

24 MARS 2021

Les premières opérations déterminées qui devront être divulguées à Revenu Québec enfin dévoilées

Auteurs : [Michael N. Kandev](#), [Marie-France Dompierre](#), [Élisabeth Robichaud](#) et [Anne-Sophie Villeneuve](#)

Dans son budget du 21 mars 2019, le gouvernement du Québec avait annoncé une série de mesures ayant pour but de protéger l'intégrité et l'équité du régime fiscal québécois, parmi lesquelles figure l'obligation de divulguer certaines opérations¹. Celles-ci incluent toute opération qui s'apparenterait de façon significative à une opération dite « déterminée » (les « opérations désignées »)².

Les quatre premières opérations déterminées ont été annoncées le 17 mars 2021 par l'entrée en vigueur du *Règlement concernant les opérations à divulgation obligatoire* (le « Règlement »), [accessible ici](#).

Les quatre opérations déterminées qui devront dorénavant faire l'objet d'une divulgation obligatoire portent sur :

1. l'évitement de l'aliénation réputée des biens d'une fiducie
2. les paiements vers des pays avec lesquels le Québec ou le Canada n'ont pas conclu un « accord fiscal »
3. la multiplication de la déduction pour gain en capital (la « DGC ») et
4. le commerce d'attributs fiscaux.

Il a été annoncé que d'autres opérations déterminées seraient publiées ultérieurement.

Revenu Québec a par ailleurs indiqué que des exemples d'opérations « incluses » et « exclues » seraient publiés sur son site web.

Comment et quand divulguer une opération « désignée »?

L'obligation de divulgation vise les opérations « désignées », soit celles qui sont effectivement réalisées par une personne (particulier, fiducie ou société) ou commercialisées par un conseiller ou promoteur et qui s'apparentent aux opérations déterminées énoncées au Règlement.

L'obligation de divulgation s'applique aux opérations désignées dont la réalisation **a débuté après** la publication de l'opération déterminée dans la *Gazette officielle du Québec* à laquelle l'opération désignée se rapporte.

Ainsi, pour les quatre opérations mentionnées ci-dessus, cette date est le **17 mars 2021**. Toutefois, dans certaines circonstances, la notion de « série d'opérations » pourrait élargir la portée de cette obligation de divulgation.

Ce qu'il faut savoir de l'obligation de divulgation :

- il n'est pas nécessaire que l'avantage fiscal découlant de l'opération désignée dépasse un seuil ou un montant minimal;
- tant les contribuables et les sociétés de personnes qui réalisent une opération déterminée que les conseillers et les promoteurs qui commercialisent ou font la promotion des opérations sont visés par l'obligation; et
- la divulgation doit se faire par l'entremise du formulaire de divulgation prescrit par Revenu Québec ([disponible ici](#)).

Pour les personnes ayant réalisé une opération désignée, le formulaire de divulgation doit être produit à la plus tardive des dates suivantes :

1. au 60^e jour suivant celui déterminé par le Règlement (tel que plus amplement détaillé ci-dessous); ou
2. au 120^e jour suivant celui de la publication de l'opération déterminée à la *Gazette officielle du Québec*.

Pour les conseillers et promoteurs, ce formulaire doit être produit à la plus tardive des dates suivantes :

1. au 60^e jour suivant celui déterminé par le Règlement (tel que plus amplement détaillé ci-dessous); ou
2. au 120^e jour suivant celui de la publication de l'opération déterminée à la *Gazette officielle du Québec*.

Pour les quatre opérations mentionnées ci-dessus, **le 120^e jour suivant la publication est le 15 juillet 2021**.

Il est à noter que dans le cas des conseillers ou promoteurs, la divulgation devrait se faire de manière générique afin de conserver l'anonymat des clients.

Une divulgation faite par un membre d'une société de personnes sera réputée avoir été faite par chaque autre membre de la société de personnes.

En vertu de la *Loi sur les impôts* (la « LI »), la divulgation d'une opération ne peut être assimilée à un aveu ou à une admission quant à l'application de la Règle générale anti-évitement (la « RGAÉ ») à l'opération ainsi divulguée.

Les opérations déterminées visées par le Règlement

Opération 1 : Évitement de l'aliénation réputée d'un bien d'une fiducie

Quelle est l'opération déterminée?

La première opération vise les opérations qui ont pour effet de contourner la disposition réputée des biens d'une fiducie au 21^e anniversaire de sa création afin de reporter l'imposition du gain accumulé sur ces biens.

La LI prévoit effectivement certaines circonstances dans lesquelles une fiducie sera réputée disposer de tous ses biens à leur juste valeur marchande, dont le 21^e anniversaire de la création de la fiducie. La LI contient également une disposition spécifique anti-évitement qui prévoit que si les biens de la fiducie sont transférés à une autre fiducie, cette fiducie sera réputée avoir disposé des biens au 21^e anniversaire de la création de la première fiducie. Le but de ces dispositions est d'empêcher une fiducie de reporter indéfiniment l'imposition du gain accumulé sur ses actifs.

Selon un exemple fourni par Revenu Québec, une **opération incluse** serait une planification par laquelle une fiducie distribue ses biens, avant son 21^e anniversaire, à un bénéficiaire qui est une société par actions entièrement détenue par une autre fiducie³.

Qui doit faire la divulgation?

L'obligation de divulguer une telle opération à Revenu Québec incombe à la fiducie qui est partie à l'opération.

Quand la divulgation doit-elle être faite?

La divulgation doit être effectuée dans les 60 jours suivant la distribution du bien donné par la fiducie ou 120 jours suivant la publication de l'opération déterminée dans la *Gazette officielle du Québec*, soit le 17 mars 2021.

Opération 2 : Paiement vers un pays non conventionné

Quelle est l'opération déterminée?

La seconde opération déterminée vise les opérations permettant à une entité québécoise d'un groupe corporatif multinational de réduire son revenu imposable par le paiement de montants « intra-groupe » aux autres entités du groupe situées à l'étranger.

Plus précisément, cette opération englobe tous les paiements (redevances, intérêts, frais de gestion, etc.) totalisant au moins 1 000 000 \$ effectués au courant d'une année par une personne ou une société de personnes au Québec en faveur d'une entité avec laquelle la personne ou la société de personnes a un lien de dépendance, lorsque cette entité se trouve dans une juridiction avec laquelle le Québec ou le Canada n'ont pas conclu un « accord fiscal ». Le paiement doit avoir été effectué par un particulier ou une fiducie qui réside au Québec, par une société qui a un établissement au Québec ou par une société de personnes dont chaque membre est tenu de produire une déclaration de renseignements au Québec pour l'exercice financier au cours duquel l'opération visée a eu lieu.

Revenu Québec a indiqué que la notion d'« accord fiscal » réfère à une entente dont le but est d'éviter la double imposition du revenu et **ne comprend pas** les accords d'échange de renseignements fiscaux conclus par certaines juridictions n'étant pas partie à une convention fiscale avec le Canada.

Aucune opération incluse n'a été annoncée pour le moment. Cependant, Revenu Québec a annoncé qu'une divulgation ne sera considérée comme « **complète** » **que si elle indique la série d'opérations**, le cas échéant, et non seulement l'opération que constitue le paiement.

Qui doit faire la divulgation?

L'obligation de divulguer une telle opération à Revenu Québec incombe à la personne (particulier, fiducie ou société) ou aux membres de la société de personnes ayant effectué le ou les paiements visés.

Quand la divulgation doit-elle être faite?

La divulgation doit être effectuée à la plus tardive des dates suivantes : (1) la date d'échéance de production généralement applicable au contribuable, ou (2) 120 jours suivant le 17 mars 2021.

Opération 3 : Multiplication de la déduction pour gain en capital

Quelle est l'opération déterminée?

La troisième opération déterminée vise les opérations qui ont pour effet de multiplier la DGC entre plusieurs personnes, notamment par le biais d'une fiducie ou de transferts d'actions de la société visée au conjoint de la personne qui exploite l'entreprise. La DGC permet l'exonération d'impôt d'un gain en capital découlant de la vente par un particulier d'actions admissibles d'une société exploitant une petite entreprise.

Pour le moment, Revenu Québec indique que **deux opérations incluses** sont à surveiller, soit des opérations s'apparentant aux affaires *Laplante c. La Reine*, 2017 CCI 118 (confirmée par *Laplante c. Canada*, 2018 CAF 193) et *Gervais c. Canada*, 2018 CAF 3, c'est-à-dire :

- a. celles par lesquelles une personne utilise des « accommodateurs » pour bénéficier à plusieurs reprises de la DGC.

Par exemple, les actions de CanCo détenues par une fiducie sont vendues à un tiers. Les actions vendues sont admissibles à la DGC. La fiducie réalise un gain en capital suite à la disposition des actions de CanCo, qu'elle attribue à ses bénéficiaires, soit le fondateur de CanCo et ses enfants. Ces bénéficiaires réclament tous la DGC à l'encontre du gain en capital attribué. Par la suite, le fondateur de CanCo se voit retourner une partie ou la totalité du gain par ses enfants, directement ou indirectement (par exemple, par un prêt ou un don); et

- b. celles par lesquelles le conjoint de l'actionnaire est introduit dans l'actionnariat de la société visée afin de multiplier la DGC réclamée, et ce, par une manipulation des règles d'attribution entre conjoints.

Qui doit faire la divulgation?

L'obligation de divulguer une telle opération à Revenu Québec incombe à un particulier ayant pris part à l'opération.

Quand la divulgation doit-elle être faite?

- a. Dans le cas d'une opération visée par l'exemple a) ci-dessus, la divulgation doit être effectuée à la plus tardive des dates suivantes : (1) dans les 60 jours suivant le plus tardif du jour de la vente des actions admissibles à un tiers ou du transfert ou du prêt du produit de la vente à un autre actionnaire de la société, ou (2) 120 jours suivant le 17 mars 2021.
- b. Dans le cas d'une opération visée par l'exemple b) ci-dessus, la divulgation doit être effectuée à la plus tardive des dates suivantes : (1) dans les 60 jours suivant le transfert des actions admissibles au conjoint, ou (2) 120 jours suivant le 17 mars 2021.

Opération 4 : Commerce d'attributs fiscaux

Quelle est l'opération déterminée?

La dernière opération déterminée prévue au Règlement vise les opérations qui ont pour effet de contourner les règles restreignant l'utilisation d'attributs fiscaux entre personnes non affiliées ou à la suite de l'acquisition du contrôle d'une société ou d'une fiducie, plus précisément :

- a. l'utilisation d'attributs fiscaux d'un contribuable (pertes d'exploitation, crédits d'impôt reportables, soldes de dépenses au titre de la recherche scientifique et du développement expérimental) **par un autre contribuable** (« Profitco ») ne lui étant pas affilié immédiatement avant le début de la série d'opérations; et
- b. l'utilisation d'attributs fiscaux **par une société ou fiducie à perte** (« Perteco ») suite à la capitalisation par un tiers de cette société ou fiducie, notamment afin d'exploiter une nouvelle entreprise, lorsqu'il existe un lien entre la capitalisation et l'utilisation des attributs fiscaux.

Pour le moment, Revenu Québec indique que les **opérations incluses** qui sont à surveiller sont celles s'apparentant à la décision *Deans Knight Income Corporation c. La Reine*⁴, 2019 CCI 76 et à la décision *Birchcliff Energy Ltd. c. La Reine*, 2019 CAF 151.

Qui doit faire la divulgation?

L'obligation de divulguer une opération visée au paragraphe a) ci-haut incombe au contribuable qui utilise les attributs fiscaux (Profitco) suite à la série d'opérations visée.

L'obligation de divulguer une opération visée au paragraphe b) ci-haut incombe à la société ou la fiducie à perte (Perteco) dont les attributs fiscaux sont utilisés.

Quand la divulgation doit-elle être faite?

La divulgation de l'opération visée au paragraphe a) ci-dessus doit être effectuée à la plus tardive des dates suivantes : (1) la date d'échéance de production générale applicable au contribuable ayant utilisé les attributs fiscaux (Profitco), ou (2) 120 jours suivant le 17 mars 2021.

La divulgation de l'opération visée au paragraphe b) ci-dessus doit être effectuée à la plus tardive des dates suivantes : (1) la date d'échéance de production générale applicable au contribuable ayant utilisé les attributs fiscaux, ou (2) 120 jours suivant le 17 mars 2021.

Les conséquences d'un défaut de divulgation

Les contribuables et sociétés de personnes faisant défaut à leur obligation de divulgation pourraient s'exposer aux conséquences suivantes :

- i. jusqu'à concurrence de 100 000 \$, une pénalité de 10 000 \$ et une pénalité additionnelle de 1 000 \$ par jour à compter du deuxième jour que dure l'omission;
- ii. une pénalité égale à 50 % du montant de l'avantage fiscal résultant de l'opération, directement ou indirectement, pour toute année d'imposition;
- iii. une suspension du délai de prescription relatif à l'opération (jusqu'à la production du formulaire prescrit dûment rempli); et
- iv. une prolongation de la période pendant laquelle Revenu Québec peut émettre une nouvelle cotisation fondée sur la RGAÉ.

Les conseillers ou promoteurs faisant défaut à leur obligation de divulgation pourraient quant à eux s'exposer aux conséquences suivantes :

- i. jusqu'à concurrence de 100 000 \$, une pénalité de 10 000 \$ et une pénalité additionnelle de 1 000 \$ par jour à compter du deuxième jour que dure l'omission; et
- ii. une pénalité égale à 100 % des honoraires reçus ou recevables par le conseiller ou promoteur (ou par une personne ou une société de personnes à laquelle le conseiller ou promoteur est lié ou associé) pour la mise en œuvre de l'opération.

Conclusion

L'entrée en vigueur du Règlement constitue le plus récent moyen dont s'est doté le gouvernement du Québec afin de surveiller certaines planifications fiscales jugées agressives ou à risque. Vu les conséquences importantes qui découlent du défaut de divulguer les opérations désignées, les contribuables qui envisagent de procéder à des opérations similaires aux opérations déterminées énoncées au Règlement et les conseillers et promoteurs qui envisagent de les commercialiser ou d'en faire la promotion devraient consulter un fiscaliste afin de s'assurer de satisfaire à leurs obligations de divulgation dans les délais prescrits et selon la forme prescrite par Revenu Québec.

¹ La *Loi donnant suite à des mesures fiscales annoncées à l'occasion du discours sur le budget du 21 mars 2019 et à certaines autres mesures, qui donne force de loi à ces mesures*, a été sanctionnée le 24 septembre 2020 par l'Assemblée nationale du Québec.

² Un résumé de ces mesures figure dans notre bulletin « Québec annonce de nouvelles mesures étendues pour lutter contre les planifications fiscales agressives ».

³ Cas similaire à AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 2017-0693321C6 2017, « 2017 STEPQ2-GAAR and 21-year planning », 13 juin 2017.

⁴ Il importe de noter que la Cour canadienne de l'impôt a rejeté la position du ministre du Revenu national dans ce dossier et a annulé les avis de nouvelle cotisation refusant l'utilisation des attributs fiscaux. Cette décision est présentement en appel devant la Cour d'appel fédérale.

Personnes-ressources : [Michael N. Kandev](#), [Marie-France Dompierre](#) et [Élisabeth Robichaud](#)