



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 14 DÉCEMBRE 2022

OBJET : **TROMPE-L'ŒIL – ARTICLE 663 DE LA LOI SUR LES IMPÔTS**
N/RÉF. : 22-059750-001

Nous répondons à la demande d'interprétation que vous nous avez transmise ***** concernant une série de transactions lors desquelles des montants attribués et versés par une fiducie aux bénéficiaires et enfants d'un contribuable ont été transférés dans les comptes bancaires de ce dernier dans les jours qui ont suivi les attributions.

FAITS

Notre compréhension des faits est la suivante :

- Le ***** 20X1, la Fiducie familiale ***** , ci-après « Fiducie », est constituée par *****.
- De 20X1 à 20X5, les fiduciaires de Fiducie sont ***** , ci-après « Contribuable », et *****.
- Les bénéficiaires de Fiducie sont les personnes suivantes :
 - Contribuable;
 - ***** , ci-après « fils majeur de Contribuable »;
 - ***** , ci-après « fille de Contribuable »;
 - ***** ,

-
- autres sociétés contrôlées par Contribuable;
 - autres bénéficiaires.
 - Fiducie est actionnaire de la société *****, ci-après « Société ».
 - Au cours des années d'imposition 20X1 à 20X5, Fiducie a attribué des dividendes reçus de Société au fils majeur de Contribuable et à la fille de Contribuable.
 - Dans les jours qui ont suivi le paiement des montants attribués aux bénéficiaires, la fille de Contribuable et le fils majeur de Contribuable, ces derniers ont transféré ces mêmes montants à Contribuable.
 - Les transferts à Contribuable des montants attribués aux bénéficiaires sont démontrés par les retraits de montants constatés sur les états de compte des comptes bancaires personnels des bénéficiaires, la fille de Contribuable et le fils majeur de Contribuable, et par les dépôts de ces mêmes montants constatés sur les états de compte des comptes bancaires de Contribuable.
 - ***** Revenu Québec a été informé que Contribuable avait proposé au fils majeur de Contribuable et à la fille de Contribuable de recevoir les montants attribués par Fiducie et, ensuite, de lui remettre ces mêmes montants dans les jours subséquents. L'entente entre Contribuable et les deux bénéficiaires serait verbale, car aucune convention écrite n'a été signée. De plus, Contribuable aurait mentionné au fils majeur de Contribuable et à la fille de Contribuable que les montants qui lui ont été transférés leur reviendraient à son décès.
 - Le fils majeur de Contribuable et la fille de Contribuable ont accepté le mandat de Contribuable et ils ont agi comme parties accommodantes pour ce dernier, en omettant de dévoiler l'entente aux autorités fiscales. Le mandat impliquait la réception des montants distribués par Fiducie, leur inclusion dans leur propre déclaration de revenus à un taux d'imposition moindre et la remise de ces mêmes montants à Contribuable.
 - Au cours des années d'imposition 20X1 à 20X5, Fiducie a déduit les montants des dividendes attribués au fils majeur de Contribuable et à la fille de Contribuable dans le calcul de son revenu imposable, et ce, en vertu du paragraphe a de l'article 657 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après « LI ».

-
- Pour leur part, le fils majeur de Contribuable et la fille de Contribuable ont inclus dans le calcul de leur revenu les montants de dividendes attribués par Fiducie.
 - Contribuable a payé l'impôt pour le fils majeur de Contribuable et la fille de Contribuable relatif aux revenus de dividendes reçus par ces derniers.

QUESTIONS

Vous nous avez soumis les quatre questions suivantes :

1. Revenu Québec peut-il cotiser Contribuable en vertu de l'article 663 de la LI?
2. La série d'opérations décrite ci-dessus constitue-t-elle un trompe-l'œil? Dans l'affirmative, Revenu Québec peut-il cotiser Contribuable pour les montants qui lui ont été transférés?
3. Selon les circonstances du présent dossier, Revenu Québec peut-il ouvrir la prescription et cotiser Contribuable après la période normale de cotisation en vertu du sous-paragraphe *i* du sous-paragraphe *b* du paragraphe 2 de l'article 1010 de la LI pour les années d'imposition 20X1 à 20X5?
4. Revenu Québec peut-il imposer une pénalité à Contribuable en vertu de l'article 1049 de la LI?

ANALYSE

1. *Revenu Québec peut-il cotiser Contribuable en vertu de l'article 663 de la LI?*

La LI prévoit que les montants payables par une fiducie à un bénéficiaire, incluant la partie d'un dividende imposable¹ et la fraction du gain en capital imposable², doivent être inclus dans les revenus du bénéficiaire en vertu de l'article 663 de la LI.

¹ Voir à cet effet le paragraphe *a* de l'article 666 de la LI.

² Voir à cet effet le paragraphe *a* de l'article 668 de la LI.

Ainsi, au plan technique, les deux bénéficiaires se sont vu attribuer des dividendes imposables par Fiducie. Toutefois, nous pouvons nous questionner sur le véritable bénéficiaire des montants attribués par Fiducie.

Comme il a été mentionné par la Cour d'appel de l'Ontario dans l'affaire *Poynton*³ (affaire considérée par la Cour suprême du Canada dans le jugement *Gagnon*⁴) et par la Cour canadienne de l'impôt dans *Degrace Family Trust*⁵, pour que les membres de la famille d'un contribuable puissent être considérés comme étant les véritables bénéficiaires des gains en capital attribués par une fiducie familiale, il faut que les bénéficiaires puissent disposer des sommes complètement à leur profit. Selon la Cour, parmi les éléments à prendre en considération, il y a :

- la manière dont ces revenus ont été reçus;
- le contrôle sur ceux-ci;
- les obligations et les restrictions quant à la manière d'en disposer qui s'y rattachent;
- l'usage qu'en font les bénéficiaires, et;
- les personnes qui en retirent réellement les bénéfices.

Les conclusions de la Cour du Québec au sujet de l'application de l'article 663 de la LI dans *Caplan*⁶ nous apparaissent pertinentes pour les fins du présent dossier puisque cette affaire comportait des faits similaires :

[105] Dans le cadre de la réorganisation corporative, Caplan a permis que soit constitué la Fiducie laquelle pouvait, en toute légalité, procéder à l'attribution de revenu à certains bénéficiaires, dont lui-même ou encore ses enfants majeurs.

[106] Or, par sa volonté de contrôler et d'utiliser, en tout ou en partie, à ses propres fins, l'argent attribué par la Fiducie aux enfants, et par son incapacité à rendre compte, il a fait en sorte de rendre impossible l'objectif de fractionnement tant recherché. En fait, il y a absence totale de comptabilité et il n'y a aucune preuve probante ni crédible de ce qui a été ou non payé au bénéfice de ses enfants, et ce, même si dans les faits il est probable que Caplan a payé plusieurs dépenses.

³ *The Queen v. Fred E. Poynton*, 72 DTC 6329.

⁴ *Gagnon c. La Reine*, [1986] 1 R.C.S. 264, 86 DTC 6179.

⁵ *Degrace (fiducie familiale) c. La Reine*, 99 DTC 453.

⁶ *Caplan c. Agence du revenu du Québec*, 2019 QCCQ 3269.

[107] Il ne fait aucun doute, de l'avis du Tribunal, que les enfants n'avaient pas la discrétion d'utiliser à leurs convenances les sommes attribuées par la Fiducie.

[108] Ainsi, puisque Caplan était lui aussi bénéficiaire de la Fiducie, les faits démontrent que c'est ce dernier qui s'est approprié la grande partie des revenus attribués aux enfants et, en conséquence, l'article 663 L.I. s'applique pour imposer, entre les mains du demandeur, les sommes versées par la Fiducie aux enfants[\[10\]](#).

[109] Ainsi, pour les raisons qui précèdent, le Tribunal arrive à la conclusion que les sommes payées par la Fiducie aux enfants doivent être imposées entre les mains du demandeur en vertu de l'article 663 L.I.

[Notre soulignement; référence omise]

Sur la base des éléments que vous nous avez présentés, nous partageons vos conclusions selon lesquelles les bénéficiaires n'avaient pas la discrétion d'utiliser les montants attribués par Fiducie à leur convenance et que Contribuable n'a jamais eu de véritable intention de distribuer des actifs aux deux bénéficiaires. En effet, on constate que dans les jours qui suivent les attributions des montants aux bénéficiaires, ceux-ci transfèrent ces mêmes montants à Contribuable qui en a le plein contrôle. De plus, on note que Contribuable a payé la portion des impôts des deux bénéficiaires en lien avec l'attribution des dividendes par Fiducie.

En conséquence, considérant que Contribuable est le véritable bénéficiaire des revenus payables, soit des dividendes attribués par Fiducie en faveur des deux bénéficiaires, ces dividendes doivent être imposés entre les mains de Contribuable conformément à l'article 663 de la LI et non entre les mains des bénéficiaires.

2. *La série d'opérations décrite ci-dessus constitue-t-elle un trompe-l'œil? Dans l'affirmative, Revenu Québec peut-il cotiser Contribuable pour les montants qui lui ont été transférés?*

Un trompe-l'œil peut se définir comme étant « une opération assortie d'un élément de tromperie de manière à créer une illusion destinée à cacher au percepteur le contribuable ou la nature réelle de l'opération, ou un faux-semblant par lequel le contribuable crée

une apparence différente de la réalité qu'elle sert à masquer »⁷. Le trompe-l'œil implique donc une intention de créer une fausse impression afin de tromper les autorités fiscales ou de masquer une réalité. Pour déterminer si une opération est illusoire ou réelle, il faut notamment tenir compte des documents écrits et de la conduite des parties⁸.

Sur la base des éléments que vous avez soulevés, notamment l'entente verbale proposée par Contribuable au fils majeur de Contribuable et à la fille de Contribuable de recevoir les montants attribués par Fiducie et, par la suite, de lui remettre ces mêmes montants dans les jours subséquents, ainsi que la confirmation de cette entente par le transfert, dans les jours qui suivent les attributions, des montants payés aux bénéficiaires de leur compte bancaire personnel à celui de Contribuable, nous sommes d'avis que les attributions des dividendes en faveur des bénéficiaires ainsi que la remise immédiate de ces montants à Contribuable constituent un trompe-l'œil, c'est-à-dire une transaction visant à créer une illusion dans le but de cacher aux autorités fiscales la nature réelle de l'opération.

En conséquence, la totalité des dividendes attribués par Fiducie aux bénéficiaires lors des années 20X1 à 20X5 devrait être ajoutée aux revenus de Contribuable pour ces mêmes années.

3. *Selon les circonstances du présent dossier, Revenu Québec peut-il ouvrir la prescription et cotiser Contribuable après la période normale de cotisation en vertu du sous-paragraphe i du sous-paragraphe b du paragraphe 2 de l'article 1010 de la LI pour les années d'imposition 20X1 à 20X5?*

Le sous-paragraphe i du sous-paragraphe b du paragraphe 2 de l'article 1010 de la LI permet à Revenu Québec de cotiser au-delà des délais normaux lorsque l'on est en mesure de démontrer qu'un contribuable a fait une fausse représentation des faits par incurie ou par omission volontaire ou a commis une fraude en produisant sa déclaration ou en fournissant un renseignement.

À cet égard, les propos tenus dans l'affaire *St-Martin c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*⁹ sont régulièrement cités par la jurisprudence québécoise et se lisent comme suit :

⁷ *Stuart Investments Ltd. v. R.*, [1984] 1 R.C.S. 536, pp. 545 et 546; *2529-1915 Québec Inc. c. Canada*, 2008 CAF 398, par. 59; *La Senza inc. c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2007 QCCA 1335, par. 24; *Continental Bank Leasing Corp. c. R.*, [1998] 2 R.C.S. 298, par. 20.

⁸ *Antle c. Canada*, 2010 CAF 280, par. 11.

⁹ [2003] R.D.F.Q. 123 (C.Q.).

[111] L'importante jurisprudence appelée à dégager les principes applicables en matière de prescription de nature fiscale a majoritairement retenu les critères suivants :

- l'argument de la prescription peut être soulevé en tout état de cause (Desruisseaux c. Craft décision du 10 septembre 1985, dossier 200-09-000528-833 (C.A.); Mailhot c. SMRQ [1989] R.D.F.Q. 202);
- l'impôt payable étant basé sur les principes d'autodéclaration et de l'autocotisation, donc reposant sur la bonne foi et l'honnêteté du contribuable, le Ministre doit disposer de larges pouvoirs pour vérifier les déclarations qui lui sont produites (Mc Kinlay Transport Ltd c. La Reine [1990] 1 S.C.R. 627);
- la « *fausse représentation* » dont il est question n'a pas à être nécessairement frauduleuse; il suffit que la représentation soit fausse, même si elle a été faite de bonne foi (MNR c. Taylor 61 D.T.C. 1139);
- le simple défaut de déclarer un revenu peut constituer une telle fausse représentation (Racine c. S.M.R.Q. [1991] R.D.F.Q. 151 (C.A.));
- « *l'incurie* » est définie comme un « *manque de soin, une négligence, un laisser-aller* » et elle peut même résulter du fait d'un mandataire (Succession Eileen Murray c. SMRQ jugement de Monsieur le juge Lachapelle du 23 juin 1992, Montréal 500-02-024285-892; Guimond c. SMRQ [1991] R.D.F.Q. 58);
- le degré de négligence requis est donc moindre que celui de la négligence flagrante requise par d'autres dispositions de la Loi (Venne c. La Reine 84 DTC 6247I; Jet Metal Produits Ltd c. MNR 79 DTC 624);
- le fardeau de prouver la fausse représentation incombe à l'intimé (Larouche c. SMRQ [1989] R.D.F.Q. 131; Succession André Leroux c. SMRQ décision du 19 avril 2002, dossier 500-02-060765-976.);

[Soulignements dans l'original]

Par ailleurs, le libellé¹⁰ du sous-paragraphe *i* du sous-paragraphe *b* du paragraphe 2 de l'article 1010 de la LI est similaire à celui du sous-alinéa 152 (4) a) i) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), ch. 1, (5^e suppl.)). C'est pourquoi les principes dégagés par l'importante jurisprudence fédérale en cette matière sont régulièrement appliqués par nos tribunaux¹¹.

Ainsi, dans *Foot v. MNR*¹² et *Nesbitt v. The Queen*¹³, la Cour a statué que l'expression « fausse représentation » réfère à une présentation incorrecte des faits. Dans *Jet Metal Products c. MNR*¹⁴, le juge a été d'avis qu'une fausse représentation pouvait également consister en une omission de déclarer un élément véridique.

La fausse représentation dont traite l'article 1010 de la LI peut intervenir soit par incurie ou omission volontaire¹⁵. La jurisprudence définit l'incurie comme un manque de soin, d'organisation. Elle réfère à une carence, une nonchalance dans l'accomplissement des obligations fiscales, mais ne comprend pas les gestes qu'une personne normalement prudente et sage aurait pu poser.

Dans *Caplan*, décision dont les faits sont similaires à ceux du présent dossier, la Cour du Québec s'est prononcée sur l'application du sous-paragraphe *i* du sous-paragraphe *b* du paragraphe 2 de l'article 1010 de la LI de la façon suivante :

[116] En l'instance, Caplan a témoigné qu'il croyait que ce qu'il faisait était possible et conforme aux lois fiscales, puisque la structure avait été établie de cette façon par ses conseillers fiscaux.

[117] Cependant, les explications fournies par le demandeur ne résistent pas à l'analyse. En fait, la preuve démontre qu'il y avait confusion totale entre ses fonds et les fonds transférés par ses enfants et qui provenaient de la Fiducie. La preuve démontre également qu'il a utilisé à ses propres fins des sommes ainsi transférées.

¹⁰ Notamment dans les versions anglaises, la loi québécoise emploie le mot « *negligence* » alors que la loi fédérale emploie le mot « *neglect* ».

¹¹ À titre d'exemple, -mentionnons *Hovington c. Québec (Sous-ministre du revenu)*, [2004] QCCQ 41315.

¹² 66 DTC 5072 (CSC).

¹³ 96 DTC 6588 (CAF).

¹⁴ 79 DTC 624 (Tax Review Board).

¹⁵ Nous n'élaborerons pas sur la notion d'omission volontaire étant donné que le fardeau pour en faire la démonstration est plus lourd.

[118] De plus, les témoignages des enfants et de Caplan sur les reconnaissances de dette (P-7) laissent le Tribunal dubitatif quant à la date de signature de ces documents.

[119] En fait, l'ensemble de la preuve démontre que le demandeur savait, ou aurait dû savoir, que le fait de faire transiter par ses enfants, à des fins de fractionnement de revenu, des sommes qui de toute façon lui revenaient pour l'essentiel, constituait, pour le moins, une fausse représentation même si, techniquement, une telle fausse représentation n'est pas frauduleuse.

[Notre soulignement]

Nous sommes d'avis que nous pouvons appliquer les mêmes conclusions dans le présent dossier en ce que Contribuable savait, ou aurait dû savoir, que le fait d'utiliser ses deux enfants comme bénéficiaires de Fiducie afin de leur attribuer des montants qui allaient lui revenir constitue une fausse représentation au sens du sous-paragraphe i du sous-paragraphe b du paragraphe 2 de l'article 1010 de la LI.

Toutefois, la question de savoir si Contribuable a fait cette fausse représentation des faits par incurie ou par omission volontaire est une question de fait qui doit être analysée dans le contexte spécifique de chaque dossier. À cet égard, il n'appartient pas aux directions d'interprétation de se prononcer sur cette question factuelle ou de se substituer à votre prise de décision.

4. *Revenu Québec peut-il imposer une pénalité à Contribuable en vertu de l'article 1049 de la LI?*

Tel que discuté *****, la question de déterminer si une personne a, sciemment ou dans des circonstances qui équivalent à de la négligence flagrante¹⁶, fait un faux énoncé ou une omission dans une déclaration est une question factuelle et il n'appartient pas aux directions d'interprétation de se prononcer sur celle-ci ou de se substituer à votre prise de décision.

Pour toute question concernant la présente note, n'hésitez pas à communiquer avec *****.

¹⁶ À ce sujet, voir la décision *St-Georges c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, 2007 QCCA 1442, dans laquelle la Cour d'appel du Québec identifie les critères à analyser afin de déterminer si un contribuable a fait preuve de « négligence flagrante ».