



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 2 MAI 2019

OBJET : **PÉNALITÉ PRÉVUE À L'ARTICLE 1079.7.4 DE LA LOI SUR LES
IMPÔTS – DÉFENSE DE DILIGENCE RAISONNABLE**
N/RÉF. : 19-046175-001

La présente donne suite à votre demande ***** concernant le sujet mentionné en objet.

L'article 1079.7.4¹ de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », prévoit une pénalité à toute personne qui émet ou vend un abri fiscal ou accepte une contrepartie à l'égard d'un abri fiscal avant que le ministre n'ait attribué un numéro d'identification à l'abri fiscal.

Essentiellement, vous souhaitez savoir s'il est possible d'invoquer la défense de diligence raisonnable et d'éviter ainsi l'application de cette pénalité.

ANALYSE

Législation applicable

L'article 1079.4 de la LI prévoit qu'on ne peut vendre ou émettre une participation dans un abri fiscal, ou accepter une contrepartie à son égard, que si un numéro d'identification de l'abri fiscal a été obtenu du ministre. Depuis, le 29 mars 2012, ces ventes, émissions ou acceptations de contrepartie ne sont permises que pendant l'année civile que le ministre a désignée comme étant celle qui est applicable au numéro d'identification de l'abri fiscal, le numéro d'identification obtenu n'étant désormais valable que pour une année civile.

¹ Concordance fédérale : 237.1(7.4) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1 (5^e suppl.)).

Quant à l'article 1079.7.4 de la LI, il stipule ce qui suit :

« Toute personne qui fournit des renseignements faux ou trompeurs dans une demande faite au ministre en vertu de l'article 1079.2, ou qui émet ou vend un abri fiscal ou accepte une contrepartie à l'égard d'un abri fiscal avant que le ministre n'ait attribué un numéro d'identification à l'abri fiscal, encourt une pénalité égale à la proportion visée au deuxième alinéa du plus élevé des montants suivants :

- a) 500 \$;
- b) 25 % du plus élevé des montants suivants :
 - i. l'ensemble des montants dont chacun représente la contrepartie reçue ou à recevoir d'une personne à l'égard de l'abri fiscal avant le moment où soit les renseignements exacts ont été fournis au ministre, soit un numéro d'identification a été attribué à l'abri fiscal selon le cas;
 - ii. l'ensemble des montants dont chacun représente un montant déclaré ou annoncé comme étant la valeur d'un bien dont une personne donnée qui acquiert l'abri fiscal ou y fait autrement un placement pourrait faire don à un donataire reconnu, si l'abri fiscal est un arrangement de don et si une contrepartie est reçue ou à recevoir de la personne donnée à l'égard de l'abri fiscal avant le moment où soit les renseignements exacts ont été fournis au ministre, soit un numéro d'identification a été attribué à l'abri fiscal, selon le cas.

La proportion à laquelle réfère le premier alinéa est celle que représente le rapport entre, d'une part, l'ensemble des montants dont chacun représente une contrepartie reçue ou à recevoir d'un particulier qui, avant le moment visé au paragraphe *b* du premier alinéa, a acquis l'abri fiscal y visé ou a fait autrement un placement dans cet abri fiscal et qui résidait au Québec au moment de cette acquisition ou de ce placement, et, d'autre part, l'ensemble des montants dont chacun représente une contrepartie reçue ou à recevoir d'une personne qui, avant le moment visé à ce paragraphe *b*, a acquis l'abri fiscal ou a fait autrement un placement dans l'abri fiscal. »

(Nos soulignés)

~~~~~

Cet article prévoit entre autres une pénalité au promoteur qui vend ou émet un abri fiscal ou accepte une contrepartie à l'égard d'un tel abri avant d'avoir obtenu ce numéro d'identification. Cette pénalité a pour objet de favoriser la conformité en faisant en sorte que le promoteur assume une part importante de l'allègement fiscal dont les participants à l'abri fiscal sont censés pouvoir se prévaloir.

### **Formulaire**

Il est précisé au formulaire « Demande de numéro d'identification d'un abri fiscal et engagement de tenir des registres » (TP-1079.2)<sup>2</sup>, qu'un promoteur d'un abri fiscal peut encourir une pénalité s'il émet ou vend un abri fiscal ou accepte une contrepartie relativement à un abri fiscal avant qu'un numéro d'identification ne soit attribué à l'abri fiscal. On y précise également que le numéro d'identification est valide uniquement pour l'année civile désignée dans le formulaire, de sorte que l'émission et la vente d'un abri fiscal ainsi que l'acceptation d'une contrepartie relativement à un abri fiscal sont permises seulement pendant cette année civile.

### **Défense de diligence raisonnable**

#### 1. Application aux pénalités administratives de responsabilité stricte

- La jurisprudence

Dans l'arrêt *Sault Ste-Marie*<sup>3</sup> la Cour suprême a reconnu trois catégories d'infractions :

« 1. Les infractions dans lesquelles la *mens rea*, qui consiste en l'existence réelle d'un état d'esprit, comme l'intention, la connaissance, l'insouciance, doit être prouvée par la poursuite soit qu'on puisse conclure à son existence vu la nature de l'acte commis, soit par preuve scientifique.

2. Les infractions dans lesquelles il n'est pas nécessaire que la poursuite prouve l'existence de la *mens rea*, l'accomplissement de l'acte que comporte une présomption d'infraction, laissant à l'accusé la possibilité d'écarter sa responsabilité en prouvant qu'il a pris toutes les précautions nécessaires. Ceci comporte l'examen de ce qu'une personne raisonnable aurait fait dans les circonstances. La défense sera recevable si l'accusé croyait pour des motifs raisonnables à un état de fait inexistant qui, s'il

---

<sup>2</sup> Version 2019-04.

<sup>3</sup> *La Reine c. Sault Ste-Marie* [1978] 2 R.C.S.

avait existé, aurait rendu l'acte ou l'omission innocent, ou si l'accusé a pris toutes les précautions raisonnables pour éviter l'événement en question. Ces infractions peuvent être à juste titre appelées des infractions de responsabilité stricte. C'est ainsi que le juge Estey les a appelées dans l'affaire *Hickey*.

3. Les infractions de responsabilité absolue où il n'est pas loisible à l'accusé de se disculper en démontrant qu'il n'a commis aucune faute.

Les infractions criminelles dans le vrai sens du mot tombent dans la première catégorie. Les infractions contre le bien-être public appartiennent généralement à la deuxième catégorie. Elles ne sont pas assujetties à la présomption de *mens rea* proprement dite. Une infraction de ce genre tombera dans la première catégorie dans le seul cas où l'on trouve des termes tels que « volontairement », « avec l'intention de », « sciemment », ou « intentionnellement » dans la disposition créant l'infraction. En revanche, le principe selon lequel une peine ne doit pas être infligée à ceux qui n'ont commis aucune faute est applicable. Les infractions de responsabilité absolue seront celles pour lesquelles le législateur indique clairement que la culpabilité suit la simple preuve de l'accomplissement de l'acte prohibé. L'économie générale de la réglementation adoptée par le législateur, l'objet de la législation, la gravité de la peine et la précision des termes utilisés sont essentiels pour déterminer si l'infraction tombe dans la troisième catégorie. »

(Nos soulignés)

La Cour suprême a conclu dans cet arrêt que la pollution en question tombait dans la catégorie des infractions de responsabilité stricte. En page 1328, le juge Dickson a tenu le raisonnement suivant :

« Vu que le par. 32(1) crée une infraction contre le bien-être public, sans indiquer clairement que la responsabilité est absolue et sans utiliser les mots comme « sciemment » ou « volontairement » qui exigent expressément la *mens rea*, l'application du critère que j'ai énoncé ci-dessus place indubitablement l'infraction dans la catégorie des infractions de responsabilité stricte. »

~~~~~

Dans la décision fort influente *Pillar Oilfield Projects Ltd. c. La Reine*⁴, le juge Bowman a considéré que les pénalités imposées en application du paragraphe 280(1) de la Loi sur la taxe d'accise (L.R.C. (1985), c. E-15)⁵ entraînent une responsabilité stricte plutôt qu'absolue, et peuvent être contestés par le contribuable qui prouve la diligence raisonnable. Cette décision est donc venue confirmer qu'il est possible de faire valoir une défense de diligence raisonnable lorsque de telles pénalités administratives sont appliquées.

Dans l'affaire *Canada (Procureur général) c. Consolidated Canadian Contractors Inc.*⁶, il s'agissait également de déterminer si le moyen de défense de la diligence raisonnable pouvait être invoqué afin d'éviter l'application de la pénalité administrative prévue à l'article 280 de la Loi sur la taxe d'accise. De l'avis des juges, « le principe posant qu'il ne peut y avoir de punition sans faute donne lieu à la présomption réfutable que le législateur entendait imposer la responsabilité stricte et non la responsabilité absolue. ». Selon la Cour, le moyen de défense implicite de la diligence raisonnable n'est pas incompatible avec le régime fiscal et n'y fait pas échec. En somme, l'imposition de cette pénalité était donc susceptible d'être réfutée par une défense de diligence raisonnable.

Dans l'affaire *Arman Aalamian c. Québec (Sous ministre du Revenu)*⁷, le juge Gagnon devait notamment déterminer si l'application de l'article 1045 de la LI⁸ entraînait une responsabilité stricte au sens de la jurisprudence. Il s'exprime en ces termes :

« [20] L'infraction de l'article 1045 ne peut être qualifiée de criminelle au sens propre faute de mention exigeant la *mens rea* (« sciemment » ou

⁴ 1993, 2 GTC 1005 (C.C.I.).

⁵ Le paragraphe 280(1) était libellé ainsi:

« (1) Sous réserve du présent article et de l'article 281, la personne qui ne verse pas un montant au receveur général au moment prévu par la présente partie est passible de la pénalité et des intérêts suivants, calculés sur ce montant pour la période commençant le lendemain du jour où le montant devait être versé et se terminant le jour du versement :

a) une pénalité de 6% par année;
b) des intérêts au taux réglementaire. ».

⁶ 1998 CanLII 9092 (CAF).

⁷ [2002] R.D.F.Q. 147 (C.Q.). Bien que cette décision ait été rendue par la Cour du Québec (Division des petites créances), le juge Gagnon fonde cette dernière notamment sur la base des arrêts de la Cour suprême et de la Cour d'appel.

⁸ Cet article sanctionne le défaut de produire une déclaration fiscale. Plus précisément, il stipule que quiconque omet de faire une déclaration fiscale au moyen du formulaire prescrit et dans les délais prévus, encourt une pénalité égale à 5 % de l'impôt impayé au moment où la déclaration doit être produite et une pénalité additionnelle de 1 % de cet impôt pour chaque mois entier, jusqu'à concurrence de 12 mois, au cours de la période commençant au moment où cette déclaration doit être produite et se terminant au moment où elle est effectivement produite.

« volontairement », par exemple). Deux autres catégories d'infractions sont reconnues : celles de responsabilité absolue, qui excluent toute exonération du moment que les faits constitutifs sont prouvés, et celles de responsabilité stricte, auxquelles le prévenu peut opposer une preuve prépondérante de diligence raisonnable.

[21] Lorsque la loi attache une pénalité administrative à une infraction, on doit présumer, en vertu du principe que tout châtiment suppose une faute et sauf indication contraire, qu'elle crée une responsabilité stricte plutôt qu'absolue.

[22] Pour savoir si cette présomption est repoussée dans un cas donné, un arrêt qui fait autorité propose un cadre d'analyse formé de quatre critères : la précision du texte, la gravité de la peine, l'objet de la législation et son économie générale^[9].

[23] Le texte de l'article 1045 n'indique pas clairement une responsabilité absolue. Pour cela il faudrait des termes excluant toute considération des circonstances comme l'expression « doit payer » suivie d'une somme ou d'un taux d'intérêt additionnel précis.

[24] Au lieu de quoi l'article 1045 emploie le terme « encourt » traduit dans la version anglaise par *is liable to* connue ailleurs dans la Loi [...]. Or « encourir » pour synonyme « être passible de » (to be liable to) et les deux verbes signifient non pas « devoir obligatoirement subir », mais bien « s'exposer à », « risquer de se voir infliger », suivant une jurisprudence bien établie.

[25] On objecterait en vain que le législateur a toujours un motif sérieux pour choisir un terme plutôt qu'un autre. Cela suppose une disparité de sens absente ici, sans compter que la version anglaise traduit « encourt » par *is liable to*. Ensuite, le verbe « encourir » est plus fréquent qu'« être passible de » dans la législation québécoise, sans doute par soucis de brièveté. Enfin, s'il fallait exclure toute discrétion judiciaire chaque fois que le mot « encourt » apparaît, on aboutirait à des conséquences absurdes.

[26] Les peines prévues à l'article 1045 sont graves en soi puisqu'il s'agit de pourcentages applicables aux droits exigibles.

⁹ *Canada (Procureur général) c. Consolidated Canadian Contractors inc.* 1998 CanLII 9092 (CAF).

[27] De plus, le caractère fiscal du contexte n'exclut pas en soi la défense de diligence raisonnable comme on l'a maintes fois décidé.

[...]

[29] Somme toute, l'article 1045 n'échappe pas à la présomption relative de responsabilité stricte qui s'attache aux infractions et non spécialement qualifiée par le législateur. »

(Nos soulignés)

Enfin, la Cour d'appel fédérale a reconnu dans l'affaire *Corporation de l'école polytechnique c. Canada*¹⁰ la possibilité pour un contribuable d'invoquer la défense de diligence raisonnable pour éviter l'application d'une pénalité administrative de responsabilité stricte.

Il ressort de ces décisions qu'une défense de diligence raisonnable peut être invoquée à l'égard d'une pénalité administrative de responsabilité stricte telle que la pénalité applicable à toute personne qui émet ou vend un abri fiscal ou accepte une contrepartie à l'égard d'un abri fiscal avant que le ministre n'ait attribué un numéro d'identification à l'abri fiscal prévue à l'article 1079.7.4 de la LI.

2. Critères d'application de la défense de diligence raisonnable

Dans l'affaire *Majeau*¹¹, la Cour d'appel fédérale mentionne ce qui suit quant aux critères à établir afin d'invoquer la défense de diligence raisonnable :

« [8] Selon l'arrêt *Corporation de l'école polytechnique c. Canada*, 2004 CAF 127, un défendeur bénéficie de la défense de diligence raisonnable s'il établit l'une ou l'autre des deux choses suivantes : soit qu'il a commis une erreur de fait raisonnable, soit qu'il a pris des précautions raisonnables pour empêcher que ne se produise l'événement qui donne naissance à la pénalité.

[9] L'erreur de fait raisonnable emporte un double test : subjectif et objectif. Le test subjectif est satisfait si le défendeur établit qu'il s'est mépris en ce qu'il a cru en une situation de fait qui, si elle avait existé, aurait éliminé le caractère fautif de son geste ou de son omission. En outre,

¹⁰ 2004 CAF 127 (CanLII).

¹¹ *Majeau c. La Reine*, 2010 CAF 28 (CanLII).

pour que cet aspect de la défense opère, il faut aussi que l'erreur soit raisonnable, i.e. une erreur qu'une personne raisonnable placée dans les mêmes circonstances aurait commise. Il s'agit là du test objectif.

[10] Le deuxième volet de la défense requiert, tel que déjà mentionné, que des gestes soient posés ou des mesures prises pour éviter l'événement qui engendre la pénalité. »

(Nos soulignés)

Il ressort notamment de cette décision que la prise de précautions raisonnables qui seraient mises en place à la suite de la connaissance du défaut de se conformer à la loi ne constitue pas une défense de diligence raisonnable.

Quant à la bonne foi, le juge Bowan, dans l'arrêt *Pillar Oilfield*¹², a mentionné ce qui suit :

« [...] la bonne foi dans le contexte d'erreurs commises involontairement n'équivaut pas à la diligence raisonnable. Cette défense exige la preuve positive que toutes les précautions raisonnables ont été prises pour qu'aucune erreur ne soit commise. »

(Nos soulignés)

Dans les affaires *Dagenais et Blier*¹³, la Cour canadienne de l'impôt a eu à évaluer si les appelants avaient fait preuve de diligence raisonnable afin d'éviter l'application de la pénalité prévue au paragraphe 162(9) [maintenant 237.1(7.4)]¹⁴ de la Loi de l'impôt sur le revenu, l'équivalent fédéral de la pénalité en cause dans la présente demande.

Dans ces affaires, la pénalité avait été imposée aux appelants pour avoir, à titre de principal ou de mandataire, émis ou vendu des parts ou accepté un apport en vue de l'acquisition de telles parts dans des abris fiscaux avant que le ministre du Revenu national ait attribué un numéro d'inscription à ces abris fiscaux.

La Cour a jugé que les appelants n'avaient pas fait la preuve du degré de diligence raisonnable requis dans les circonstances afin de se soustraire à l'application de la pénalité.

¹² Voir note 3.

¹³ *Dagenais c. La Reine*, 2006 CCI 209 et *Blier c. La Reine*, 2003 CCI 505 (CanLII).

¹⁴ Il y a lieu de mentionner qu'à compter du 2 décembre 1994, le paragraphe 169(2) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1 (5^e suppl.)) a été abrogé et remplacé par le paragraphe 237.1(7.4) de cette même loi. La disposition législative est analogue sauf que la pénalité est passée de 3 % à 25 %.

CONCLUSION

Tel que stipulé à l'article 1079.7.4 de la LI, un promoteur d'un abri fiscal peut encourir une pénalité s'il émet ou vend un abri fiscal ou accepte une contrepartie relativement à un abri fiscal avant qu'un numéro d'identification ne soit attribué à l'abri fiscal.

Le terme « encourt » se retrouve à l'article 1079.7.4 de la LI. Les lois fiscales utilisent généralement le terme « encourt » lorsque des pénalités peuvent être appliquées. Les dictionnaires définissent le verbe « encourir » comme signifiant « s'exposer à ». En conséquence, l'utilisation du mot « encourt » ne signifie pas que cette pénalité doit être appliquée automatiquement. Au contraire puisqu'encourir c'est s'exposer à une pénalité, cela sous-entend que quelqu'un doit prendre la décision de l'appliquer. Ainsi, l'application de cette pénalité laisse place à une discrétion¹⁵.

Selon les principes jurisprudentiels exposés précédemment, une telle pénalité ne donne pas lieu à une responsabilité absolue où il y a imposition automatique, mais donne plutôt lieu à une responsabilité stricte permettant ainsi au contribuable de présenter une défense de diligence raisonnable pour en contrer l'application.

Il devra dans ce cas établir qu'il s'est mépris en ce qu'il a cru en une situation qui, si elle avait existé, aurait éliminé le caractère fautif quant à l'obligation d'obtenir un numéro d'abri fiscal prévu à l'article 1079.4 de la LI et qu'une personne raisonnable placée dans les mêmes circonstances aurait commis les mêmes erreurs ou encore, il devra établir que des gestes ont été posés ou que des mesures ont été prises afin de respecter cette obligation. Rappelons que la bonne foi n'équivaut pas à la diligence raisonnable.

Précisons que la défense de diligence doit être évaluée à la lumière des circonstances particulières à chaque cas et qu'il revient au contribuable de démontrer, par prépondérance de preuve, sa diligence raisonnable. La preuve de diligence raisonnable impose au contribuable un fardeau de persuasion, c'est-à-dire l'obligation d'établir cette défense selon la balance de probabilités.

¹⁵ Voir le bulletin d'interprétation LAF. 28-5 « Intérêts sur les pénalités ».