

Vous pouvez obtenir des renseignements et la plupart de nos publications sur notre site Web à [www.adrc.gc.ca](http://www.adrc.gc.ca).

## **Contenu**

### *Avant-propos*

#### *Introduction (1-4)*

#### *La législation (5-6)*

Pénalité imposée aux planificateurs (7)

Montant de la pénalité imposée aux planificateurs (8)

Pénalité imposée aux spécialistes en déclarations (9)

Montant de la pénalité imposée aux spécialistes en déclarations (10-12)

#### *Application de la loi (13-19)*

#### *Interprétation et discussion*

Personne (20-21)

Faux énoncé (22)

Énoncé (23)

Conduite coupable (24)

Équivaut à une conduite intentionnelle (25)

Indifférence (26-27)

Insouciance délibérée, déréglée ou téméraire à l'égard de la loi (28)

Participer (29)

Subalterne (30-31)

Services de bureau ou de secrétariat (32-33)

Crédit accordé à l'information (34-36)

Activité exclue (37-39)

Droits à paiement (40)

Deux faux énoncés ou plus (41)

Règles spéciales applicables aux activités d'évaluation (42-47)

Inversion de la charge de la preuve (48-49)

Cotisations multiples (50-56)

Exemption prévue dans le cas des employés (57-59)

Charge de la preuve relativement aux pénalités (60)

#### *Autres questions d'intérêt*

Normes professionnelles et modalités d'engagement (61-64)

Conseils à l'intention des praticiens (65-66)

Faux énoncés dans des années antérieures (67)

Personnes passibles de pénalités (68-69)

Clause de rajustement du prix (70-73)

Avis d'opposition et appels interjetés devant les tribunaux (74-76)

Disposition générale anti-évitement (77)

Non-résidents (78)

#### *Processus (79-91)*

#### *Mise à jour périodique (92)*

## **ANNEXE – EXEMPLES**

### *Situations où normalement aucune pénalité ne serait imposée*

*Exemple 1 : Utilisation de bonne foi de renseignements fournis par le client*

*Exemple 2 : Utilisation de renseignements fournis par un autre fiscaliste*

*Exemple 3 : Erreur honnête*

*Exemple 4 : Conciliation de renseignements incongrus*

*Exemple 5 : Observation de la politique administrative de l'ADRC*

*Exemple 6 : Demande suffisante de renseignements*

*Exemple 7 : Discussion concernant la divulgation volontaire*

### *Situations passibles de pénalité*

Conduite qui équivaut à une conduite intentionnelle

*Exemple 8 : Surévaluation délibérée d'arrangement semblable à un abri fiscal*

*Exemple 9 : Surévaluation délibérée d'un abri fiscal trompeur*

*Exemple 10 : Promotion axée sur un faux énoncé*

*Exemple 11 : Favoriser la non-observation de la LTA*

Conduite démontrant une indifférence quant à l'observation de la Loi

*Exemple 12 : Indifférence au manque de renseignements pertinents*

*Exemple 13 : Information qu'un spécialiste en déclarations devrait normalement connaître*

*Exemple 14 : Surestimation délibérée de crédit d'impôt*

Conduite démontrant une insouciance délibérée, déréglée ou téméraire à l'égard de la Loi

*Exemple 15 : Ne pas tenir compte d'une décision de la cour*

*Exemple 16 : Indifférence concernant des dépenses personnelles déclarées à titre de dépenses d'entreprise*

*Exemple 17 : Partage du revenu pour services non rendus*

*Exemple 18 : Ignorance volontaire*

## Avant-propos

*Cette circulaire d'information fournit un cadre pour l'application des dispositions relatives aux pénalités administratives imposées à des tiers que l'on trouve à l'article 163.2 de la Loi de l'impôt sur le revenu et à l'article 285.1 de la Loi sur la taxe d'accise. Ces dispositions ont d'abord découlé de la nécessité de décourager la promotion d'abris fiscaux ou d'arrangements semblables élaborés au moyen d'une surestimation des valeurs de l'actif ou d'hypothèses erronées. Lorsque le gouvernement les a incorporées dans le budget fédéral de 1999, il a aussi prévu des pénalités frappant les personnes qui donnent des conseils ou de l'aide à d'autres personnes pour la production de déclarations fausses ou qui ferment les yeux sur les données fausses fournies par des contribuables à des fins fiscales. Avant la mise en place de ces dispositions législatives, le ministère des Finances a affirmé que ces pénalités devaient s'appliquer à des situations « flagrantes ». Bien que cette circulaire renferme le plus de précisions possible, compte tenu des myriades de situations probables, nous reconnaissons qu'il faudra faire preuve de jugement lors de l'application de la loi aux faits inhérents à chaque cas particulier. Nous réviserons cette circulaire à partir de l'expérience acquise en vue de fournir, au besoin, d'autres éclaircissements.*

## Introduction

1. Cette circulaire d'information fait état des lignes directrices et des processus de l'Agence des douanes et du revenu du Canada (ADRC) en ce qui a trait à l'imposition de pénalités administratives à des tiers en vertu de l'article 163.2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (LIR) et de l'article 285.1 de la *Loi sur la taxe d'accise* (LTA). Le terme « contribuable » utilisé dans la circulaire s'applique également à un « inscrit » aux fins de la LTA.

2. Le régime fiscal du Canada repose sur le principe de l'autocotisation. Les contribuables sont tenus de produire leur déclaration de revenus de façon précise et honnête, dans les délais prévus. La législation fiscale prévoit diverses mesures visant à encourager l'observation de la loi, notamment l'imposition de pénalités aux contribuables qui fournissent des renseignements erronés ou trompeurs en ce qui a trait à leur situation fiscale. Cependant, avant l'entrée en vigueur des dispositions législatives prévoyant l'imposition de pénalités administratives à des tiers (le 29 juin 2000), aucune pénalité administrative n'était prévue dans le cas des personnes qui conseillent à d'autres personnes de produire leurs déclarations en fonction de données fausses ou trompeuses, ou qui ferment les yeux sur des données fausses fournies par leurs clients à des fins fiscales.

3. Les pénalités administratives imposées à des tiers visent à dissuader ces personnes de faire de faux énoncés ou d'omettre des renseignements touchant l'impôt sur le revenu ou la taxe sur les produits et services/taxe de vente harmonisée (TPS/TVH). Elles visent à assurer l'observation

de la loi en décourageant les comportements qui entraînent l'inobservation.

4. Le régime fiscal du Canada repose sur une collaboration entre les conseillers professionnels et l'administration fiscale du Canada, l'ADRC. Étant donné que cette relation revêt une importance capitale pour tous les Canadiens et qu'elle permet la rentabilité constante de notre régime fiscal, l'ADRC s'engage à imposer des pénalités de façon juste et cohérente, uniquement dans les cas où elle a clairement raison de le faire. L'ADRC reconnaît que les fiscalistes se doivent d'agir dans l'intérêt de leurs clients, notamment pour minimiser l'impôt que ceux-ci ont à payer, dans les limites de la loi.

## La législation

5. La structure législative de l'article 163.2 de la LIR ressemble beaucoup à celle de l'article 285.1 de la LTA. Ainsi, pour chaque paragraphe de l'article 163.2 de la LIR, il existe un paragraphe correspondant à l'article 285.1 de la LTA. Par conséquent, cette circulaire ne renvoie généralement qu'au paragraphe ou à l'alinéa pertinent (p. ex. le paragraphe (2) pour désigner le paragraphe 163.2(2) de la LIR et le paragraphe 285.1(2) de la LTA). En cas de différence entre les deux Lois, la circulaire fournit un renvoi complet et indique les différences. De plus, dans tout le reste du document, lorsque l'on mentionne la LTA, on ne se réfère qu'aux dispositions sur la TPS/TVH que l'on trouve dans la partie IX de la LTA.

6. L'article 163.2 de la LIR et l'article 285.1 de la LTA prévoient communément deux pénalités. La première vise essentiellement les personnes qui conçoivent des abris fiscaux ou des arrangements semblables (ou participent à leur conception) ou qui les vendent ou qui en font la promotion (ou participent à celle-ci). La deuxième vise les personnes qui fournissent des services fiscaux à un contribuable. Dans le reste de cette circulaire, il sera question de « pénalité imposée aux planificateurs » pour désigner la première pénalité et de « pénalité imposée aux spécialistes en déclarations » pour désigner la deuxième. De plus, même si l'on fait mention dans la circulaire de fiscalistes, de spécialistes en déclarations, de comptables, de conseillers, de praticiens, de courtiers, de planificateurs fiscaux ou financiers, d'évaluateurs de biens mobiliers ou immobiliers et de promoteurs d'abris fiscaux, les dispositions relatives aux pénalités administratives imposées à des tiers s'appliquent à toute personne (définie aux numéros 20 et 21) engagée dans les activités décrites aux numéros 7 et 9.

## Pénalité imposée aux planificateurs

7. Le paragraphe (2) prévoit l'imposition d'une pénalité (la « pénalité imposée aux planificateurs ») à toute personne qui fait, fournit ou participe au montage ou pousse une autre personne à faire ou fournir un faux énoncé, sciemment ou devant normalement savoir, n'eût été de circonstances équivalant à une conduite coupable, qu'un tiers pourrait

utiliser à une fin quelconque de la LIR ou de la LTA. Contrairement à la pénalité imposée aux spécialistes en déclarations (définie au numéro 9), il n'est pas nécessaire que la personne qui pourrait utiliser un faux énoncé soit identifiée pour que la pénalité s'applique. Voici des exemples de cas où ce paragraphe pourrait s'appliquer :

- des promoteurs d'abris fiscaux organisent des colloques ou des présentations en vue de fournir des renseignements à propos d'un abri fiscal donné;
- des évaluateurs de biens mobiliers ou immobiliers rédigent un rapport à propos d'un mécanisme ou d'un abri fiscal proposé pouvant être utilisé par des investisseurs non identifiés.

### Montant de la pénalité imposée aux planificateurs

8. Le paragraphe (3) prévoit une pénalité de 1 000 \$ pour une personne qui, en vertu du paragraphe (2), fait un faux énoncé. Cependant, quand un faux énoncé provient d'une activité de planification ou d'évaluation, la pénalité correspond au plus élevé des montants suivants : 1 000 \$ ou le total des droits à paiement de la personne (calculés au moment de l'envoi à celle-ci d'un avis de cotisation concernant cette pénalité), relativement à l'activité de planification ou d'évaluation.

### Pénalité imposée aux spécialistes en déclarations

9. Le paragraphe (4) prévoit la « pénalité imposée aux spécialistes en déclarations » pour toute personne qui monte, participe au montage d'un énoncé, y donne son assentiment ou y acquiesce par ou au nom d'autrui, et qui sait ou qui devrait raisonnablement savoir, n'eût été de circonstances équivalant à une conduite coupable, qu'elle fait un faux énoncé pouvant servir à une autre personne ou à quiconque en son nom à une fin quelconque de la LIR ou de la LTA. Même si on l'appelle « pénalité imposée aux spécialistes en déclarations », cette pénalité peut s'appliquer à toute personne dans la situation décrite ci-dessus, et non seulement à un spécialiste en déclarations. Le paragraphe (4) s'appliquerait aux spécialistes en déclarations pour chaque investisseur ou contribuable pouvant être identifié. Voici des exemples :

- une personne qui remplit une déclaration de revenus pour un contribuable donné;
- une personne qui fournit des conseils fiscaux à un contribuable donné;
- un évaluateur de biens mobiliers ou immobiliers qui rédige un rapport à l'intention d'un contribuable donné ou d'un certain nombre de personnes pouvant être identifiées.

### Montant de la pénalité imposée aux spécialistes en déclarations

10. Conformément au paragraphe 163.2(5) de la LIR, la pénalité dont une personne est passible selon le

paragraphe (4) relativement à un faux énoncé correspond au plus élevé des montants suivants :

- 1 000 \$;
- le moins élevé des montants suivants :
  - la pénalité dont l'autre personne (c'est-à-dire la personne qui peut utiliser le faux énoncé aux fins de la LIR) serait passible selon le paragraphe 163(2) si elle avait fait l'énoncé dans une déclaration produite pour l'application de la LIR tout en sachant qu'il était faux;
  - la somme de 100 000 \$ et de la rétribution brute de la personne, au moment où l'avis de cotisation concernant la pénalité lui est envoyé, relativement au faux énoncé qui pourrait être utilisé par l'autre personne ou en son nom.

11. En vertu du paragraphe 285.1(5) de la LTA, la pénalité dont une personne est passible selon le paragraphe (4) relativement à un faux énoncé qui pourrait être utilisé par l'autre personne ou en son nom correspond au plus élevé des montants suivants :

- 1 000 \$;
- le moins élevé des montants suivants :
  - la somme de 100 000 \$ et de la rétribution brute de la personne, au moment où l'avis de cotisation concernant la pénalité lui est envoyé, relativement au faux énoncé qui pourrait être utilisé par l'autre personne ou en son nom;
  - 50 % de la diminution de la taxe à payer ou de l'augmentation du remboursement net ou de la demande de remboursement découlant du faux énoncé effectué par l'autre personne, si la pénalité prévue à l'article 285 était appliquée à l'autre personne.

12. Les paragraphes (2) et (4), concernant respectivement la pénalité imposée aux planificateurs et la pénalité imposée aux spécialistes en déclarations, pourraient s'appliquer tous deux à un même faux énoncé. Dans ce cas, conformément au paragraphe (14), la personne en cause est toutefois passible d'une seule pénalité n'excédant pas le plus élevé des montants suivants : la pénalité selon le paragraphe (2) et la pénalité selon le paragraphe (4). Citons, à titre d'exemples :

- un courtier qui touche une rétribution relativement à une activité de promotion d'un abri fiscal utilisé par des investisseurs pouvant être identifiés;
- les planificateurs fiscaux et les évaluateurs de biens mobiliers ou immobiliers qui rédigent un rapport à propos d'un mécanisme ou d'un abri fiscal proposé qu'utilisent des investisseurs pouvant être identifiés.

### Application de la loi

13. Les dispositions relatives aux pénalités administratives imposées à des tiers s'appliquent aux énoncés produits après le 29 juin 2000. Les pénalités peuvent donc

s'appliquer à tout faux énoncé produit après cette date. Bien qu'il n'existe aucune restriction prévue par la loi quant au délai imparti pour appliquer les pénalités, en pratique, nous ne prévoyons pas les appliquer au-delà du délai de conservation des dossiers prévu par la loi, de six ans. Toutefois, on doit prendre note qu'il n'existe aucune limite de temps pour les pénalités appliquées en cas de fraude.

14. Lorsque deux personnes ou plus sont impliquées dans la production d'un faux énoncé, l'ADRC peut appliquer les pénalités à chacune de ces personnes. Voir les numéros 20 et 21 pour une interprétation détaillée du terme « personne ».

15. En ce qui touche l'application des pénalités administratives imposées à des tiers, l'ADRC respectera l'esprit de la loi. Plus précisément, la loi vise les personnes qui donnent des conseils et de l'aide à d'autres personnes pour que celles-ci fassent de faux énoncés lorsqu'elles produisent leurs déclarations, ou qui ferment délibérément les yeux sur des « erreurs » évidentes lorsqu'elles préparent ou produisent une déclaration ou qu'elles aident une autre personne à produire une déclaration. Elle vise également les arrangements et les plans qui renferment des faux énoncés, souvent sans que le client en ait connaissance. Ces arrangements et ces plans sont habituellement commercialisés en tant qu'abris fiscaux ou arrangements semblables et ils peuvent ne pas être conformes à la loi à cause d'une surestimation des biens, d'une exagération des coûts ou d'une absence d'activité commerciale. Les arrangements semblables à un abri fiscal sont des arrangements qui ne correspondent pas à la définition d'un « abri fiscal » que l'on trouve au paragraphe 237.1(1) de la LIR, mais qui fournissent des avantages fiscaux similaires.

16. La loi ne vise pas :

- les arrangements de planification fiscale qui sont conformes à la loi;
- les erreurs faites de bonne foi ou les oublis véritables;
- les écarts d'interprétation ou d'opinion lors d'une incertitude véritable (p. ex. lorsque la question n'a pas donné lieu à une jurisprudence bien établie);
- les activités qui sont acceptables du point de vue administratif de l'ADRC.

17. C'est en fonction des éléments d'une situation donnée que l'on déterminera s'il faut appliquer une pénalité dans une situation où un faux énoncé a été fait sciemment ou dans des circonstances équivalant à une conduite coupable. Entre autres facteurs pouvant s'avérer pertinents, on pourra chercher à établir :

- si la façon de procéder est manifestement erronée, déraisonnable ou contraire à la jurisprudence établie;
- dans quelle mesure il savait que les énoncés étaient faux ou a délibérément participé à leur production, eu égard à l'expérience du conseiller en ce qui touche le sujet de l'affaire et sa connaissance de la situation financière particulière du contribuable;

- dans quelle mesure la conduite coupable représente le comportement le plus abusif et le plus manifestement trompeur;
- dans quelle mesure on constate qu'il existe une habitude de contrevenir à la loi;
- si la diminution de taxes ou d'impôts est importante.

18. Lorsque le comportement abusif n'est pas répété ou n'a pas une incidence très large, comme ce serait le cas pour un praticien qui conseillerait à plusieurs clients de tricher pour de petits montants, l'ADRC n'a pas l'intention d'accorder une grande importance aux situations où ne sont en jeu que de petits montants.

19. Les personnes qui font l'objet de pénalités administratives imposées à des tiers pourraient également faire l'objet de poursuites criminelles si les activités réalisées pour le compte de leurs clients constituent une évasion fiscale au sens de l'article 239 de la LIR ou de l'article 327 de la LTA.

## *Interprétation et discussion*

### **Personne**

20. Au paragraphe 248(1) de la LIR, on définit la « personne » comme étant un particulier, une société ou toute entité exonérée de l'impôt prévu à la partie I. Dans la définition que l'on trouve au paragraphe 163.2(1) de la LIR, les sociétés de personnes sont assimilées aux personnes. De plus, le paragraphe 163(2.9) de la LIR prévoit notamment que lorsqu'une société de personnes est passible d'une pénalité selon l'article 163.2, les dispositions concernant la cotisation, le paiement de l'impôt et les appels s'appliquent à la pénalité comme si la société de personnes était une société.

21. En vertu du paragraphe 123(1) de la LTA, on entend par « personne » un particulier, une société de personnes, une personne morale, une fiducie ou une succession, ainsi qu'un organisme qui est un syndicat, un club, une association, une commission ou autre organisation.

### **Faux énoncé**

22. Un faux énoncé est un énoncé inexact, y compris un énoncé qui est trompeur en raison d'une omission, peu importe si la personne qui le fait ou le présente, ou qui le fait faire ou présenter par une autre personne, avait l'intention ou non de tromper. Cependant, ce ne sont pas tous les faux énoncés qui donnent lieu à une pénalité administrative à un tiers. L'exemple 3, à la fin de ce document, décrit une situation de faux énoncé découlant d'une erreur commise en toute bonne foi, et où l'Agence n'a pas imposé de pénalité. Pour imposer une pénalité administrative à un tiers, il faut vérifier si la personne savait ou aurait vraisemblablement dû savoir, n'eût été de circonstances équivalant à une conduite coupable (expliquée au numéro 24), que l'énoncé en question constituait un faux énoncé qu'un tiers pouvait utiliser aux fins de la LIR ou de la LTA. Conformément au

paragraphe (8), deux ou plusieurs faux énoncés sont considérés comme un seul faux énoncé dans le cas d'une ou de plusieurs activités de planification se rapportant à une entité donnée ou à un arrangement, bien, mécanisme, plan ou régime donné (notamment un abri fiscal, un arrangement semblable ou des actions accréditatives), ou d'une activité d'évaluation se rapportant à un bien ou service donné. Cette disposition déterminative ne s'applique pas aux paragraphes (4) et (5), c'est-à-dire à la pénalité imposée aux spécialistes en déclarations.

## Énoncé

23. Le mot « énoncé » désigne tout renseignement fourni de vive voix ou par écrit, y compris sur support électronique. Citons, à titre d'exemple, les renseignements fournis dans une déclaration de revenus, un formulaire de crédit d'impôt, un formulaire de choix, une lettre, une facture, un reçu de don, un relevé, un rapport d'évaluation, une attestation, un avis professionnel, des états financiers et les notes connexes, un contrat, un prospectus, un document de vente et d'autres genres de publications.

## Conduite coupable

24. À défaut de prouver qu'un tiers savait effectivement qu'un énoncé était faux, il faut établir qu'il a eu une « conduite coupable » pour lui imposer des pénalités administratives. Il s'agit là d'une conduite qui ne constitue pas simplement une erreur de jugement ou une omission de diligence raisonnable (c.-à-d. une négligence ordinaire). Comme il est établi dans les *Notes explicatives révisées concernant l'impôt sur le revenu* de décembre 1999, document du ministère des Finances, on définit le concept de « conduite coupable » par rapport aux types de conduite pris en considération par les tribunaux pour l'application des pénalités administratives en vertu du droit fiscal [p. ex. les critères pris en compte concernant le paragraphe 163(2) – pénalité pour faute lourde dans la cause de *Lucien Venne c. Sa Majesté la reine*, 84 DTC 6247 (CFSPI)]. La « conduite coupable » désigne une conduite (action ou défaut d'agir) qui équivaut à une conduite intentionnelle, montre une indifférence quant à l'observation de la LIR ou de la LTA, ou indique une insouciance délibérée, déréglée ou téméraire à l'égard de la loi.

## Équivaut à une conduite intentionnelle

25. L'expression « équivaut à une conduite intentionnelle », qu'on trouve dans la définition de conduite coupable, signifie, de fait, que la conduite du contribuable a le même effet qu'une conduite intentionnelle. Autrement dit, l'action ou le défaut d'agir de la personne montre qu'elle devait avoir l'intention de faire ou de présenter un faux énoncé (ou de le faire faire ou présenter par une autre personne).

## Indifférence

26. L'expression « indifférence quant à l'observation de la présente loi », qu'on trouve dans la définition de conduite coupable, décrit l'aspect passif d'une conduite coupable. Cette expression signifie que les actions de la personne ou son défaut d'agir montrent qu'elle a délibérément ignoré les faits ou la législation fiscale. La personne se doute bien que la situation exige une réponse à certaines questions; cependant, elle ne pose pas ces questions, car elle ne veut pas savoir qu'elle ferait un faux énoncé. Ce comportement est abordé dans l'arrêt *Sirois (L.C.) c. Canada*, 1995 CarswellNat 555, [1995] 2 C.T.C. 2648 (CCI), qui se rapporte au paragraphe 163(2) de la LIR, c'est-à-dire à un cas de faute lourde de la part du contribuable. Le tribunal a conclu que le contribuable avait « joué à l'autruche ».

27. En matière d'indifférence, le critère à appliquer est considéré comme beaucoup plus exigeant qu'en ce qui concerne la simple négligence. Il correspond plus ou moins au critère qu'on emploie pour conclure à une insouciance délibérée, déréglée ou téméraire à l'égard de la loi. Comme il est indiqué dans l'arrêt *Gerald Malleck c. Sa Majesté la reine*, 98 DTC 1019 (CCI), à la page 1021 (traduction) : « Il n'y a toutefois guère de différence, s'il en est, entre voisiner “une insouciance délibérée, déréglée ou téméraire” et faire preuve d’“indifférence quant à l'observation de la loi.” »

## Insouciance délibérée, déréglée ou téméraire à l'égard de la loi

28. L'expression « montre une insouciance délibérée, déréglée ou téméraire à l'égard de la loi », qu'on trouve dans la définition de conduite coupable, désigne une situation où une personne raisonnable et prudente devrait savoir qu'il est très probable que ses gestes donneront lieu à un faux énoncé mais les pose quand même. Par exemple, un spécialiste en déclarations décide de suivre les instructions de son client qui réside au Canada et ne veut pas déclarer son revenu de placements étrangers dans sa déclaration de revenus. On pourrait raisonnablement s'attendre à ce que ce spécialiste soit au courant que le revenu de toutes provenances d'un résident canadien est imposable au Canada. Par conséquent, ce spécialiste montrerait une insouciance délibérée ou téméraire à l'égard de la loi s'il participait à la production d'une déclaration qui va manifestement à l'encontre de la loi.

## Participer

29. L'expression « qui participe à un tel énoncé » inclut les cas où un tiers amène sciemment un subalterne à avoir une certaine conduite (action ou défaut d'agir) relativement à des renseignements et ceux où, sachant qu'un subordonné a une telle conduite, il ne prend pas de mesures raisonnables pour l'en empêcher.

## Subalterne

30. Quant à une personne donnée, le mot « subalterne » s'entend non seulement d'un employé, mais également

d'autres personnes dont les activités sont dirigées, surveillées ou contrôlées par cette personne. Si, par exemple, une personne donnée dirige, surveille ou contrôle les activités d'une autre personne qui n'est pas un de ses employés ou n'est l'employé de personne (comme dans le cas d'un travailleur indépendant), cette autre personne est considérée comme un subalterne de la personne donnée lorsque vient le temps de déterminer si cette dernière a participé ou non à un faux énoncé. Cette disposition peut s'appliquer dans les cas où un promoteur, un conseiller ou un spécialiste en déclarations se soustrait à certaines activités relatives à un faux énoncé en les confiant à une personne avec laquelle il n'a apparemment aucun lien (pour prouver qu'il n'a pas participé à un faux énoncé).

31. La définition de « subalterne » renferme une exception. Si une personne donnée est l'associé d'une société de personnes, quelqu'un qui relève de (une personne dont les activités sont dirigées, surveillées ou contrôlées par) cette personne n'est pas le subalterne d'un autre associé du seul fait que celui-ci est un associé de la société de personnes. Autrement dit, une personne qui relève d'un associé donné est un subalterne de cet associé mais non de tout autre associé, sauf si elle relève également de ce dernier.

### Services de bureau ou de secrétariat

32. En vertu du paragraphe (9), une personne n'est pas considérée comme ayant fait ou présenté un faux énoncé, ou comme y ayant participé, consenti ou acquiescé, du seul fait qu'elle a rendu des services de bureau (sauf la tenue de la comptabilité) ou des services de secrétariat relativement à l'énoncé.

33. Aux fins des pénalités administratives imposées à des tiers, les services de bureau ne comprennent pas l'établissement de comptes financiers. On considère les tâches de bureau, telles que la dactylographie ou le formatage, comme des activités de nature administrative qui n'ont rien à voir avec le contenu des documents et visent seulement à reproduire exactement des originaux préparés par d'autres personnes. Les services de tenue de la comptabilité comprennent la consignation des comptes et des transactions d'une entreprise et pourraient être sujets à des pénalités.

### Crédit accordé à l'information

34. Le paragraphe (6) prévoit une exception à la conduite coupable (plutôt qu'à la connaissance expresse). Ainsi, lorsqu'un conseiller agit pour le compte d'une autre personne qui pourrait utiliser un faux énoncé à une fin prévue dans la LIR ou la LTA, il n'est pas réputé avoir agi dans des circonstances équivalant à une conduite coupable, relativement à ce faux énoncé, du seul fait qu'il s'est fondé, de bonne foi, sur l'information qui lui a été présentée par l'autre personne (ou pour le compte de celle-ci) et qu'il a donc omis de vérifier ou de corriger l'information ou d'enquêter à son sujet.

35. L'expression « de bonne foi » signifie que l'utilisateur de l'information n'avait pas d'intentions malhonnêtes et n'avait aucune raison de douter de la véracité de l'information. L'exception prévue s'applique lorsque l'information utilisée par le conseiller ou le spécialiste en déclarations n'est pas, à première vue, clairement fautive, qu'elle n'est pas manifestement déraisonnable pour une personne prudente et qu'elle ne soulève pas de questions de la part du conseiller ou du spécialiste en déclarations. Autrement dit, une personne peut se fonder de bonne foi sur une information en l'absence de tout motif qui inciterait une personne raisonnable et prudente à croire que cette information est inexacte. Il peut exister des situations où une personne doit poser des questions supplémentaires pour s'assurer que l'information est crédible (c.-à-d. qu'elle s'accorde avec ses connaissances). Une personne peut désirer consigner ces renseignements supplémentaires si elle doit s'y référer à une date ultérieure. Cette exception se limite à une personne qui agit pour le compte d'une autre personne, lorsque celle-ci pourrait utiliser le faux énoncé aux fins de la LIR ou de la LTA.

36. En vertu du paragraphe (7), l'exception fondée sur le crédit accordé à l'information ne s'applique pas à un énoncé qu'une personne fait ou auquel elle participe ou consent dans le cadre d'une activité exclue, telle que définie au numéro 37. Par conséquent, cette exception ne s'applique pas à une personne qui vend des actions accréditives, un abri fiscal ou un arrangement semblable, qui en fait la promotion ou qui accepte une rétribution à cet égard.

### Activité exclue

37. Le terme « activité exclue » désigne une activité qui consiste à promouvoir ou à vendre (à titre de principal ou de mandataire ou de façon directe ou indirecte) un arrangement visant des actions accréditives, un abri fiscal ou un arrangement semblable (où l'un des principaux buts visés par les participants consiste à obtenir un avantage fiscal). Cette activité peut également consister à accepter (à titre de principal ou de mandataire ou de façon directe ou indirecte) une contrepartie au titre de la promotion ou de la vente d'un tel arrangement. Étant donné que les abris fiscaux et les actions accréditives ne sont pas pertinents aux fins de la TPS/TVH, ces expressions ne sont pas incluses dans la définition d'une « activité exclue » au paragraphe 285.1(1) de la LTA. Seul un arrangement semblable à un abri fiscal peut être considéré comme une « activité exclue » aux fins de la TPS/TVH.

38. Les transferts libres d'impôt, les gels successoraux et les autres activités habituelles de planification fiscale ne sont généralement pas considérés comme des activités exclues lorsqu'ils sont réalisés à l'intention d'un client donné, en échange d'une contrepartie financière. Le client reçoit alors des conseils adaptés à sa situation et à ses besoins. Cependant, un plan fiscal élaboré pour le compte d'un client et vendu par la suite à d'autres clients peut constituer une

activité exclue, étant donné qu'il ne s'agit plus de conseils se rapportant à un client en particulier.

39. Comme il est indiqué au numéro 36, lorsqu'une activité est considérée comme étant exclue, il est impossible d'invoquer l'exception du crédit accordé à l'information. Cependant, pour déterminer s'il y a lieu ou non d'imposer des pénalités administratives, il faut toujours déterminer s'il y a eu un faux énoncé et si le tiers savait que l'énoncé était faux ou aurait vraisemblablement dû le savoir, n'eût été de circonstances équivalant à une conduite coupable.

## Droits à paiement

40. Par « droits à paiement », on entend tous les montants auxquels une personne, ou une autre personne ayant un lien de dépendance avec celle-ci, a droit relativement à une activité de planification ou d'évaluation. Ces montants peuvent être recevables ou reçus, d'une façon conditionnelle ou non, avant ou après le moment de l'activité visée.

## Deux faux énoncés ou plus

41. En vertu du paragraphe (8), lorsqu'une personne fait ou présente plusieurs faux énoncés ou les fait faire ou présenter par une autre personne, dans le cadre d'une ou plusieurs activités de planification (ou d'une activité d'évaluation), ces énoncés sont réputés constituer un seul faux énoncé aux fins de la pénalité imposée aux planificateurs. C'est le cas, notamment, de faux énoncés effectués dans le cadre d'une ou plusieurs activités de planification se rapportant à une entité donnée ou à un arrangement, bien ou mécanisme donné, ou dans le cadre d'une activité d'évaluation se rapportant à un bien ou service donné. Par exemple, un mécanisme de planification fiscale pourrait englober deux faux énoncés : la surévaluation d'un bien et la surestimation des dépenses. Aux fins de la pénalité imposée aux planificateurs, ces deux énoncés seraient réputés constituer un seul faux énoncé. Toutefois, dans le cas de la pénalité imposée aux spécialistes en déclarations, un faux énoncé utilisé dans plusieurs déclarations serait considéré comme plusieurs faux énoncés.

## Règles spéciales applicables aux activités d'évaluation

42. Le paragraphe (10) prévoit une règle spéciale applicable à un énoncé effectué par une personne qui donne une opinion sur la valeur d'un bien ou d'un service (appelée la « valeur attribuée »), ou par une personne qui utilise cette valeur attribuée aux fins d'une activité exclue. Un énoncé quant à la valeur attribuée est réputé être un faux énoncé dont il est raisonnable de présumer qu'il a été fait sciemment par la personne, dans des circonstances équivalant à une conduite coupable, si la valeur attribuée est inférieure ou supérieure aux limites prévues. Cette règle, intitulée « inversion de la charge de la preuve », est décrite de façon détaillée au numéro 48. Par ailleurs, si la valeur attribuée diffère de la juste valeur marchande mais respecte les limites prévues, elle pourrait toujours constituer un faux énoncé.

43. La limite inférieure correspond au produit de la multiplication du pourcentage fixé par règlement dont il est question à l'alinéa 10a) et de la juste valeur marchande du bien ou du service (telle que déterminée par l'ADRC, sous réserve de modification par un tribunal par suite d'un appel). La limite supérieure correspond au produit de la multiplication du pourcentage fixé par règlement dont il est question à l'alinéa 10b) et de la juste valeur marchande du bien ou du service.

44. Au moment de la publication de cette circulaire, le règlement fixant les pourcentages n'a pas encore été publié. Lorsqu'il le sera, nous vous fournirons des renseignements supplémentaires quant à son application. Entre-temps, un faux énoncé touchant l'évaluation d'un bien ou d'un service sera considéré comme tout autre faux énoncé, étant donné que la règle d'inversion de la charge de la preuve ne s'appliquera pas. Autrement dit, c'est à l'ADRC qu'il incombera de prouver l'existence d'un faux énoncé fait sciemment ou dans des circonstances équivalant à une conduite coupable. Parmi les facteurs à considérer pour déterminer si l'on imposera des pénalités, on compte les facteurs énumérés au numéro 17.

45. L'ADRC dispose de programmes bien établis pour l'évaluation des biens immobiliers et des biens mobiliers. L'objectif du Programme d'évaluation de biens immobiliers consiste à assurer un service efficace et efficient d'évaluation comprenant la détermination de la juste valeur marchande de biens immobiliers et d'autres biens corporels. Les évaluateurs de l'ADRC suivent les normes professionnelles établies par l'Institut canadien des évaluateurs et par l'Ordre des évaluateurs agréés du Québec.

46. Le Programme d'évaluation de biens mobiliers est responsable de fournir des avis pour la détermination de la juste valeur marchande des titres privés et publics, des sociétés de personnes, des entreprises à propriétaire unique, des droits d'auteur, des redevances, des brevets, des fonds commerciaux, des instruments financiers et des autres biens mobiliers aux fins de l'impôt. Il fournit des opinions d'expert sur des questions techniques d'évaluation et sur des questions connexes, conformément aux normes et aux valeurs professionnelles en vigueur, telles qu'établies par l'Institut canadien des experts en évaluation d'entreprises.

47. Les normes suivies par chaque groupe favorisent et maintiennent un degré élevé de confiance au sein du public à l'égard des pratiques professionnelles d'évaluation, en établissant des exigences pour divers types de tâches. Ces normes traitent de questions éthiques et définissent les exigences à respecter en matière d'intégrité, d'impartialité, d'objectivité, de jugement indépendant et de déontologie. La règle d'inversion de la charge de la preuve, une fois en vigueur, ne sera invoquée qu'après que l'ADRC aura eu recours aux principes et à la méthodologie décrits ci-dessus pour en arriver à déterminer une juste valeur marchande.

## Inversion de la charge de la preuve

48. Comme il est indiqué au numéro 42, si la valeur attribuée à un bien ou un service ne respecte pas les limites prévues, la règle de l'inversion de la charge de la preuve s'applique. Autrement dit, la personne qui a fait le faux énoncé doit alors établir que l'évaluation est raisonnable dans les circonstances, qu'elle a été effectuée de bonne foi et qu'elle n'est pas fondée sur des hypothèses déraisonnables ou trompeuses.

49. Tant que les pourcentages n'auront pas été prescrits par règlement, la disposition déterminative ne s'appliquera pas. Autrement dit, l'ADRC devra démontrer qu'un faux énoncé a été effectué sciemment ou dans des circonstances équivalant à une conduite coupable.

## Cotisations multiples

50. Le paragraphe (12) fait état des règles applicables pour l'imposition de pénalités administratives à des tiers en vertu de l'article 163.2 de la LIR ou de l'article 285.1 de la LTA.

51. L'alinéa (12)a) vise les cas où une personne fait l'objet d'une pénalité imposée aux planificateurs relativement à une activité donnée de planification ou d'évaluation, puis d'une autre pénalité en ce qui a trait à la même activité. Conformément au sous-alinéa (12)a)(i), si les droits à paiement de la personne relativement à l'activité sont plus élevés au moment ultérieur, la pénalité établie à ce moment, qui correspond à l'augmentation nette de ces droits, est réputée être une pénalité distincte (on trouvera un exemple au numéro 53). Dans les autres cas (par exemple, lorsque les droits à paiement de la personne sont moins élevés au moment ultérieur), l'avis de cotisation concernant la pénalité antérieure est réputé ne pas avoir été envoyé.

52. Conformément à l'alinéa (12)b), certains montants sont exclus des droits à paiement d'une personne au titre d'une activité de planification ou d'évaluation pour laquelle cette personne a fait ou présenté un faux énoncé. De façon générale, cette règle vise à ce que chaque pénalité imposée à un planificateur s'applique aux droits à paiement de ce dernier qui n'étaient pas inclus dans le calcul du montant de la pénalité établie antérieurement pour le faux énoncé. Cependant, lorsque le premier avis de cotisation est réputé ne pas avoir été envoyé selon le sous-alinéa (12)a)(ii), l'alinéa (12)b) ne s'applique pas pour réduire le montant de la deuxième pénalité, étant donné que l'avis de cotisation initial est réputé ne pas avoir été envoyé. Par conséquent, le montant de la pénalité figurant sur le deuxième avis de cotisation est fondé sur le montant total des droits à paiement de la personne au moment de l'envoi de l'avis de cotisation.

53. Supposons, à titre d'exemple, qu'une personne fait l'objet d'une pénalité imposée aux planificateurs et que cette pénalité représente 10 000 \$, c'est-à-dire le montant des droits à paiement de cette personne à ce moment. On constate par la suite que les droits à paiement de la personne pour la

même activité de planification sont passés à 25 000 \$, et on établit une nouvelle pénalité en vertu du paragraphe (2). En pareil cas, conformément au sous-alinéa (12)a)(i), la deuxième cotisation établie serait réputée viser une deuxième pénalité, et l'alinéa (12)b) aurait pour effet de réduire les droits à paiement de la personne de façon à les ramener à 15 000 \$, afin de tenir compte de la pénalité antérieure de 10 000 \$. Le résultat final serait donc le suivant : la personne serait tenue de payer deux pénalités, soit une pénalité de 10 000 \$ et une pénalité de 15 000 \$.

54. Dans la situation décrite au numéro 53, supposons que les droits à paiement de la personne ne soient que de 700 \$ au moment de la première cotisation. En pareil cas, la personne ferait l'objet d'une pénalité de 1 000 \$ (le montant minimal de la pénalité) en vertu de l'alinéa (3)a). Au moment de l'établissement d'une cotisation ultérieure, l'alinéa (12)b) viendrait réduire les droits à paiement de la personne de 1 000 \$, soit le montant de la pénalité antérieure. De même, selon le sous-alinéa (12)a)(i), la deuxième cotisation établie serait réputée viser une deuxième pénalité. Dans le cas qui nous intéresse, la personne serait donc tenue de payer une pénalité de 1 000 \$ au moment de la cotisation initiale et une pénalité de 24 000 \$ (droits à paiement de 25 000 \$ moins le montant de la cotisation initiale de 1 000 \$) au moment de la cotisation ultérieure.

55. En bref, les droits à paiement servant à établir la deuxième cotisation correspondent à la somme des droits à paiement moins la pénalité déjà imposée.

56. L'alinéa (12)c) porte sur le calcul de la pénalité imposée aux spécialistes en déclarations. Le montant de la rétribution brute se rapportant au faux énoncé correspond à la somme de la rétribution brute moins le montant de la pénalité déjà imposée.

## Exemption prévue dans le cas des employés

57. En vertu du paragraphe (15), les pénalités administratives imposées à des tiers ne s'appliquent pas dans le cas d'un employé de « l'autre personne » (c.-à-d. la personne qui pourrait utiliser le faux énoncé) dont il est question dans le cas des pénalités imposées aux planificateurs ou des pénalités imposées aux spécialistes en déclarations. Autrement dit, cette exemption s'applique à un employé uniquement relativement aux déclarations de revenus ou aux renseignements de son employeur. Elle ne s'applique pas aux employés d'un planificateur ou d'un spécialiste en déclarations, pas plus qu'aux employés qui s'adonnent à des activités exclues ou qui sont des employés déterminés (voir le numéro 58). Conformément à l'alinéa (15)b), la conduite de l'employé est attribuée à l'employeur aux fins de l'application à ce dernier du paragraphe 163(2) de la LIR ou de l'article 285 de la LTA (pénalités pour faute lourde).

58. Selon le paragraphe 248(1) de la LIR, un « employé déterminé » d'une personne est un employé d'une personne (de l'autre personne, tel que mentionné au numéro 57) qui est



un actionnaire déterminé de la personne ou qui a un lien de dépendance avec celle-ci. En bref, un actionnaire déterminé d'une société est une personne qui détient, directement ou indirectement, 10 % ou plus des actions en circulation de toute catégorie du capital-actions de la société ou d'une société apparentée. Cette définition s'applique à l'article 163.2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et à l'article 285.1 de la *Loi sur la taxe d'accise*.

59. Dans le cas de certains groupes de sociétés, les employés d'une société tiennent les registres comptables, effectuent la planification fiscale et remplissent les déclarations de revenus pour l'ensemble du groupe. Théoriquement, ces employés ne sont pas visés par l'exemption prévue au paragraphe (15) en ce qui a trait au travail accompli pour les autres membres du groupe. Cependant, en pareil cas, l'ADRC appliquerait la pénalité imposée au spécialiste en déclarations à l'employeur (qu'il soit ou non un résident du Canada) mais pas à l'employé, étant donné que celui-ci serait réputé avoir adopté la conduite donnant lieu à la pénalité dans l'exercice de ses fonctions. Cette politique s'applique également à d'autres groupes d'organisations ayant confié leurs fonctions comptables ou fiscales à l'un des membres du groupe. Toutefois, elle ne s'applique pas dans l'une ou l'autre des situations décrites ci-dessus si ceci a été fait ou si les fonctions ont ainsi été confiées à un employé, pour éviter la pénalité imposée à des tiers ou à des fins d'évitement fiscal.

### **Charge de la preuve relativement aux pénalités**

60. En vertu du paragraphe 163(3) de la LIR et du paragraphe 285.1(16) de la LTA, et sans égard à la règle d'inversion de la charge de la preuve qui, une fois en vigueur, s'applique aux activités d'évaluation, c'est l'ADRC qui a la charge d'établir les faits justifiant l'imposition d'une pénalité administrative à un tiers. La norme relative aux éléments probants utilisée en pareil cas est la prépondérance des probabilités, le bénéfice du doute étant accordé au tiers (pour obtenir plus de renseignements, voir le numéro 64).

### ***Autres questions d'intérêt***

#### **Normes professionnelles et modalités d'engagement**

61. L'avis aux lecteurs fourni par les comptables et décrit dans le manuel de l'Institut canadien des comptables agréés, n'est pas considéré comme un aveu d'indifférence quant à l'observation de la LIR ou de la LTA. Une pénalité administrative s'applique lorsqu'un faux énoncé a été effectué sciemment ou dans des circonstances équivalant à une conduite coupable (c.-à-d. des incohérences évidentes, des renseignements fournis de façon manifestement incorrecte, incomplète ou autrement insatisfaisante, donnant lieu à des états financiers possiblement faussés ou trompeurs). Pour déterminer si c'est le cas, il faut examiner les faits.

62. Lorsque les conditions prévues pour l'application d'une pénalité sont remplies (voir les numéros 7 et 9), un spécialiste en déclarations peut être passible d'une pénalité même s'il a fourni un avis d'exonération de responsabilité en ce qui a trait aux renseignements fournis par son client.

63. Un cas de non-respect des normes professionnelles donnant lieu à l'imposition de sanctions par des organismes professionnels ou un passif financier pour un client en raison d'une négligence ou d'une faute professionnelle ne donnent pas nécessairement lieu à l'imposition de pénalités administratives à des tiers. Chaque cas doit être examiné séparément. L'ADRC doit toujours prouver que la personne savait ou aurait vraisemblablement dû savoir, n'eût été de circonstances équivalant à une conduite coupable, qu'un énoncé était faux aux fins de la LIR ou de la LTA.

64. Comme il est indiqué au numéro 60, la charge de la preuve incombe à l'ADRC. Cette dernière est tenue de prouver, selon la prépondérance des probabilités, qu'un conseiller ou un spécialiste en déclarations était au courant d'un faux énoncé ou que les circonstances équivalent à une conduite coupable. Pour tirer une telle conclusion, il faut d'abord examiner les faits.

### **Conseils à l'intention des praticiens**

65. Lors des consultations que l'ADRC a tenu auprès des praticiens, ces derniers ont demandé des conseils quant aux meilleures mesures pour minimiser le risque d'imposition d'une pénalité. En conséquence, comme l'ADRC effectue des vérifications après les événements et qu'elle accorde énormément de crédit aux documents, elle offre les suggestions suivantes :

- Consigner tous les renseignements fournis par le client.
- Documenter toutes les préoccupations relatives à la véracité, à l'exactitude ou à la cohérence des renseignements fournis.
- Consigner les questions posées relativement à ces préoccupations.
- Consigner les réponses du client.
- Consigner toute discussion additionnelle visant à clarifier les incohérences ou les contradictions.
- Documenter toute recherche effectuée ainsi que les résultats obtenus.
- Consigner toutes les hypothèses formulées.
- Se demander si les énoncés et les hypothèses sont raisonnables.
- Consigner les raisons permettant d'affirmer que les hypothèses sont raisonnables.

66. À de rares occasions, lorsqu'un praticien estime qu'un client lui demande d'utiliser un énoncé qui est de toute évidence faux ou très suspect, et que le client rejette les conseils du praticien, ce dernier devrait envisager de se soustraire à l'engagement afin d'éliminer toute possibilité de se voir imposer une pénalité.

## Faux énoncés dans des années antérieures

67. Si un conseiller ou un spécialiste en déclarations constate qu'une autre personne a effectué un faux énoncé aux fins de l'impôt (par exemple, s'il constate que le comptable précédent d'un nouveau client a effectué un faux énoncé), il est tenu de remédier à la situation si le faux énoncé a une incidence sur la déclaration de revenus pour l'année en cours. Si le conseiller ou le spécialiste en déclarations recommande à son client d'effectuer une divulgation volontaire, dont il est question dans la circulaire d'information 00-1, *Programme des divulgations volontaires*, pour les années antérieures visées, et si le client ne suit pas ses conseils, le conseiller ou le spécialiste en déclarations n'est pas passible de pénalités administratives imposées à des tiers en ce qui a trait aux années antérieures. Si la déclaration de l'année en cours ne fait pas état des corrections apportées (par exemple, un solde inexact de la fraction non amortie du coût en capital) parce que le contribuable n'y a pas consenti, et si le conseiller ou le spécialiste en déclarations a établi la déclaration tout en étant au courant du faux énoncé, il peut être passible d'une pénalité au même titre que le contribuable. Le conseiller serait passible de pénalités administratives imposées à des tiers, alors que la personne à qui appartient la déclaration de revenus serait passible d'une pénalité pour faute lourde (paragraphe 163(2) de la LIR et article 285 de la LTA).

## Personnes passibles de pénalités

68. Une société est représentée par ses administrateurs (c'est-à-dire ses employés, y compris les membres du conseil d'administration). Si un administrateur est au courant du faux énoncé ou qu'il aurait vraisemblablement dû savoir, n'eût été de circonstances équivalant à une conduite coupable, que cet énoncé était faux, la société et les administrateurs pourraient être passibles de pénalités. Par exemple, dans l'éventualité qu'une société s'adonne à la planification, à la promotion ou à la vente d'un abri fiscal axé sur la surévaluation de biens ou la surestimation de coûts, les administrateurs ainsi que la société seraient passibles de pénalités administratives imposées à des tiers. Si les faits démontrent qu'un employé s'adonne, à l'insu de son employeur, à une activité passible de pénalités imposées à des tiers, seul cet employé sera passible de pénalités.

69. Comme il est indiqué aux numéros 20 et 21, une société de personnes est assimilée à une « personne ». En conséquence, les commentaires figurant au numéro 68 s'appliquent à une société de personnes ainsi qu'à ses associés. Des pénalités administratives peuvent donc être imposées à des tiers à l'égard d'une société de personnes ainsi que de ses associés et employés (p. ex. un conseiller ou un spécialiste en déclarations).

## Clause de rajustement du prix

70. D'après le bulletin d'interprétation IT-169, *Clauses de rajustement du prix*, lorsqu'un bien est transféré dans le cadre d'une transaction entre entités ayant un lien de dépendance, les parties incluent souvent une clause de

rajustement du prix dans l'entente connexe. Cette clause permet de faire en sorte que, si l'ADRC conclut que la juste valeur marchande du bien est inférieure ou supérieure au prix calculé par ailleurs en vertu de l'entente, le prix soit rajusté à la hausse ou à la baisse lorsque toutes les conditions suivantes sont remplies :

- L'entente révèle que les parties ont réellement l'intention de transférer le bien à sa juste valeur marchande et établit cette valeur, aux fins de l'arrangement, par une méthode de calcul juste et raisonnable.
- Chacune des parties à l'entente informe l'ADRC, au moyen d'une lettre jointe à sa déclaration pour l'année durant laquelle le bien a été transféré :
  - qu'elle est prête à ce que le prix indiqué dans l'entente soit revu par l'ADRC conformément à la clause de rajustement du prix,
  - qu'elle prendra les mesures nécessaires pour régler tout excédent ou déficit du prix,
  - qu'elle soumettra une copie de l'entente à l'ADRC, sur demande.
- L'excédent ou le déficit du prix est effectivement remboursé ou payé, sinon il s'ensuit une obligation légale connexe.

71. On peut remplacer la condition susmentionnée consistant à produire une lettre jointe à la déclaration. Du point de vue administratif, l'ADRC considère comme un avis suffisant un formulaire de transfert tel qu'un formulaire T2057, T2058 ou T2059, portant la réponse « oui » à la question relative à l'existence d'une clause de rajustement du prix. De plus, lorsque aucun formulaire n'est exigé (p. ex. en vertu des articles 86 ou 51 de la LIR), l'ADRC considère que le simple fait pour les parties de ne pas l'aviser de la transaction n'empêche pas l'application des dispositions du bulletin d'interprétation IT-169, si toutes les autres conditions sont remplies.

72. Si toutes les conditions énoncées au numéro 70 sont remplies, il ne saurait y avoir de faux énoncé effectué sciemment ou dans des circonstances équivalant à une conduite coupable, étant donné que les parties (c.-à-d. le vendeur, l'acheteur et l'ADRC) ont convenu de s'entendre sur une valeur révisée du bien transféré. Par conséquent, il ne saurait être question d'imposer des pénalités administratives à des tiers en vertu de la LIR.

73. Si les parties (c.-à-d. le vendeur, l'acheteur et l'ADRC) ne s'entendent pas sur une valeur révisée du bien transféré, la clause de rajustement du prix ne pourra pas s'appliquer et il y aura un faux énoncé, à cause de la différence entre la valeur attribuée du bien et sa juste valeur marchande déterminée par l'ADRC. Toutefois, afin que les pénalités administratives imposées à des tiers s'appliquent sous réserve de la règle d'inversion de la charge de la preuve décrite au numéro 48, l'ADRC doit prouver que le faux énoncé a été fait sciemment ou dans des circonstances équivalant à une conduite coupable.

## Avis d'opposition et appels interjetés devant les tribunaux

74. Si, après avoir dûment examiné les arguments présentés par un tiers, l'ADRC conclut qu'il y a lieu de lui imposer une pénalité et qu'elle établit une cotisation à son endroit, les procédures normales d'opposition et d'appel s'appliquent.

75. Le rôle de la Direction générale des appels consiste à effectuer un examen juste et impartial des oppositions visant les cotisations établies par l'ADRC. Si l'opposition relative à la pénalité imposée à un tiers n'est pas réglée à cette étape, le tiers a la possibilité d'en appeler devant la Cour canadienne de l'impôt et devant un tribunal d'instance supérieure, le cas échéant.

76. Il n'est pas question d'imposer une pénalité à un tiers en l'absence d'un faux énoncé. Si un contribuable produit un avis d'opposition se rapportant à une cotisation découlant d'un faux énoncé (pour lequel le planificateur ou le spécialiste en déclarations a été pénalisé), la Direction générale des appels a pour politique de tenir en suspens l'avis d'opposition du planificateur ou du spécialiste en déclarations, en attendant le résultat de l'opposition ou de l'appel du contribuable.

## Disposition générale anti-évitement

77. Les pénalités ne s'appliquent pas à des arrangements du seul fait que ceux-ci sont assujettis à la règle générale anti-évitement (RGAE). Cette disposition s'applique uniquement si un arrangement est efficace par ailleurs, du point de vue technique. Dans ce cas, la déclaration des revenus repose sur des énoncés réels plutôt que sur de faux énoncés. Par conséquent, aucune pénalité ne s'applique. Si, toutefois, une personne choisit de procéder d'une manière contraire à la jurisprudence établie dans des cas identiques, on envisagera l'imposition de pénalités administratives à des tiers.

## Non-résidents

78. Les pénalités administratives imposées à des tiers peuvent viser des personnes non résidentes. Ainsi, une société mère non résidente qui amène une entreprise canadienne à produire une déclaration renfermant un faux énoncé est passible de pénalités, comme il est indiqué aux numéros 57 à 59.

## Processus

79. L'ADRC entend contrôler strictement l'application des pénalités administratives. Il existe des freins et contrepoids en matière de procédure qui permettent d'éviter qu'une personne puisse orienter l'application des pénalités ou appliquer les pénalités de façon inappropriée. De plus, l'ADRC établira un comité d'examen à l'Administration centrale, le Comité d'examen des pénalités imposées à des tiers (CEPIT). Le CEPIT sera formé notamment d'employés

de niveau supérieur de la Direction générale des programmes d'observation et de la Direction générale de la politique et de la législation de l'ADRC, ainsi que de représentants des ministères des Finances et de la Justice.

80. Pendant qu'il procède à une vérification ordinaire, un vérificateur peut découvrir des circonstances qui l'incitent à envisager l'imposition de pénalités. Dans un tel cas, le vérificateur devra d'abord consulter un gestionnaire ou un cadre supérieur désigné par la direction du bureau local avant d'entreprendre une vérification en vue de l'imposition d'une pénalité.

81. Si la direction du bureau local détermine qu'il y a lieu d'effectuer une vérification auprès du tiers, elle procédera à des consultations orales ou écrites auprès d'un membre de la section de l'Administration centrale qui fournit un soutien technique au CEPIT.

82. Le membre de la section de soutien technique du CEPIT informera le bureau local si la situation comporte une situation flagrante justifiant un examen plus poussé.

83. Si l'Administration centrale convient que la situation justifie la tenue d'une vérification, le bureau local devra alors informer le conseiller ou le spécialiste en déclarations qu'il fera l'objet d'une vérification en vue de l'imposition éventuelle d'une pénalité.

84. À l'issue du travail de vérification effectué au bureau local, et après avoir examiné les documents envoyés par le conseiller ou le spécialiste en déclarations, le bureau local préparera un rapport en vue d'indiquer s'il convient, dans les circonstances, d'imposer une pénalité. S'il recommande l'imposition d'une pénalité, cette mesure devra être appuyée par la direction du bureau local avant de faire l'objet d'un renvoi au CEPIT. D'autre part, si le bureau local décide de ne pas recommander l'imposition d'une pénalité, il devra en informer par écrit le conseiller ou le spécialiste en déclarations et terminer la vérification.

85. L'Administration centrale doit examiner les faits entourant chaque affaire, y compris les documents envoyés par le tiers, avant de lui proposer l'imposition d'une pénalité. À cet égard, les membres du CEPIT se réuniront au besoin pour examiner des renvois concernant l'imposition de pénalités.

86. Si la recommandation présentée par le bureau local n'est pas appuyée par le CEPIT, celui-ci en avisera par écrit le bureau local. Si, après examen des faits, le Comité appuie la recommandation indiquée dans le rapport, le bureau local enverra alors une lettre de proposition au conseiller ou au spécialiste en déclarations concernant l'imposition d'une pénalité. Le conseiller ou le spécialiste en déclarations disposera alors de 30 jours pour présenter sa réponse.

87. À l'expiration de cette période de 30 jours, le bureau local enverra au CEPIT, avec ses propres commentaires, tous les documents qu'il aura pu recevoir durant cette période.

88. Après examen de l'ensemble des documents et du rapport recommandant l'imposition d'une pénalité, le CEPIT pourra soit chercher à obtenir des renseignements supplémentaires, soit prendre sa décision en vue d'appuyer ou de rejeter la recommandation du bureau local.

89. Le conseiller ou le spécialiste en déclarations sera informé par écrit de la décision finale. Si le CEPIT décide de ne pas appuyer l'imposition de la pénalité, le conseiller ou le spécialiste en déclarations en sera informé par écrit. Dans le cas contraire, un avis de cotisation au montant de la pénalité sera établi.

90. Si un vérificateur envisage l'application de l'article 239 de la LIR ou de l'article 327 de la LTA, l'affaire devra être soumise à la Division des enquêtes du bureau local des services fiscaux, et le processus décrit ci-dessus sera remplacé par le processus d'enquête. Si les circonstances justifient l'imposition d'une pénalité, la Division des enquêtes en fera part au CEPIT de la manière et au moment jugé opportun selon les besoins de l'enquête.

91. L'article 241 de la LIR et l'article 295 de la LTA interdisent à l'ADRC de communiquer aux contribuables des renseignements se rapportant à un conseiller ou à un spécialiste en déclarations. Par conséquent, le contribuable ne peut pas être mis au courant lorsque l'ADRC recueille des données visant à déterminer si le conseiller ou le spécialiste en déclarations pourrait être passible d'une pénalité.

### ***Mise à jour périodique***

92. L'ADRC s'engage à fournir aux fiscalistes des mises à jour périodiques à propos des pénalités imposées. Elle le fera directement, dans le cadre d'événements organisés à l'intention des fiscalistes, ou encore indirectement, dans le cadre de renseignements fournis à divers groupes par écrit.

## ANNEXE – EXEMPLES

Les exemples ci-après portent uniquement sur l'application possible de pénalités à des tiers; c'est pourquoi l'ADRC limite ses commentaires aux pénalités administratives qui pourraient être imposées et n'aborde pas les autres questions fiscales soulevées dans ces exemples.

### *Situations où normalement aucune pénalité ne serait imposée*

#### *Exemple 1 : Utilisation de bonne foi de renseignements fournis par le client*

Un comptable a un nouveau client qui est un travailleur indépendant. Celui-ci lui soumet une liste de ses dépenses d'entreprise et lui indique le montant de son revenu total. Il lui demande d'établir un état des résultats et une déclaration de revenus en fonction de ces renseignements. Le comptable examine rapidement les dépenses et en vient à la conclusion qu'elles sont raisonnables et qu'elles se rapportent au genre d'entreprise exploitée par le client. Il établit l'état des résultats du client, qui indique des revenus de 80 000 \$ et des dépenses de 55 000 \$, après quoi il établit une déclaration de revenus en conséquence.

Au moment de la vérification, l'ADRC constate qu'une proportion élevée des dépenses déduites ne peuvent pas être étayées au moyen de documents justificatifs, ce qui fait qu'elles n'ont peut-être même pas été engagées. De plus, le revenu déclaré ne représente que la moitié du revenu réel.

#### **Commentaires**

Étant donné le genre d'entreprise opéré par le contribuable, l'état des résultats ne renferme pas de renseignements susceptibles d'amener le comptable à mettre en doute la véracité des renseignements qui lui ont été fournis. Il peut donc invoquer l'exception du crédit accordé à l'information et il ne serait pas passible de la pénalité imposée aux spécialistes en déclarations.

#### *Exemple 2 : Utilisation de renseignements fournis par un autre fiscaliste*

Un comptable utilise les états financiers établis par un autre comptable pour déclarer le revenu que son client a tiré d'un travail indépendant. Les états financiers en question semblent raisonnables. L'ADRC effectue une vérification et constate que l'état des résultats renferme des données erronées.

#### **Commentaires**

Même si la déclaration de revenus renferme un ou plusieurs faux énoncés, le comptable peut se défendre en indiquant qu'il a utilisé de bonne foi les renseignements (les états financiers) fournis par un autre fiscaliste pour le compte du client, puisque ceux-ci ne semblaient pas erronés. Il ne serait donc pas passible de la pénalité imposée aux spécialistes en déclarations.

Par contre, l'autre comptable pourrait être passible d'une pénalité s'il savait ou aurait dû savoir, n'eût été de circonstances équivalant à une conduite coupable, que les états financiers contenaient un faux énoncé.

#### *Exemple 3 : Erreur honnête*

Il est près de minuit le 30 avril et un spécialiste est en train de remplir une déclaration T1. Étant donné l'heure tardive et la compétence du spécialiste, la déclaration ne fait pas l'objet d'un examen comme c'est le cas habituellement. La vérification permet de déceler une surestimation des frais financiers attribuable à une erreur de transcription (10 098 \$ plutôt que 1 098 \$).

#### **Commentaires**

Une telle situation ne justifie pas l'application d'une pénalité, puisque l'erreur est attribuable à une négligence mais ne montre pas une indifférence quant à l'observation de la loi ou une insouciance délibérée, déréglée ou téméraire à l'égard de la loi.

#### *Exemple 4 : Conciliation de renseignements incongrus*

Un comptable vivant dans un secteur huppé remarque que la maison voisine vient d'être vendue. Le prix demandé était de 1 million de dollars. Le comptable se lie d'amitié avec le nouveau propriétaire. Au moment de la période de production des déclarations de revenus, le nouveau voisin demande au comptable de remplir sa déclaration et lui remet un feuillet T4 faisant état d'un revenu de 25 000 \$. Jugeant ce revenu brut peu élevé, le comptable demande à son nouvel ami s'il a d'autres revenus, et l'ami répond qu'il n'en a pas. Le comptable n'est toujours pas satisfait de la réponse, étant donné que le revenu ne semble pas correspondre au niveau de vie de son ami. Il lui demande donc s'il a reçu de l'argent d'une autre source que son emploi, et son ami lui répond qu'il a reçu un héritage de sa mère l'année dernière. Le comptable ne pose pas d'autres questions, remplit et soumet la déclaration. Or, une vérification permet de constater que le contribuable en question a touché des revenus de plus de 200 000 \$.

#### **Commentaires**

Le comptable ne serait pas passible d'une pénalité pour avoir participé ou acquiescé à la sous-estimation de l'impôt à payer. La situation était extrêmement louche jusqu'à ce qu'il pose une question en vue de dissiper ses doutes quant à la vraisemblance des renseignements fournis. La réponse obtenue a dissipé ses doutes et ne contredisait pas les renseignements qu'il possédait.

### **Exemple 5 : Observation de la politique administrative de l'ADRC**

La société X Limitée est une petite entreprise dont le chiffre d'affaires annuel est généralement inférieur à 200 000 \$. Au moment de l'établissement des états financiers, après la fin de l'exercice de l'entreprise, le comptable externe calcule un revenu imposable de 250 000 \$ et comptabilise une prime de 50 000 \$ payable à l'administrateur et actionnaire principal. La déclaration de revenus est établie et produite en conséquence, étant donné que la société a l'habitude de répartir les bénéfices sous forme de primes.

#### **Commentaires**

L'ADRC ne conteste généralement pas le caractère raisonnable des salaires et primes payés aux administrateurs ou actionnaires principaux d'une société, dans les cas suivants :

- a) la société a l'habitude de répartir les bénéfices entre ses administrateurs et actionnaires, sous forme de primes ou de rémunération supplémentaire;
- b) l'entreprise a comme politique de déclarer les primes versées aux actionnaires au titre des bénéfices attribuables au savoir-faire, aux relations ou aux talents d'entrepreneur de ces derniers.

Cette politique peut également s'appliquer à la première année d'exploitation d'une entreprise.

Les primes versées aux actionnaires autres que les administrateurs et actionnaires principaux sont assujetties au critère habituel permettant de déterminer si elles sont raisonnables.

Compte tenu de ce qui précède, l'ADRC n'envisagerait pas l'imposition d'une pénalité au spécialiste en déclarations.

### **Exemple 6 : Demande suffisante de renseignements**

Un conseiller fiscal est l'un des associés d'une entreprise qui compte une société donnée parmi ses clients. La société en question a récemment augmenté les redevances versées à sa société mère non résidente, conformément aux directives de cette dernière. Le conseiller fiscal pense que la déduction des redevances pourrait être déraisonnable à cause de l'augmentation importante constatée par rapport à l'année précédente. Il examine les registres du client et discute de la question avec ce dernier. En se fondant sur cet examen et cette discussion, le conseiller est convaincu que la déduction est raisonnable et il produit la déclaration de revenus de la société en conséquence.

Par la suite, une vérification de la société permet de déterminer que celle-ci ne répond pas aux exigences du paragraphe 247(4) de la LIR, étant donné qu'elle n'a pas pu démontrer qu'elle a fait des efforts sérieux pour déterminer et utiliser des prix de transfert de pleine concurrence relativement aux redevances. Les rajustements apportés aux redevances pour l'année représentent plus de 10 % des recettes brutes de la société.

#### **Commentaires**

Le conseiller fiscal avait des doutes quant à la véracité des renseignements fournis par le client. En conséquence, il a examiné les registres du client et a discuté avec ce dernier. Le conseiller a estimé que le client avait bien répondu à ses demandes de renseignements. Même si l'ADRC est arrivée à une conclusion différente lors d'une vérification menée ultérieurement, on a fait voir que le faux énoncé n'avait pas été effectué sciemment ou dans des circonstances équivalent à une conduite coupable. Le conseiller avait suffisamment demandé de renseignements. En outre, sa réaction aux réponses fournies par son client n'indique pas une indifférence quant à l'observation de la LIR.

La société cliente peut être passible d'une pénalité pour établissement de prix de transfert en vertu du paragraphe 247(3), étant donné qu'elle a omis de faire des efforts sérieux pour déterminer et utiliser des prix de transfert de pleine concurrence relativement aux redevances. Avant qu'on puisse proposer l'imposition d'une telle pénalité, il faut la faire approuver par le Comité de revue des prix de transfert.

### **Exemple 7 : Discussion concernant la divulgation volontaire**

Un nouveau client demande à un conseiller de discuter avec l'ADRC d'une éventuelle divulgation volontaire, à titre anonyme, pour déterminer quelle serait sa situation s'il divulguait ses revenus non déclarés dans les années antérieures. Un agent du Programme des divulgations volontaires informe le conseiller des incidences d'une telle divulgation, y compris le montant approximatif à payer au titre de l'impôt sur le revenu et des intérêts connexes. Le conseiller communique ces renseignements à son client, qui décide de ne pas procéder à la divulgation volontaire.

#### **Commentaires**

Dans un tel cas, le conseiller ne serait pas passible d'une pénalité. Il n'est pas responsable des omissions touchant les déclarations de revenus des années antérieures, même s'il est au courant de ces omissions et s'il peut avoir conseillé au client de procéder à la divulgation volontaire. Toutefois, comme on l'indique au numéro 67, il devrait corriger la situation dans la mesure où le faux énoncé a des incidences sur la déclaration de revenus de l'année en cours.

## *Situations passibles de pénalité*

### **Conduite qui équivaut à une conduite intentionnelle**

#### ***Exemple 8 : Surévaluation délibérée d'arrangement semblable à un abri fiscal***

Un promoteur vend à des particuliers un arrangement semblable à un abri fiscal qui vise 10 000 œuvres d'art.

Chaque contribuable acquiert une œuvre d'art à sa juste valeur marchande, c'est-à-dire 100 \$. L'évaluateur est au courant de la situation mais il accepte d'attribuer une valeur de 1 000 \$ à chaque œuvre d'art.

Parallèlement, le promoteur demande à un organisme de bienfaisance enregistré d'accepter l'œuvre d'art à titre de don de bienfaisance et de délivrer un reçu au montant de la valeur attribuée (1 000 \$ par œuvre d'art). Cet organisme organise immédiatement une vente aux enchères fondée sur la véritable valeur marchande de chaque œuvre d'art, c'est-à-dire 100 \$.

Un spécialiste en déclarations qui n'est pas au courant du faux énoncé établit la déclaration de revenus d'un client qui a acquis une œuvre d'art et qui en a fait don en vertu de cet arrangement.

L'ADRC examine la déclaration du client et conclut que celle-ci renferme un faux énoncé (la surévaluation du bien visé par le don).

#### **Commentaires**

Le promoteur a conçu un arrangement tout en sachant que celui-ci était fondé sur un faux énoncé, soit sur l'écart entre la valeur de 100 \$ pour chaque œuvre d'art et la délivrance de reçus de 1 000 \$ pour dons de bienfaisance. L'ADRC envisagerait donc l'imposition d'une pénalité au promoteur.

L'évaluateur a sciemment fourni de faux énoncés. Il est donc passible d'une pénalité, sauf s'il peut prouver que la valeur attribuée était raisonnable dans les circonstances et qu'il a fait l'énoncé de bonne foi.

Si l'organisme de bienfaisance savait ou aurait vraisemblablement dû savoir, n'eût été de circonstances équivalant à une conduite coupable, que les évaluations étaient erronées, il serait passible de pénalités pour avoir délivré de faux reçus.

Même si la déclaration de revenus renfermait un faux énoncé, le spécialiste en déclarations ne savait pas et n'aurait vraisemblablement pas dû savoir, n'eût été de circonstances équivalant à une conduite coupable, que cet énoncé était faux. Par conséquent, il ne serait pas passible d'une pénalité administrative.

#### ***Exemple 9 : Surévaluation délibérée d'un abri fiscal trompeur***

Une entreprise vend des participations dans une société en commandite, sous forme d'abri fiscal. Elle a fait l'acquisition d'un logiciel pour un montant de 50 000 \$ sur le marché libre puis, le même jour, elle a transféré ce logiciel à la société en commandite, pour la somme de 10 millions de dollars. D'après le prospectus établi par l'entreprise, le logiciel a une juste valeur marchande de 10 millions de dollars, et cette valeur est étayée au moyen d'une évaluation. L'abri fiscal est enregistré auprès de l'ADRC et il est offert sous forme de possibilité de placement pour l'année en cours. Les droits à paiement de l'entreprise atteignent 2 millions de dollars.

L'ADRC examine l'abri fiscal et conclut que le logiciel a une juste valeur marchande de 50 000 \$ à la date du transfert à la société en commandite. L'évaluation de 10 millions de dollars a été établie par un évaluateur indépendant, qui n'a toutefois pas procédé selon les principes habituels en matière d'évaluation. L'évaluateur indique à l'ADRC que tous ses calculs sont fondés sur les hypothèses et autres données pertinentes fournies par l'entreprise. L'évaluateur a touché des honoraires de 75 000 \$.

#### **Commentaires**

Le prospectus établi par l'entreprise renferme un faux énoncé (surestimation de la juste valeur marchande du logiciel) qui pourrait être utilisé aux fins de l'impôt. L'entreprise savait ou aurait dû savoir, n'eût été de circonstances équivalant à une conduite coupable, que la juste valeur marchande du logiciel constituait un faux énoncé. Étant donné que l'entreprise s'adonne à une activité exclue, elle ne peut pas invoquer l'exception du crédit accordé à l'information en ce qui concerne l'évaluation. L'ADRC envisagerait donc d'imposer une pénalité de 2 000 000 \$ à l'entreprise (correspondant à ses droits à paiement) et d'une pénalité de 75 000 \$ à l'évaluateur (correspondant à ses droits à paiement découlant de l'activité d'évaluation).

#### ***Exemple 10 : Promotion axée sur un faux énoncé***

Une personne vend des cartes d'exemption aux fins de la TPS/TVH. Ainsi, un consommateur peut acheter, à un certain coût, une carte indiquant qu'il est exonéré de TPS/TVH sur ses achats de produits et de services.

#### **Commentaires**

La personne qui vend les cartes d'exemption aux fins de la TPS/TVH devrait savoir que ces cartes ne permettent pas à un consommateur de bénéficier d'une exemption au titre de la TPS/TVH. En offrant une telle assurance, elle effectue un faux énoncé, sciemment ou dans des circonstances équivalant à une conduite coupable. L'ADRC envisagerait donc de lui imposer une pénalité administrative de planificateur. Les droits à paiement de la personne correspondent à la somme des montants auxquels elle a droit pour la vente des cartes d'exemption aux fins de la TPS/TVH.

### **Exemple 11 : Favoriser la non-observation de la LTA**

Un organisme prétend que la TPS/TVH n'est pas constitutionnelle et que, par conséquent, les citoyens ne devraient pas la payer, la percevoir ou la verser. L'organisme organise des présentations et publie diverses publications renfermant des déclarations en ce sens.

#### **Commentaires**

La déclaration selon laquelle la TPS/TVH n'est pas constitutionnelle est manifestement un faux énoncé. Cette question a été examinée par les tribunaux à plusieurs reprises, notamment dans les arrêts *Winterhaven Stables Ltd. c. le procureur général du Canada* [1988] 53 D.L.R. (4th) 413 (Alta. C.A.), *Jean-Maurice Charbonneau c. le ministre du Revenu national*, 95 DTC 5634 (CFSPI) et *Jean-Luc St-Laurent c. Sa Majesté la reine*, 97 DTC 532. Comme la personne devrait savoir que cet énoncé est faux, l'ADRC envisagerait de lui imposer une pénalité. En l'absence de droits à paiement (p. ex. les recettes de la vente de publications renfermant de faux énoncés), la pénalité minimale de 1 000 \$ s'appliquerait.

### **Conduite démontrant une indifférence quant à l'observation de la Loi**

#### **Exemple 12 : Indifférence au manque de renseignements pertinents**

Un contribuable demande à un spécialiste en déclarations de remplir sa déclaration de revenus et de la transmettre par voie électronique. Le contribuable en question est un nouveau client du spécialiste en déclarations, qui ne le connaissait pas auparavant.

Le contribuable fournit au spécialiste en déclarations un feuillet T4 indiquant un revenu d'emploi de 32 000 \$ constituant sa seule source de revenus.

Le contribuable indique au spécialiste en déclarations qu'il a effectué un don de bienfaisance de 20 000 \$ mais qu'il a oublié son reçu à la maison. Le contribuable demande au spécialiste de remplir sa déclaration et de la transmettre par voie électronique immédiatement, avant même d'avoir obtenu le reçu en question.

#### **Commentaires**

Si le spécialiste en déclarations produisait et transmettait la déclaration sans obtenir le reçu faisant état du don de bienfaisance, l'ADRC envisagerait l'imposition d'une pénalité à son endroit. Étant donné que le montant de la déduction demandée est exagérément élevé par rapport au revenu du contribuable, le spécialiste montrerait une indifférence quant à l'observation de la LIR s'il faisait ce que le contribuable lui demande sans poser de questions.

### **Exemple 13 : Information qu'un spécialiste en déclarations devrait normalement connaître**

Une déclarante annuelle aux fins de la TPS/TVH indique à son comptable qu'elle n'a pas tenu de registres faisant état de la TPS/TVH payée ou payable relativement aux achats de son entreprise pour l'année. Le comptable lui indique qu'il demandera des crédits de taxe sur les intrants (CTI) en fonction des états financiers de son entreprise.

Le comptable multiplie toutes les dépenses indiquées dans l'état des résultats par 7/107 (car la déclarante se trouve dans une province où la TVH ne s'applique pas), de façon à tenir compte du coût des ventes et de tous les achats indiqués dans le bilan. Les dépenses sont raisonnables et elles ont réellement été engagées. L'état des résultats inclut un montant élevé au titre de la masse salariale (dépensé dans la province non participante à la TVH), ainsi que des frais d'intérêts sur lesquels aucune TPS/TVH n'a été payée ou n'est payable.

Le coût des ventes inclut une proportion élevée d'achats détaxés. Le comptable applique le facteur de 7/107 à la masse salariale, aux frais d'intérêt et aux achats détaxés. Il s'ensuit une surestimation des crédits de taxe sur les intrants demandés dans la déclaration de TPS/TVH.

#### **Commentaires**

Il faudrait tenir compte des facteurs dont il est question au numéro 17 pour déterminer s'il y a lieu d'imposer une pénalité au comptable. Ce dernier devait savoir que, pour l'essentiel, la masse salariale, les frais d'intérêt et les achats détaxés ne sont pas assujettis à la TPS. Or, en demandant une déduction fondée sur ces montants, il a effectué un faux énoncé, sciemment ou dans des circonstances équivalant à une conduite coupable. L'ADRC envisagerait donc de lui imposer une pénalité administrative de spécialiste en déclarations.

### **Exemple 14 : Surestimation délibérée de crédit d'impôt**

Un fiscaliste expérimenté prépare une demande au titre des activités de recherche scientifique et de développement expérimental (RS&DE) pour le compte d'un client. Les honoraires demandés par ce fiscaliste sont fondés sur le montant total du crédit d'impôt à l'investissement demandé par le client. Le travail faisant l'objet de la demande est défini correctement comme étant une activité de RS&DE et est donc admissible à ce titre; toutefois, les dépenses affectées par l'entreprise en tant que dépenses de RS&DE en vertu du paragraphe 37(1) de la LIR sont manifestement surestimées de façon importante. Bien que ces dépenses aient été engagées, la majeure partie n'est pas attribuable à des activités de RS&DE.



## Commentaires

La demande présentée au titre des dépenses de RS&DE renferme un faux énoncé (une surestimation des dépenses affectées à la RS&DE). Si le fiscaliste savait ou aurait vraisemblablement dû savoir, n'eût été de circonstances équivalant à une conduite coupable, que la demande renfermait un faux énoncé, l'ADRC envisagerait de lui imposer une pénalité de spécialiste en déclarations.

## Conduite démontrant une insouciance délibérée, déréglée ou téméraire à l'égard de la Loi

### *Exemple 15 : Ne pas tenir compte d'une décision de la cour*

Un comptable a plusieurs clients qui ont fait l'objet d'une nouvelle cotisation relativement à un abri fiscal. Le comptable sait que l'ADRC conteste les avantages fiscaux demandés à l'égard de l'abri fiscal parce que celui-ci n'est pas une entreprise, que le bien visé est nettement surévalué et que le mécanisme présente des lacunes du point de vue technique.

Dans une cause type instruite selon la procédure générale, la Cour canadienne de l'impôt a refusé les déductions demandées par un client du comptable relativement à cet abri fiscal au cours d'une année antérieure (c'est-à-dire que l'appel du client a été rejeté). L'affaire n'a pas été portée en appel et le comptable est au courant de la décision rendue par la Cour.

Le comptable remplit et produit une déclaration de revenus pour le compte d'un autre client qui demande une déduction à l'égard du même abri fiscal.

## Commentaires

D'après ces faits, l'ADRC envisagerait la possibilité d'imposer une pénalité de spécialiste en déclarations. Si, toutefois, le comptable était en mesure de démontrer que les faits sont différents ou que la décision de la Cour canadienne de l'impôt pourrait être annulée par un tribunal d'instance supérieure, aucune pénalité ne serait applicable.

### *Exemple 16 : Indifférence concernant des dépenses personnelles déclarées à titre de dépenses d'entreprise*

Un comptable reçoit de son client une boîte de reçus de dépenses personnelles et de dépenses d'entreprise et accepte d'établir un relevé des dépenses d'entreprise. Le comptable inclut une dépense de 10 000 \$ engagée pour les vacances familiales alors qu'il sait pertinemment qu'il s'agit là d'une dépense personnelle, qui est donc non déductible à titre de dépense d'entreprise dans la déclaration de revenus du client.

Le comptable établit et met au point la déclaration de revenus du client et indique à ce dernier qu'il recevra un

remboursement d'impôt de 5 000 \$. Le client produit sa déclaration de revenus.

L'ADRC effectue une vérification et constate que le client a déduit une dépense personnelle de 10 000 \$. Le vérificateur constate également que les familles du comptable et du client ont pris leurs vacances ensemble. Par conséquent, le comptable savait pertinemment que les dépenses étaient des dépenses personnelles au moment où il les a consignées à titre de dépenses d'entreprise.

## Commentaires

L'ADRC envisagerait d'imposer au comptable une pénalité de spécialiste en déclarations puisque ce dernier a établi et produit la déclaration tout en sachant qu'elle renfermait un faux énoncé. De plus, elle envisagerait d'appliquer une pénalité pour faute lourde (paragraphe 163(2) de la LIR) au client dont la déclaration de revenus renfermait le faux énoncé.

### *Exemple 17 : Partage du revenu pour services non rendus*

Les états financiers et les déclarations de revenus de la société Famille Limitée sont établis par un comptable. La société verse des salaires à tous les membres de la famille, dont deux qui fréquentent l'université et un qui vit à l'étranger. Le contribuable indique au comptable que les membres de la famille se réunissent quelques fois par année pour discuter des affaires de l'entreprise.

## Commentaires

Le caractère raisonnable des salaires versés aux membres de la famille qui rendent des services dans le cadre de l'entreprise ne constitue généralement pas un critère utilisé pour déterminer s'il y a lieu d'imposer une pénalité administrative à un tiers, mais une telle pénalité peut être imposée dans les cas extrêmes. Lorsque les membres de la famille n'ont rendu aucun service et que le comptable le sait très bien, l'ADRC envisagerait l'imposition d'une pénalité de spécialiste en déclarations.

Si le comptable n'était pas au courant du faux énoncé mais qu'il aurait vraisemblablement dû l'être, on doit déterminer si sa conduite équivaut à une conduite coupable. Les faits dont il faut tenir compte pour déterminer s'il y a lieu d'imposer une pénalité comprennent ceux dont il est question au numéro 17.

### *Exemple 18 : Ignorance volontaire*

Un conseiller est chargé de produire les déclarations d'un groupe de filiales apparentées. Il a été embauché par l'une des filiales faisant partie du groupe. Les prix de transfert utilisés ont été fournis par la société mère étrangère et le conseiller ne sait pas s'ils sont appropriés aux fins de l'impôt sur le revenu du Canada. Le conseiller demande à chaque entreprise canadienne de lui fournir des détails à propos de la méthode d'établissement des prix de transfert. Certaines

sociétés lui répondent que les documents et registres qu'elles tiennent aux fins de l'établissement des prix de transfert répondent aux exigences du paragraphe 247(4) de la LIR. D'autres, dont les prix de transfert ont augmenté de façon significative par rapport aux années antérieures, lui indiquent qu'elles ne tiennent pas de documents et registres conformément à ces exigences, mais qu'elles estiment néanmoins être en mesure de justifier leurs prix de transfert.

La vérification d'une des filiales (autre que celle qui emploie le conseiller) entraîne des rajustements nets des prix de transfert pour l'année qui représentent plus de 10 % des recettes brutes de l'entreprise. On détermine de plus que l'entreprise n'a pas satisfait aux exigences du paragraphe 247(4), étant donné qu'elle a omis de faire des efforts sérieux pour déterminer et utiliser des prix de transfert ou des attributions de pleine concurrence.

### Commentaires

Une pénalité serait imposée si l'on était en mesure de prouver une conduite coupable. Il faudrait tenir compte des facteurs dont il est question au numéro 17 pour déterminer s'il y a lieu d'imposer des pénalités. Le conseiller interne savait que certains membres du groupe de sociétés apparentées ne respectaient pas les exigences du paragraphe 247(4) en matière de documents comptables. Il savait également que les prix de transfert des biens et

services fournis par ces sociétés à leurs filiales canadiennes avaient augmenté de façon significative par rapport aux années antérieures. Compte tenu de ces faits, le conseiller pourrait avoir ignoré volontairement la situation en ne demandant pas d'autres renseignements. L'employeur du conseiller interne pourrait être passible de pénalités si ce dernier savait que les prix de transfert étaient erronés et qu'il a produit la déclaration quand même.

Pour ce qui est de l'exemption visant les employés, le conseiller interne n'est pas un employé de l'entreprise ayant fait l'objet d'une nouvelle cotisation. Il n'aurait donc pas droit à l'exemption prévue au paragraphe 163.2(15). Si, toutefois, une pénalité était imposée, elle ne viserait pas le conseiller interne mais plutôt son employeur, conformément au numéro 59. La société mère non résidente a participé à la formulation du faux énoncé (étant donné qu'elle en a été la source), si bien qu'elle pourrait également être passible d'une pénalité administrative imposée à un tiers. Les employés de la société mère non résidente jouiraient de la même protection que celle accordée au conseiller interne.

La société cliente peut également être passible de la pénalité pour établissement de prix de transfert prévue au paragraphe 247(3), étant donné qu'elle a omis de faire des efforts sérieux pour déterminer et utiliser des prix de transfert de pleine concurrence relativement aux biens et services. Avant qu'on puisse proposer l'imposition d'une telle pénalité, il faut la faire approuver par le Comité de revue des prix de transfert.



Pensez à recycler!



Imprimé au Canada