRQ*, [2005] D.F.Q.E. 160 et *Blais c. Agence du revenu du Québec*, 2014 QCCQ 7630 ont repris le principe de l’arrêt *Royal Bank*.

~~~~~

**Le contribuable renonce à la prescription pour ce qui a trait à la taxe sur le capital. Le sujet est alors identifié.** La requérante ne peut, à l'occasion de la renonciation, traiter d'autres sujets, étrangers au litige et remettre en question les faits déjà admis par les parties.

La requérante se conforme à cette condition.

### 3) La raisonnable du montant, objet de la renonciation.

**Lorsque le contribuable fait une renonciation sans fixer le montant pour lequel il le fait, le ministre peut alors cotiser n'importe quel montant qui peut raisonnablement être considéré comme ayant fait l'objet de la renonciation.** Lorsque le contribuable fixe un montant, il n'est pas obligé de déterminer la somme exacte, mais celle-ci doit être raisonnable. Ainsi, il ne peut indiquer une somme farfelue et tenter de lier le ministre pour établir une cotisation irréaliste. »

Dans l'affaire *Bailey*<sup>7</sup>, la Cour canadienne de l'impôt décrit le contexte dans lequel s'inscrit une renonciation à la prescription de la façon suivante :

*« A waiver is usually given by a taxpayer to the respondent when there is an unresolved dispute over one or more specific matters and the three year time period within which the respondent may reassess is fast approaching. The execution of a waiver avoids a hasty reassessment by the respondent; it provides the taxpayer with further opportunity to consider adjustments proposed by the respondent and to allow him to make further representations to support his claim. ».*

Comme l'indique la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Placements T.S. Inc.*, le but d'une renonciation est de continuer l'analyse d'une transaction ou d'une affaire au sujet de laquelle il y a une incertitude quant au fondement de la cotisation. Puisqu'il y a une nécessité d'étude ultérieure, on ne peut donc pas demander à ce stade que la description de la question soit parfaite<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> *Bailey v. MNR*, 89 DTC 416.

<sup>8</sup> *Placements T.S. inc. c. La Reine*, 94 DTC 1295.



~~~~~

Enfin, la jurisprudence requiert, lors de l'interprétation de la renonciation, de déterminer l'intention des parties exprimée dans le formulaire de renonciation en tenant compte des circonstances pertinentes qui ont donné lieu à la signature de la renonciation. L'arrêt *Soldberg*<sup>9</sup> établit ce principe :

*« The appropriate approach to the interpretation of the waiver is to seek to ascertain the intention of the parties as expressed in that document together with any relevant circumstances for which evidence is available. »*

### **Validité de l'avis de nouvelle cotisation de M. X**

La renonciation à la prescription de M. X a été signée alors que Revenu Québec effectuait une vérification des aliénations d'actions du groupe d'actionnaires de Société 1. Plus particulièrement, cette vérification s'est attardée à la planification fiscale de multiplication de la déduction pour gains en capital relatifs à une action admissible d'une société qui exploite une petite entreprise effectuée via notamment la réalisation de gains en capital par Fiducie 1 et Fiducie 2. Ces circonstances étaient connues de M. X.

Le projet de modifications de Revenu Québec du \*\*\*\*\* 20X5 attribue le gain en capital imposable réalisé par Fiducie 2, et distribué à ses enfants \*\*\*\*\*, à M. X. Également, le projet de modifications refuse la déduction pour gains en capital réalisé à l'égard de certaines aliénations d'actions du groupe Société 1.

Le formulaire de renonciation signé par M. X le \*\*\*\*\* 20X5 prévoit expressément la révision des gains en capital imposables (ligne 139 de la TP-1), ainsi que la révision de la déduction pour gains en capital (ligne 292 de la TP-1). Tant pour les gains en capital que la déduction corrélative, le formulaire de renonciation n'indique aucun montant. Le formulaire de renonciation signé par M. X n'indique pas non plus de disposition anti-évitement spécifique de la LI.

L'avis de nouvelle cotisation émis à la suite de cette renonciation prévoit l'inclusion d'un gain en capital au montant de \*\*\*\*\* \$ aux revenus de M. X découlant de l'aliénation par Fiducie 1 d'actions de Société 2. Cet avis prévoit que le gain en capital réalisé par Fiducie 1 et attribué aux bénéficiaires qui sont des membres de la famille de M. X doit être inclus dans la déclaration de revenus de M. X, et ce, en raison de l'existence d'un trompe-l'œil.

---

<sup>9</sup> 92 DTC 6448, le principe de cet arrêt a été repris dans plusieurs arrêts, par exemple, *Glenn Fagan v. Her Majesty The Queen*, 2012 DTC 1139 et *David Gramiak v. Her Majesty The Queen*, 2014 DTC 1036.

De façon subsidiaire, Revenu Québec soulève la RGAE de façon à lui attribuer la totalité du gain en capital de \*\*\*\*\* \$ résultant de l'aliénation par Fiducie 1, et ce, en raison de l'abus des dispositions de la LI relatives à la déduction pour gains en capital.

Le projet de modification et l'avis de nouvelle cotisation émise à la suite de la renonciation à la prescription ont donc le même objet : la révision des gains en capital à la suite de l'attribution à M. X des gains en capital réalisés par des fiducies dont les bénéficiaires sont des membres de sa famille.

Par ailleurs, il ne faut pas confondre l'objet de la cotisation, soit la révision des gains en capital, et les fondements de cette cotisation, soit les motifs sur lesquels s'appuie Revenu Québec pour émettre cette cotisation, c'est-à-dire la présence d'un trompe-l'œil et subsidiairement l'abus des dispositions de la LI.

L'avis de nouvelle cotisation émis à la suite de la renonciation rencontre donc les quatre conditions mentionnées dans l'arrêt *Royal Bank*<sup>10</sup> :

1. **Une renonciation en la forme prescrite** : Le formulaire de renonciation à la prescription « MRQ-25.1 » a été complété et signé par M. X.
2. **La renonciation doit mentionner les sujets ou éléments pour lesquels la prescription ne court plus** : M. X renonce à la prescription notamment en ce qui a trait à ses gains en capital imposables et à sa déduction pour gains en capital pour l'année d'imposition 20X1.
3. **La raisonnable du montant, objet de la renonciation** : M. X a renoncé expressément à la prescription à l'égard de ses gains en capital imposables pour l'année d'imposition 20X1. Or, lorsque le contribuable fait une renonciation sans fixer le montant pour lequel il le fait, le ministre peut alors cotiser n'importe quel montant qui peut raisonnablement être considéré comme ayant fait l'objet de la renonciation. En l'espèce, Revenu Québec a émis un avis de nouvelle cotisation ayant pour objet la révision de ses gains en capital imposables et de sa déduction pour gains en capital pour l'année d'imposition 20X1.
4. **La preuve apportée par le contribuable de la raisonnable du montant** : Cette condition ne s'applique pas dans notre situation, car il n'y a pas de montant indiqué dans la renonciation.

---

<sup>10</sup> Voir note 7.

~~~~~

Ainsi, la renonciation signée par M. X ne comporte aucune ambiguïté et le gain en capital imposable ajouté par Revenu Québec dans la nouvelle cotisation était visé par cette renonciation.

Le représentant invoque le principe suivant de l'arrêt *Fagan*<sup>11</sup> établi dans une situation où la renonciation contenait une erreur dans sa rédaction :

*« The cases referred to above also confirm that a reassessment can reasonably be regarded as relating to the terms of the waiver if the evidence shows that the taxpayer was not surprised by the basis of the reassessment or if the basis of the reassessment was known to both parties. In other words, the Courts have found that, in such circumstances, affirming the validity of the waiver will not result in prejudice to either party. »*

Nous sommes d'avis que la renonciation de M. X respecte l'arrêt *Fagan*, car considérant les éléments analysés lors de la vérification par Revenu Québec, M. X ne pouvait être surpris des fondements de la nouvelle cotisation.

Nous sommes d'avis que l'arrêt *Strulovitch*<sup>12</sup>, également invoqué par le représentant du contribuable, ne s'applique pas à notre situation, les faits de cette affaire étant très différents de la présente situation. Dans cet arrêt, la renonciation avait spécifiquement pour but de permettre l'évaluation d'actions et de déterminer le gain en capital lors de la vente. Or, l'avis de nouvelle cotisation émis à la suite de la renonciation avait changé la nature du gain en dividende. La situation en l'espèce est totalement différente : la renonciation prévoit la révision des gains en capital imposables et l'avis de nouvelle cotisation établit un nouveau gain en capital imposable.

Le représentant allègue que, de façon similaire à l'arrêt *Loblaw Financial Holdings Inc.*<sup>13</sup>, la RGAE ne peut être raisonnablement liée à la renonciation, car son application potentielle n'est pas mentionnée dans cette dernière. Tout d'abord, rappelons que l'argument de la RGAE est invoqué de façon subsidiaire dans la nouvelle cotisation. Au surplus, dans un contexte de vérification d'une planification fiscale de multiplication de la déduction pour gains en capital, l'application de la RGAE est prévisible comme le mentionne le juge Miller dans *Loblaw Financial Holdings Inc.*<sup>14</sup> :

---

<sup>11</sup> Voir note 8, paragraphe 40.

<sup>12</sup> Voir note 1.

<sup>13</sup> *Id.*

<sup>14</sup> Paragraphe 286.

~~~~~

« Il peut y avoir des circonstances où, dans le cadre d'une vérification continue où les deux parties savent clairement que la RGAE est à l'ordre du jour et que le compromis a eu lieu, comme l'atteste la renonciation, et où on pourrait en effet prévoir l'application de la RGAE, sans mention précise. »

L'omission de mentionner la RGAE dans le formulaire de renonciation est donc sans effet sur la validité de celle-ci.

### **Validité de l'avis de nouvelle cotisation de Mme X**

La renonciation de Mme X a également été signée dans des circonstances où Revenu Québec effectuait une vérification des aliénations d'actions du groupe d'actionnaires de Société 1. Cette vérification visait à vérifier la planification fiscale de multiplication de la déduction pour gains en capital relatifs à une action admissible d'une société qui exploite une petite entreprise effectuée via notamment la réalisation de gains en capital par Fiducie 1.

Dans le dossier de Mme X, la vérification s'est plus particulièrement attardée à ses aliénations d'actions du groupe Société 1 et à la déduction pour gains en capital. Revenu Québec a également vérifié la vente de ses actions de Société 2 à Fiducie 1.

Le projet de modifications de Revenu Québec du \*\*\*\*\* 20X5 prévoit que l'aliénation par Mme X de ses actions ordinaires de Société 2 à Fiducie 1 (une personne avec laquelle Mme X a un lien de dépendance) n'a pas été effectuée à la juste valeur marchande. Le produit d'aliénation des actions est revu à \*\*\*\*\* \$ de sorte que les gains en capital imposables de Mme X sont modifiés à la hausse pour l'année d'imposition 20X1. Le projet de modifications expose les différentes transactions intervenues avant cette aliénation, notamment le transfert par roulement de \*\*\*\*\* actions ordinaires Y de Société 1 contre des actions de Société 2.

Également, le projet de modifications prévoit que la déduction pour gains en capital de Mme X est refusée pour une aliénation d'actions de Société 1.

Le formulaire de renonciation signé par Mme X, le \*\*\*\*\* 20X5, prévoit expressément la révision de ses gains en capital imposables (ligne 139 de la TP-1), ainsi que la révision de sa déduction pour gains en capital (ligne 292 de la TP-1). Tant pour les gains en capital que la déduction corrélative, le formulaire de renonciation n'indique aucun montant. Le formulaire de renonciation signé par Mme X n'indique pas non plus de disposition anti-évitement spécifique de la LI.

~~~~~

Le \*\*\*\*\* 20X5, Revenu Québec a émis un avis de nouvelle cotisation qui prévoit l'inclusion d'un gain en capital au montant de \*\*\*\*\* \$ aux revenus de Mme X. Le fondement de cette cotisation est que la juste valeur marchande des actions ordinaires de Société 1 lors du roulement des actions à Société 2 doit s'établir à \*\*\*\*\* \$ et non à \*\*\*\*\* \$. L'avis de nouvelle cotisation précise que la juste valeur marchande étant beaucoup plus élevée que celle retenue, il en résulte que Mme X a octroyé un avantage à des personnes avec qui elle est liée conformément à l'article 526 de la LI. Ainsi, le montant de l'avantage vient augmenter la somme convenue de Mme X créant un gain en capital plus élevé.

De façon accessoire, Revenu Québec soulève l'application de la RGAE de façon à attribuer à Mme X la totalité du gain en capital de \*\*\*\*\* \$ résultant du transfert de ses actions en faveur de Fiducie 1, transfert ayant permis la réalisation du gain en capital au sein d'une fiducie dont les bénéficiaires sont des membres de sa famille et celle de son conjoint, disposant d'un plein solde d'exonération pour gains en capital.

Le projet de modifications et l'avis de nouvelle cotisation délivré à la suite de la renonciation à la prescription ont donc le même objet : la révision des gains en capital.

De nouveau, il ne faut pas confondre l'objet de la cotisation, soit la révision des gains en capital, et les fondements de cette cotisation, soit les motifs sur lesquels s'appuie Revenu Québec pour émettre cette cotisation, c'est-à-dire l'octroi d'un avantage par Mme X à des personnes liées et de façon accessoire l'abus des dispositions de la LI.

L'avis de nouvelle cotisation émis à la suite de la renonciation rencontre donc les conditions mentionnées de l'arrêt *Royal Bank* :

1. **Une renonciation en la forme prescrite** : Le formulaire de renonciation à la prescription « MRQ-25.1 » a été complété et signé par Mme X.
2. **La renonciation doit mentionner les sujets ou éléments pour lesquels la prescription ne court plus** : Mme X renonce à la prescription notamment en ce qui a trait à ses gains en capital imposables et à sa déduction pour gains en capital pour l'année d'imposition 20X1.
3. **La raisonnable du montant, objet de la renonciation** : Mme X a renoncé expressément à la prescription à l'égard de ses gains en capital imposables pour l'année d'imposition 20X1. Or, lorsque le contribuable fait une renonciation sans fixer le montant pour lequel il le fait, le ministre peut alors cotiser n'importe quel montant qui peut raisonnablement être considéré comme ayant fait l'objet de la renonciation. En l'espèce, Revenu Québec a émis un avis de nouvelle cotisation ayant pour objet la révision de ses gains en capital imposables pour l'année 20X1.

4. **La preuve apportée par le contribuable de la raisonnable du montant :**  
Cette condition ne s'applique pas à notre situation, car il n'y a pas de montant indiqué dans la renonciation.

Ainsi, la renonciation signée par Mme X ne comporte aucune ambiguïté et le gain en capital imposable ajouté par Revenu Québec dans l'avis de nouvelle cotisation était visé par cette renonciation. Aussi, en considérant les éléments analysés lors de la vérification par Revenu Québec, Mme X ne pouvait être surprise par les fondements de la nouvelle cotisation.

Enfin, nous sommes d'avis que la réponse donnée aux arguments du représentant dans la section de M. X concernant les arrêts *Fagan*, *Strulovitch* et *Loblaw Financial Holdings Inc.* s'applique également à la situation de Mme X.

### **Conclusion**

Par conséquent, les renonciations signées par M. X et par Mme X ne comportent aucune ambiguïté ni aucune erreur. Les changements effectués dans les avis de nouvelle cotisation de M. X et de Mme X sont visés par ces renonciations et les avis de nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 20X1 sont donc valides.