

NOTE DE RECHERCHE

La demande péremptoire de renseignements destinée à des tiers non résidents : au-delà des frontières québécoises

No 2020/06

Geneviève-Jade Hick

18 décembre 2020



BOURSE D'EXCELLENCE POUR LA PRÉPARATION ET LA PUBLICATION D'UNE NOTE DE RECHERCHE

La Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques offre la possibilité aux étudiantes et étudiants sélectionnés d'obtenir une bourse pour souligner la qualité d'un essai, d'une part, et de permettre sa transformation en vue d'une publication sur le site de la Chaire, d'autre part, et sous la forme d'une note de recherche.

Geneviève-Jade Hick, LL. B., M. Fisc., a reçu une bourse d'excellence de la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques afin de transformer son essai en note de recherche.

L'auteure remercie la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques pour la bourse qui a rendu possible la réalisation de cette étude.

Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques

École de gestion, Université de Sherbrooke

2500, boulevard de l'Université

Sherbrooke (Québec) J1K 2R1

cffp.eg@usherbrooke.ca

Selon entente entre l'Association de planification fiscale et financière (APFF) et la Chaire en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke, le présent texte est publié à la fois dans la Revue de planification fiscale et financière et comme « note de recherche » dans les documents de la Chaire. La référence complète dans Revue de l'APFF est : Geneviève-Jade HICK, « La demande péremptoire de renseignements destinée à des tiers non résidents : au-delà des frontières québécoises », (2020), vol. 40, n° 4 Revue de planification fiscale et financière 661-722.

Pour citer cette publication

Hick, Geneviève-Jade, « La demande péremptoire de renseignements destinée à des tiers non résidents : au-delà des frontières québécoises », Note de recherche 2020-06, Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, 2020, 41 p.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	1
1 CONTEXTE	2
1.1 CONDITIONS DE VALIDITÉ D'UNE DEMANDE PÉREMPTOIRE	2
1.2 SAGA 1068754 ALBERTA LTD., FIDUCIAIRE DE LA FIDUCIE « DGGMC BITTON TRUST »	8
2 COMPÉTENCE TERRITORIALE DU QUÉBEC.....	11
2.1 POUVOIR D'IMPOSITION DU QUÉBEC ET EFFETS EXTRATERRITORIAUX ACCESSOIRES	11
2.2 LIMITES À LA SOUVERAINETÉ TERRITORIALE DU QUÉBEC	15
3 NOUVEAUX FACTEURS PERTINENTS AU CRITÈRE DE RATTACHEMENT AU QUÉBEC.....	26
3.1 ÉTABLISSEMENT STABLE ET JURIDICTION DU MARCHÉ	26
3.2 LOI SUR LA TAXE DE VENTE DU QUÉBEC : LE « CONSOMMATEUR QUÉBÉCOIS DÉSIGNÉ »	29
3.3 MONNAIE ÉLECTRONIQUE DÉCENTRALISÉE : NOUVELLES MESURES ENVISAGÉES	32
CONCLUSION	37
ANNEXE A.....	38

INTRODUCTION*

Pour assurer la conformité fiscale et préserver l'intégrité du système fiscal canadien, les méthodes de vérification doivent s'adapter au contexte commercial actuel, notamment par une utilisation efficace des dispositifs légaux propres à l'exercice des pouvoirs de l'Agence du revenu du Québec (« ARQ ») et de l'Agence du revenu du Canada (« ARC »)¹. La demande péremptoire de renseignements est un des instruments utilisés par ces administrations fiscales. Le régime des demandes péremptoires québécoises prévu dans la *Loi sur l'administration fiscale*² permet de demander des informations ou des documents à un contribuable ou à un tiers, afin de valider l'application des lois fiscales. La légitimité de la demande péremptoire québécoise adressée à un tiers non résident du Québec sera analysée au regard du virage numérique des entreprises.

Nous traiterons, dans une première section, du contexte des demandes péremptoires de renseignements, en expliquant les conditions de leur validité, puis en relatant la saga judiciaire opposant la société albertaine 1068754 Alberta Ltd., fiduciaire de la fiducie « DGGMC Bitton Trust », à l'Agence du revenu du Québec, et en particulier l'arrêt de la Cour suprême du Canada *1068754 Alberta Ltd. c. Agence du revenu du Québec*³. Dans une deuxième section, il sera question de la compétence territoriale du Québec en matière d'imposition, de ses effets accessoires possibles en dehors du Québec et de ses limites en vertu de la *Loi constitutionnelle de 1867*⁴. Nous verrons ainsi que la transmission d'une demande péremptoire de renseignements destinée à un tiers non résident qui « exerce des activités au Québec » ou « fait affaire au Québec » est justifiée, et nous examinerons les différents facteurs qui sont à la base du critère de rattachement au Québec. Enfin, dans une troisième section, nous évoquerons des changements législatifs adoptés récemment ou envisagés en réponse à la nouvelle économie numérique. Ils seront présentés comme des facteurs pertinents au critère de rattachement au Québec requis pour les demandes péremptoires de renseignements : notion d'établissement stable à revisiter, obligation des fournisseurs non résidents de s'inscrire au registre de la taxe de vente du Québec et ajout du commerce de la monnaie virtuelle aux services des « entreprises de services monétaires ».

* Bien que l'auteure travaille à Revenu Québec comme professionnelle en planifications fiscales abusives et paradis fiscaux, les opinions qu'elle exprime dans le présent texte n'engagent qu'elle et ne correspondent pas nécessairement à la position de Revenu Québec.

Par souci de concision, le présent texte ne traitera pas de l'accès aux renseignements détenus par des entités publiques ou soumises à la *Loi sur l'accès à l'information*, L.R.C. (1985), ch. A-1, ou à d'autres lois semblables. De plus, le présent texte ne se penchera pas sur les demandes péremptoires visant des tiers non désignés nommément (art. 39, al. 3 et 4 de la *Loi sur l'administration fiscale*).

¹ Gilles N. LARIN, Lyne LATULIPPE et Marwah RIZQY, avec la collaboration de Carmina CHAN, « La fiscalité internationale et interprovinciale au Québec – Étude pour la Commission d'examen sur la fiscalité québécoise », Chaire en fiscalité et en finances publiques, Université de Sherbrooke, 20 novembre 2014, p. 33.

² RLRQ, c. A-6.002 (« L.A.F. »).

³ 2019 CSC 37 (« *1068754 Alberta CSC* »).

⁴ (R.-U.), 30 & 31 Vict., ch. 3, reproduite dans L.R.C. (1985), app. II, n° 5 (« *Loi constitutionnelle de 1867* »).

1 CONTEXTE

Cette première section présente brièvement les conditions de validité d'une demande péremptoire de renseignements ainsi que les conséquences de l'omission de s'y conformer. Par la suite, nous analyserons les limites constitutionnelles de la demande péremptoire de Revenu Québec relativement à la notion de saisie raisonnable. Enfin, les motifs de l'arrêt *1068754 Alberta Ltd.* de la Cour suprême du Canada seront examinés au regard des exigences de signification prévues par la *Loi sur les banques*⁵.

1.1 CONDITIONS DE VALIDITÉ D'UNE DEMANDE PÉREMPTOIRE

1.1.1 Cadre juridique d'une demande péremptoire

En vertu de ses pouvoirs de vérification, Revenu Québec peut exiger d'une personne qu'elle lui fournisse des renseignements ou des documents. Ce pouvoir est prévu à l'article 39 L.A.F. :

« 39. Pour l'application et l'exécution d'une loi fiscale, notamment pour le recouvrement d'un montant dont une personne est redevable en vertu d'une telle loi, le ministre peut, par une demande péremptoire qu'il notifie par poste recommandée ou par signification en mains propres, exiger d'une personne, assujettie ou non au paiement d'un droit, dans le délai raisonnable qu'il fixe, la production par poste recommandée ou par signification en mains propres :

- a) de renseignements ou de renseignements supplémentaires, y compris une déclaration ou un rapport ou une déclaration ou un rapport supplémentaire, ou
- b) de documents.

La personne à qui cette demande est faite doit, dans le délai fixé, se conformer à ladite demande, qu'elle ait ou non déjà produit une telle déclaration ou un tel rapport, ou une réponse à une demande semblable faite en vertu d'une loi fiscale ou de règlements adoptés en vertu d'une telle loi [...]. » (Notre soulignement)

Son équivalent fédéral se trouve au paragraphe 231.2(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*⁶ :

« 231.2.(1) Malgré les autres dispositions de la présente loi, le ministre peut, sous réserve du paragraphe (2) et pour l'application ou l'exécution de la présente loi (y compris la perception d'un montant payable par une personne en vertu de la présente loi), d'un accord international désigné ou d'un traité fiscal conclu avec un autre pays, par avis signifié à personne ou envoyé par courrier recommandé ou certifié, exiger d'une personne, dans le délai raisonnable que précise l'avis :

- a) qu'elle fournisse tout renseignement ou tout renseignement supplémentaire, y compris une déclaration de revenu ou une déclaration supplémentaire;
- b) qu'elle produise des documents. » (Notre soulignement)

⁵ L.C. 1991, ch. 46 (« L.B. »).

⁶ L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.) (« L.I.R. »).

L'objectif de l'article 39 L.A.F. est précisé au premier alinéa de cet article, soit d'obtenir des renseignements ou des documents permettant d'assurer l'application et l'exécution des lois fiscales⁷. Par exemple, les documents susceptibles d'être demandés sont notamment des pièces ou registres, quel qu'en soit le support (documents papier ou documents technologiques)⁸. Le destinataire d'une demande péremptoire peut être le contribuable qui fait l'objet d'une vérification ou un tiers si ce dernier a connaissance des informations sollicitées, les a en sa possession ou les a sous son contrôle⁹ :

« La **“personne”**, au sens de l'art. 39 de la Loi, à qui une demande péremptoire est adressée, n'a pas à être celle qui est l'objet de l'enquête. Le ministère peut exiger des renseignements de toute personne qui, comme l'écrivait la juge Wilson, interprétant la disposition équivalente de la *Loi sur l'impôt sur le revenu* (art.231(3), **“est au courant des affaires d'une autre personne concernant son assujettissement à l'impôt”** [...] ¹⁰. »
(Caractères gras dans l'original)

L'article 39 L.A.F. prescrit un mode de notification par signification en mains propres ou envoi par poste recommandée¹¹. Enfin, la demande péremptoire doit prévoir un délai raisonnable pour y répondre et énoncer les conséquences du défaut de s'y conformer¹². La personne visée par la demande péremptoire doit alors satisfaire aux exigences indiquées dans la demande péremptoire dans les délais requis¹³.

Si la personne visée par la demande péremptoire ne s'y conforme pas, le ministre du Revenu peut demander à la Cour du Québec, en vertu de l'article 39.2 L.A.F., une ordonnance de production de renseignements et de documents pour obliger la personne à fournir les informations demandées au préalable dans la demande péremptoire. De plus, quiconque contrevient à l'article 39 L.A.F. commet une infraction et est passible d'une amende d'au moins 800 \$ et d'au plus 10 000 \$¹⁴. De même, le non-respect d'une ordonnance rendue en vertu de l'article 39.2 L.A.F. est une infraction sanctionnée par une amende d'au moins 800 \$ et d'au plus 10 000 \$ pouvant être combinée à une peine d'emprisonnement maximale de six mois¹⁵. Aussi, dans un contexte de litige, si la personne ne s'était pas initialement conformée à la demande péremptoire, le ministre peut demander à

⁷ L'article 39 L.A.F. et le paragraphe 231.2(1) L.I.R. ont les mêmes objectifs (sous réserve que ce paragraphe a aussi comme objectif l'application ou l'exécution d'une convention fiscale ou d'un accord international d'échange de renseignements fiscaux, ce dont nous ne traiterons pas ici). Par conséquent le présent texte est soutenu par des sources traitant autant de l'une que de l'autre de ces dispositions (Daniel CANTIN et Maude CARON-MORIN, *La Loi du Praticien : Loi sur l'administration fiscale commentée*, 19^e éd., Toronto, Thomson Reuters, 2019, p. 329-339 sur l'article 39 L.A.F.).

⁸ REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation et des pratiques administratives – Impôts*, LAF 39-1/R3, « Application de l'article 39 de la *Loi sur l'administration fiscale* dans le cas d'une demande péremptoire de renseignements ou de documents », 28 mars 2013, par. 3, 4 et 5.

⁹ *Loi sur les impôts*, c. I-3 (« L.I. »), art. 1000; *SMRQ c. Paquette-Gervais*, 2007 QCCQ 5796, par. 13; *Giampaolo c. SMRQ*, [1992] R.D.F.Q. 243 (C.S.).

¹⁰ *SMRQ c. Bilodeau*, [2000] R.D.F.Q. 5 (C.A.), par. 7 (« *Bilodeau* »). Voir aussi *SMRQ c. Napert*, 2006 QCCQ 13505, par. 13; *SMRQ c. St-Pierre*, [2004] R.D.F.Q. 70 (C.S.), par. 9 à 12; *Agence du revenu du Québec c. SAP Canada inc.*, 2013 QCCQ 4206, par. 21 (« *SAP Canada inc.* »); *SMRQ c. Singh*, 2010 QCCQ 631, par. 67 à 69.

¹¹ Les règles québécoises de notification sont prévues au chapitre VI du *Code de procédure civile du Québec*, RLRQ, c. C-25 (« C.p.c. ») : voir notamment les articles 121, 123, 130 et 131 C.p.c.

¹² Art. 39, al. 5 et art. 39.1 L.A.F.

¹³ Il convient de noter que le tiers ne peut pas contester l'avis de cotisation visant le contribuable pour se défendre de l'omission de répondre à une demande péremptoire ciblant ce même contribuable, car cette contestation ne peut être soulevée que par le contribuable lui-même; voir à ce sujet *Agence du revenu du Québec c. Caisse populaire Canadienne Italienne*, 2016 QCCQ 9555, par. 23 (« *Caisse populaire Canadienne Italienne* »).

¹⁴ Art. 61 L.A.F.

¹⁵ Art. 61.2 L.A.F.

tout tribunal de « refuser le dépôt en preuve de ce renseignement ou document à moins que la personne n'établisse que la demande péremptoire était déraisonnable dans les circonstances »¹⁶.

1.1.2 Saisie raisonnable

1.1.2.1. Attente raisonnable de vie privée

La *Charte canadienne des droits et libertés*¹⁷ protège les droits fondamentaux des personnes au Canada contre les actions du gouvernement fédéral et des gouvernements provinciaux. Elle garantit le respect des droits et libertés autant des résidents que des non-résidents, sauf s'il est précisé que le droit s'applique seulement aux citoyens et aux résidents permanents¹⁸. Ainsi, les droits et libertés prévus aux articles 2, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 15, 17, 19, 20 et 24 de la *Charte canadienne des droits et libertés* peuvent être invoqués par les résidents et les non-résidents¹⁹. Du côté du régime des demandes péremptoires, le droit généralement soulevé se trouve à l'article 8 de la *Charte canadienne des droits et libertés* qui constitue une protection constitutionnelle contre les fouilles, les perquisitions ou les saisies abusives du gouvernement²⁰ et consacre le principe de l'attente raisonnable de vie privée. La demande péremptoire de renseignements est une « saisie » au regard de la *Charte canadienne des droits et libertés*. Néanmoins, la saisie n'est pas abusive si les trois conditions suivantes sont respectées : « [...] si elle est autorisée par la loi, si la loi elle-même n'a rien d'abusif et si la fouille n'a pas été effectuée d'une manière abusive »²¹. Selon l'arrêt *Hunter c. Southam*²², la loi n'est pas abusive si elle contient un mécanisme d'autorisation préalable à la saisie par une personne neutre et impartiale agissant de façon judiciaire qui décide sur la base de « l'existence de motifs raisonnables et probables, établie sous serment, de croire qu'une infraction a été commise »²³. Ni le paragraphe 231.2(1) L.I.R. ni l'article 39 L.A.F. ne prévoient d'autorisation préalable d'un tiers impartial pour mettre en œuvre la demande péremptoire, puisque la procédure repose simplement sur une formalité de notification, à savoir l'envoi par poste recommandée ou la signification en mains propres d'une lettre par le vérificateur à la personne qui détient l'information demandée. Malgré le fait que le vérificateur ne soit pas un tiers impartial et qu'il n'existe pas de motif raisonnable à la commission d'une infraction, la Cour suprême du Canada a établi, dans l'arrêt *La Reine c. McKinlay Transport Ltd.*²⁴, que la demande péremptoire est une saisie raisonnable, car elle constitue la méthode la moins envahissante pour garantir un contrôle fiscal efficace. Au Canada, en raison du régime d'autodéclaration et d'autocotisation, les administrations fiscales disposent de larges pouvoirs de vérification, tels que des mesures de saisies administratives, qui commandent une norme moins sévère que les fouilles et les perquisitions; donc les critères de l'arrêt *Hunter* doivent être appliqués moins strictement²⁵. En outre, l'article 241 L.I.R. et les articles 69 et suivants L.A.F. protègent

¹⁶ Art. 39.1 L.A.F.

¹⁷ Partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, constituant l'annexe B de la *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) (« *Charte canadienne des droits et libertés* »).

¹⁸ Christian BRUNELLE et Henri BRUN, « Les statuts respectifs de citoyen, résident et étranger, à la lumière des chartes des droits », (1988), vol. 29, n° 3 *Les Cahiers de droit* 689, 709.

¹⁹ *Singh c. Ministre de l'Emploi et de l'Immigration*, [1985] 1 R.C.S. 177, 202.

²⁰ Au Québec, c'est l'article 24.1 de la *Charte des droits et libertés de la personne*, RLRQ, c. C-12, qui protège contre les saisies, les perquisitions et les fouilles abusives effectuées par le gouvernement québécois.

²¹ *La Reine c. Collins*, [1987] 1 R.C.S. 265, 278.

²² [1984] 2 R.C.S. 145 (« *Hunter* »).

²³ *Id.*, 147.

²⁴ [1990] 1 R.C.S. 627.

²⁵ *Id.*, 647 :

les données fiscales en prescrivant des normes de confidentialité aux administrations fiscales²⁶. Par ailleurs, Revenu Québec a émis des directives internes, notamment la « Charte des droits des contribuables et des mandataires »²⁷ qui rappelle le droit des contribuables à la protection des renseignements confidentiels.

En ce qui concerne la protection constitutionnelle de la vie privée, la demande péremptoire doit être évaluée au regard des conséquences sur le tiers et sur le contribuable. Bien que la vie privée du contribuable soit atteinte, le tiers visé n'est pas le détenteur du droit à la vie privée, mais en est simplement le gardien. Or, dans le contexte bancaire, une loi ou un jugement peut obliger les banques à faire abstraction de leur devoir de confidentialité²⁸. Aussi, dans l'arrêt *eBay Canada Ltd. c. MRN*²⁹, la Cour d'appel fédérale a conclu que même si eBay Canada était susceptible de violer son obligation de confidentialité, la demande péremptoire était valide, car la société n'a pas démontré « qu'elle subira un préjudice si elle est obligée de divulguer les renseignements demandés par le ministre au sujet des PowerSellers »³⁰.

Il est important de souligner qu'il est clair, depuis l'arrêt *La Reine c. Jarvis* de la Cour suprême du Canada³¹, que la demande péremptoire n'est pas un outil à la disposition de l'administration fiscale si l'objet prédominant de l'examen fiscal est d'établir la responsabilité pénale du contribuable, auquel cas l'administration fiscale doit obtenir un mandat judiciaire si elle souhaite avoir une quelconque information³². Enfin, la Cour suprême

« J'estime qu'il est conforme à cette interprétation de faire une distinction entre, d'une part, les saisies en matière criminelle ou quasi criminelle auxquelles s'appliquent dans toute leur rigueur les critères énoncés dans l'arrêt Hunter et, d'autre part, les saisies en matière administrative et de réglementation, auxquelles peuvent s'appliquer des normes moins strictes selon le texte législatif examiné. Je ne crois pas que lorsque le Juge en chef a affirmé, à la p. 527 de l'arrêt *Simmons*, que les dérogations aux critères énoncés dans l'arrêt *Hunter* seraient rares, il songeait aux fouilles, aux perquisitions ou aux saisies effectuées en application d'un texte de réglementation. Je crois plutôt qu'il visait, comme c'était le cas dans les affaires *Hunter* et *Simmons*, les fouilles, les perquisitions ou les saisies en matière criminelle ou quasi criminelle. C'est donc dans cette optique que je vais examiner le caractère raisonnable du par. 231(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. » (Notre soulignement)

²⁶ Martin DELISLE, « Limites à la confidentialité des dossiers des contribuables au Canada », (2017), vol. 37, n° 1 *Revue de planification fiscale et financière* 117-130.

²⁷ REVENU QUÉBEC, *Charte des droits des contribuables et des mandataires*, ADM-597, 2020, par. 5, en ligne : <https://www.revenuquebec.ca/fr/services-en-ligne/formulaires-et-publications/details-courant/adm-597/>; REVENU QUÉBEC, Politique CPS-1001, « Protection et sécurité de l'information », p. 3, en ligne : <https://www.revenuquebec.ca/fr/a-propos/acces-a-linformation/documents-et-renseignements-vises-par-le-reglement-sur-la-diffusion/details-courant/cps-1001/>; REVENU QUÉBEC, *Code d'éthique et de déontologie à l'intention des administrateurs*, ADM-1120, 13 juin 2019, par 4.1, en ligne : <https://www.revenuquebec.ca/fr/services-en-ligne/formulaires-et-publications/details-courant/adm-1120/>; REVENU QUÉBEC, *Code de déontologie à l'intention des dirigeants et des employés*, CRH-4501, 13 juin 2019, par. 2.2, en ligne : <https://www.revenuquebec.ca/fr/a-propos/acces-a-linformation/documents-et-renseignements-vises-par-le-reglement-sur-la-diffusion/details-courant/crh-4501/>.

²⁸ Nicole L'HEUREUX et Marc LACOURSIÈRE, *Droit bancaire*, 5^e éd., Cowansville, Éditions Yvon Blais, 2017, par. 680 et 684.

²⁹ 2008 CAF 141.

³⁰ *Id.*, par. 38.

³¹ [2002] 3 R.C.S. 757.

³² *Id.*, 762 :

« Dès qu'un examen ou une question a pour objet prédominant d'établir la responsabilité pénale du contribuable, toutes les garanties prévues par la Charte, pertinentes dans le contexte criminel, s'appliquent obligatoirement. Dans ce cas, les enquêteurs doivent donner une mise en garde appropriée au contribuable. En ce qui concerne l'art. 7 de la *Charte*, les protections constitutionnelles contre l'auto-incrimination interdisent aux agents du fisc qui enquêtent sur des infractions d'avoir recours aux mécanismes d'inspection et de demande péremptoire établis par les par. 231.1(1) et 231.2(1). Les agents du fisc qui exercent ainsi leur pouvoir d'enquête doivent plutôt obtenir des mandats de perquisition en vertu des art. 231.3 de la Loi ou 487 du *Code criminel* pour mener leur enquête. Quant à l'art. 8 de la Charte, le droit au respect de la vie privée du contribuable est très restreint en ce qui concerne les documents qu'il doit tenir conformément à la Loi et produire au cours d'une vérification. » (Notre soulignement)

et 803-804 :

du Canada a déclaré inconstitutionnelle toute demande péremptoire envoyée à un avocat ou à un notaire étant donné que celle-ci porte atteinte à la vie privée et bafoue le droit fondamental au secret professionnel³³.

1.1.2.2 Demande péremptoire raisonnable

L'étendue de la demande péremptoire a été étudiée dans les arrêts *Canadian Bank of Commerce c. Attorney General of Canada*³⁴ et *James Richardson & Sons Ltd. c. MRN*³⁵ rendus par la Cour suprême du Canada. Les conditions essentielles se résument ainsi :

- « a) le critère applicable à la question de savoir si le Ministre agit dans un but prévu par la Loi est un critère objectif et cette question doit être tranchée en fonction d'une interprétation juste du paragraphe et en fonction de son application aux circonstances décrites;
- b) l'obtention de renseignements portant sur l'assujettissement à l'impôt d'une seule ou de plusieurs personnes déterminées dont l'assujettissement à l'impôt fait l'objet d'une enquête est une fin relative à l'application ou à l'exécution de la Loi;
- c) il n'est pas nécessaire que la personne à qui les renseignements sont demandés soit une personne dont l'assujettissement à l'impôt fait l'objet d'une enquête;
- d) le fait que des renseignements donnés puissent divulguer des opérations confidentielles qui mettent en cause des personnes qui ne font pas l'objet d'une enquête et qui peuvent ne pas être assujetties à l'impôt n'a pas pour effet d'invalider la demande³⁶. » (Notre soulignement)

En somme, les administrations fiscales n'ont pas un pouvoir de vérification illimité et continu, puisque la demande péremptoire doit être fondée sur une « véritable enquête »³⁷ au moment où elle est envoyée³⁸. L'arrêt *SMRQ c. 6217125 Canada inc.*³⁹ pose le principe que la demande péremptoire doit être raisonnable et, par conséquent, Revenu Québec « ne peut exercer ses droits de manière déraisonnable, tel qu'édicté par l'article 7 du *Code civil du Québec* »⁴⁰ et abuser de ses pouvoirs de vérification⁴¹. Malgré le fait que le tiers, de par sa connaissance ou sa détention d'informations, soit susceptible d'être contraint par une demande

« À notre avis, lorsqu'un examen dans un cas particulier a pour objet prédominant d'établir la responsabilité pénale du contribuable, les fonctionnaires de l'ADRC doivent renoncer à leur faculté d'utiliser les pouvoirs d'inspection et de demande péremptoire que leur confèrent les par. 231.1(1) et 231.2(1). Essentiellement, les fonctionnaires [TRADUCTION] "franchissent le Rubicon" lorsque l'examen crée la relation contradictoire entre le contribuable et l'État. Il n'existe pas de méthode claire pour décider si tel est le cas. Pour déterminer si l'objet prédominant d'un examen consiste à établir la responsabilité pénale du contribuable, il faut plutôt examiner l'ensemble des facteurs qui ont une incidence sur la nature de cet examen. » (Notre soulignement)

³³ *Canada (Procureur général) c. Chambre des notaires du Québec*, 2016 CSC 20, par. 92; *Canada (Revenu national) c. Thompson*, 2016 CSC 2, par. 41; *Iggillis Holdings inc. c. Canada (Revenu national)*, 2018 CAF 51, autorisation de pourvoi à la Cour suprême refusée, 2018 CanLII 99657 (C.S.C.).

³⁴ [1962] R.C.S. 729 (« *Canadian Bank of Commerce* »).

³⁵ [1984] 1 R.C.S. 614 (« *James Richardson & Sons Ltd.* »).

³⁶ *Id.*, 738.

³⁷ *MRN c. Atlas Tube Canada ULC*, 2018 CF 1086, par. 65; *BP Canada Energy Company c. Canada (Revenu national)*, 2017 CAF 61, par. 67.

³⁸ *Caisse populaire Canadienne Italienne*, précité, note 13, par. 23-24; *Abdat c. SMRQ*, 2008 QCCQ 5585, par. 66.

³⁹ 2007 QCCA 306 (« *6217125 Canada inc.* »).

⁴⁰ Dans l'arrêt *6217125 Canada inc.*, précité, note 39, par. 31, la Cour d'appel rejette la demande d'ordonnance de production de documents, car la demande est déraisonnable, en ce sens qu'elle engendrerait des frais de 121 120 \$ pour produire des documents se trouvant au Bureau de la publicité des droits.

⁴¹ Amélie AUBUT-GERVAIS, « Quels sont les recours du contribuable à l'encontre des excès de l'administration fiscale dans l'exercice de pouvoirs discrétionnaires? », (2014), vol. 34, n° 4 *Revue de planification fiscale et financière* 635-692, p. 680-681.

péremptoire⁴², il est primordial que la demande soit « liée à une enquête véritable et sérieuse sur l'assujettissement à l'impôt d'une seule ou de plusieurs personnes déterminées »⁴³. De façon générale, une demande péremptoire est légitime si ces assises relèvent d'une vérification sérieuse, « entreprise de bonne foi, qu'elle a un fondement factuel et qu'elle vise à s'assurer du respect de la Loi » (soulignement dans le jugement de la Cour fédérale)⁴⁴ dont « l'objet prédominant est de recueillir de l'information pour déterminer la responsabilité fiscale civile d'un contribuable »⁴⁵.

Le fait d'obliger un tiers à fournir des informations sur un contribuable peut, dans certaines circonstances, constituer une demande excessive et déraisonnable⁴⁶ au sens de l'article 7 du *Code civil du Québec*⁴⁷. En effet, une demande visant un nombre excessif de contribuables ou de documents est généralement jugée déraisonnable⁴⁸, de la même manière que les demandes péremptoires ordonnant la production de documents publics ou accessibles aux administrations fiscales⁴⁹. Des considérations d'ordre pratique et économique sont souvent soulevées, ainsi les administrations fiscales ne peuvent exiger un format précis si les documents existent déjà sous une autre forme, car « le format de renseignements n'a aucun impact sur la détermination de l'endettement »⁵⁰.

⁴² *James Richardson & Sons Ltd.*, précité, note 35, 624; *Bilodeau*, précité, note 10, par. 7 et 8.

⁴³ *Canadian Bank of Commerce*, précité, note 34, 738.

⁴⁴ Dans l'affaire *Canada (Revenu national) c. Hydro-Québec*, 2018 CF 622, par. 100 à 106, le ministre du Revenu national demandait qu'Hydro-Québec lui fournisse la liste de ses clients « ayant une activité commerciale ou d'affaires ». La Cour fédérale a rejeté la requête pour l'obtention d'une autorisation judiciaire concernant des demandes de renseignements en vertu du paragraphe 231.2(3) L.I.R. et du paragraphe 289(3) de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15 (« L.T.A. »), car le groupe n'est pas identifiable, les informations demandées n'ont pas de lien avec une vérification fiscale entreprise de bonne foi et la portée de la demande est contraire à la protection constitutionnelle du droit à la vie privée; voir aussi *MRN c. Chambre immobilière du Grand Montréal*, 2007 CAF 346, par. 49.

⁴⁵ Josh SCHMIDT, « Limites aux pouvoirs d'accès à l'information de l'ARC », dans *Faits saillants en fiscalité canadienne*, vol. 20, n° 4, Fondation canadienne de fiscalité, avril 2012, p. 5.

⁴⁶ *6217125 Canada inc.*, précité, note 39, par. 31 et 32.

⁴⁷ RLRQ (« C.c.Q. »).

⁴⁸ Louis TASSÉ, « Jurisprudence fiscale récente – Partie B », dans *Congrès 2007*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2008, p. 32:12-24, aux pages 32:14-15.

⁴⁹ *Canada (Revenu national) c. Les Développements Béarence inc.*, 2019 CF 22, par. 13 et 14.

⁵⁰ *Id.*, par. 12.

1.2 SAGA 1068754 ALBERTA LTD., FIDUCIAIRE DE LA FIDUCIE « DGGMC BITTON TRUST »

Nous ferons un bref récapitulatif des faits et de la position des parties pour mettre en évidence les enjeux reliés au pouvoir de contrainte de Revenu Québec sur le tiers non résident. Nous survolerons les paramètres encadrant la demande péremptoire envoyée à une succursale bancaire située à l'extérieur du Québec⁵¹, relativement aux modalités de signification établies à l'article 462 de la *Loi sur les banques*, afin de dresser un parallèle avec les conditions de validité d'une demande péremptoire envoyée à un tiers non résident, autre qu'une succursale bancaire.

1.2.1 Principaux faits pertinents au litige

Lors de la vérification d'un groupe québécois de sociétés, Revenu Québec a découvert un chèque signé par un bénéficiaire de la fiducie « DGGMC Bitton Trust » qui résidait alors à Montréal. Or, la fiducie « DGGMC Bitton Trust » a été créée en Alberta le 1^{er} octobre 2003 et elle est depuis soumise aux lois albertaines. Revenu Québec procède à la vérification de cette fiducie afin de déterminer si son véritable lieu de gestion centrale et de contrôle est au Québec⁵². Au cours du processus de vérification, le 13 janvier 2014, Revenu Québec envoie une demande péremptoire à la Banque Nationale du Canada qui a son siège social au Québec. La demande péremptoire est également acheminée par poste recommandée à la succursale de la Banque Nationale du Canada située à Calgary, en Alberta, étant donné que le compte bancaire de la fiducie s'y trouve et que les documents demandés sont liés à ce compte bancaire.

L'article 462 de la *Loi sur les banques* impose certaines formalités quant au mode de communication à adopter selon le type de document à envoyer :

« 462.(1) Sous réserve des paragraphes (3) et (4), les documents ci-après ne produisent leurs effets sur les biens appartenant à une personne ou sur les sommes dues en raison d'un compte de dépôt que si ceux-ci ou avis de ceux-ci sont signifiés, selon le cas, à la succursale de la banque ayant la possession des biens ou à celle de tenue du compte :

- a) le bref ou l'acte qui introduit une instance ou qui est délivré dans le cadre d'une instance;
- b) l'ordonnance ou l'injonction du tribunal;
- c) le document ayant pour effet de céder ou de régulariser un droit sur un bien ou sur un compte de dépôt ou d'en disposer autrement;
- d) l'avis d'exécution relatif à l'ordonnance alimentaire ou à la disposition alimentaire.

(2) À l'exception des documents visés aux paragraphes (1) ou (3), les avis envoyés à la banque concernant un de ses clients ne constituent un avis valable dont le contenu est porté à la connaissance de la banque que s'ils ont été envoyés à la succursale où se trouve le compte du client et que si celle-ci les a reçus.

⁵¹ Il existe d'autres interactions entre les demandes péremptoires québécoises et différentes réglementations. Voir à titre d'exemple le mémoire de Marc-Alexandre CROTEAU-THOMASSIN, « Les pouvoirs de contrainte utilisés dans le cadre de l'exercice de fonctions administratives », préparé pour le programme de la maîtrise en droit, Faculté de droit, Université Laval, 2017, en ligne : <https://corpus.ulaval.ca/jspui/handle/20.500.11794/29476>.

⁵² *Fundy Settlement c. Canada*, 2012 CSC 14.

(2.1) Toutefois, le simple envoi à la succursale visée aux paragraphes (1) ou (2) ou au bureau visé à l'alinéa (3)a) ou convenu entre la banque et le ministre du Revenu national suffit, pour l'application de ces paragraphes, dans le cas de tout document – avis, demande formelle, ordonnance ou autre – délivré à l'égard du client dans le cadre de l'application :

- a) par ce ministre, d'une loi fédérale;
- b) d'une loi d'une province ou d'un texte législatif d'un gouvernement autochtone avec qui ce ministre, ou le ministre, a conclu, sous le régime d'une loi fédérale, un accord de perception fiscale. » (Notre soulignement)

La Banque Nationale du Canada ne s'oppose pas à la demande péremptoire. Toutefois, le 5 février 2014, la société albertaine 1068754 Alberta Ltd., fiduciaire de la fiducie « DGGMC Bitton Trust », demande à la Cour supérieure du Québec d'annuler la demande péremptoire, car celle-ci serait *ultra vires* dans la mesure où Revenu Québec aurait excédé ses pouvoirs en envoyant une demande péremptoire à l'extérieur du Québec. Par conséquent, les documents demandés et fournis par la Banque Nationale du Canada sont placés sous scellés. La Cour supérieure du Québec rejette la demande d'annulation du fiduciaire 1068754 Alberta Ltd. Le 8 janvier 2018, la Cour d'appel du Québec rejette l'appel du fiduciaire 1068754 Alberta Ltd. Le 26 juillet 2018, la Cour suprême du Canada accueille la demande d'autorisation d'appel de l'arrêt de la Cour d'appel du Québec.

Devant la Cour suprême du Canada, le fiduciaire 1068754 Alberta Ltd. soutenait que Revenu Québec avait agi en dehors de ses compétences⁵³ pour les raisons suivantes :

- 1) la demande péremptoire est une saisie au sens du paragraphe 462(1) de la *Loi sur les banques* et, dans ce cas, la succursale doit être traitée comme une entité distincte;
- 2) la demande péremptoire envoyée hors Québec a une portée extraterritoriale et est donc *ultra vires*⁵⁴. De plus, la règle de la succursale en tant qu'entité fait en sorte que la succursale albertaine est une entité distincte de la banque, et donc que Revenu Québec tente de régir des objets extraprovinciaux.

Revenu Québec plaidait devant la Cour suprême du Canada ce qui suit⁵⁵ :

- 1) la demande péremptoire est visée au paragraphe 462(2) de la *Loi sur les banques* et ne constitue pas une saisie au sens du paragraphe 462(1) de cette loi; en conséquence, l'avis envoyé à la succursale constitue uniquement un mode de communication;
- 2) la demande péremptoire n'est pas automatiquement *ultra vires* si elle est envoyée à l'extérieur du Québec, mais dans le cadre de son application, elle peut y avoir des effets accessoires.

1.2.2 Demande péremptoire visée par le paragraphe 462(2) de la Loi sur les banques

Les juges de la Cour suprême du Canada, à l'unanimité, ont conclu que le paragraphe « 462(2) s'applique à la Demande, mais que l'ARQ n'a pas agi extraterritorialement en envoyant la Demande »⁵⁶. La Cour confirme que

⁵³ Marc LESAGE et Anne POIRIER, « Jurisprudence récente en matière d'administration fiscale », dans *Colloque – Administration fiscale*, 268, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2018, p. 3.

⁵⁴ *1068754 Alberta CSC*, précité, note 3, par. 28 et 29.

⁵⁵ *Id.*, *Mémoire de l'intimée*, 13 décembre 2018, partie III (« Mémoire de l'intimée »).

⁵⁶ *1068754 Alberta CSC*, précité, note 3, par. 26.

les documents énumérés au paragraphe 462(1) de la *Loi sur les banques* se rapportent simplement aux cas où il y a une « réclamation visant la dette d'un client »⁵⁷, ce qui exclut la demande péremptoire de renseignements.

Dans l'arrêt de la Cour suprême du Canada, il est précisé que les parties conviennent qu'une demande péremptoire est une saisie, mais que celles-ci ne partagent pas la même position quant à sa portée⁵⁸. La Cour suprême du Canada note que la demande péremptoire exige la production de documents et d'information et que l'omission de s'y conformer est, selon l'article 61 L.A.F., passible de pénalités (*sic*)⁵⁹ au sens large, qui viserait toutes les sanctions, qu'elles soient de nature administrative ou pénale⁶⁰.

Selon l'interprétation du paragraphe 462(1) de la *Loi sur les banques* par la Cour suprême du Canada, il est indéniable qu'au fil des modifications législatives, l'intention du législateur a toujours été de « prescrire un moyen de grever des biens d'un client détenus par la banque »⁶¹ et non pas d'« établir des conditions préalables générales aux saisies ou à des mesures coercitives à l'endroit des banques »⁶². Ainsi, l'objectif du paragraphe 462(1) de la *Loi sur les banques* ne concerne pas les modalités des saisies, mais consiste plutôt à « fixer les conditions préalables qu'un document doit remplir pour produire ses effets sur les biens d'un client détenus par la banque, qu'il s'agisse d'actifs de valeur ou d'une dette liée à un compte bancaire »⁶³. Quant au paragraphe 462(2) de la *Loi sur les banques*, il prescrit simplement le mode d'avis pour les documents qui ne sont pas visés aux paragraphes 462(1) ou 462(3) de cette loi :

« [74] En conséquence, l'ARQ a envoyé de manière régulière la Demande à la Banque Nationale. Le paragraphe 462(2) a pour effet d'imposer l'envoi d'un document à la succursale de tenue du compte. Cette mesure a porté la Demande à la connaissance de la banque. Par conséquent, en l'espèce, la Banque Nationale avait connaissance de la Demande et celle-ci lie la banque dans son ensemble⁶⁴. »

L'arrêt *1068754 Alberta CSC* a permis ainsi de confirmer la légitimité des demandes péremptoires de renseignements adressées aux succursales bancaires non résidentes du Québec à condition que l'institution financière fasse des affaires au Québec. Ce jugement s'inscrit dans un contexte où la preuve des activités commerciales de la Banque Nationale du Canada au Québec n'est pas remise en question. Néanmoins, advenant le cas où le tiers non résident ne serait pas une succursale bancaire, mais une entité à part entière, la constitutionnalité de la demande péremptoire sera-t-elle tributaire des mêmes paramètres établis par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *1068754 Alberta CSC*? En l'occurrence, nous croyons que le tiers non résident devra faire affaire au Québec ou y avoir une activité pour qu'une demande péremptoire puisse lui être envoyée et pleinement s'appliquer.

⁵⁷ *Id.*, par. 61.

⁵⁸ *Id.*, par. 27.

⁵⁹ *Id.* Il convient de noter qu'à l'article 61 L.A.F., il est question d'amendes. Les pénalités sont prévues à l'article 59 L.A.F. Il semble que la Cour englobe sous le terme « pénalités », en rapport avec l'article 61 L.A.F., toutes les sanctions, qu'elles soient de nature pénale ou administrative.

⁶⁰ *Id.*, par. 9.

⁶¹ *Id.*, par. 43.

⁶² *Id.*, par. 30.

⁶³ *Id.*

⁶⁴ *Id.*, par. 74.

2 COMPÉTENCE TERRITORIALE DU QUÉBEC

Tel qu'il a été indiqué précédemment, lorsque le tiers visé par la demande péremptoire est une banque, Revenu Québec doit envoyer la demande péremptoire à la succursale détenant l'information demandée, même si, parfois, cette succursale est située dans une autre province. Pour 1068754 Alberta Ltd., fiduciaire de la fiducie « DGGMC Bitton Trust », l'étendue des pouvoirs de vérification de Revenu Québec s'arrête aux frontières du Québec et, dans ce cas, une demande péremptoire envoyée à une adresse non québécoise serait inconstitutionnelle.

Il sera question en premier lieu des conditions permettant à Revenu Québec d'envoyer une demande péremptoire de renseignements à l'extérieur du Québec. En second lieu, nous traiterons, d'une part, critère de rattachement au Québec validant l'envoi d'une demande péremptoire à un non-résident, ce qui s'infère de l'arrêt *1068754 Alberta Ltd.*, et, d'autre part, de ses conséquences majeures.

2.1 POUVOIR D'IMPOSITION DU QUÉBEC ET EFFETS EXTRATERRITORIAUX ACCESSOIRES

2.1.1. Tiers situé en dehors des frontières du Québec

Étant donné que le Canada est une fédération, les pouvoirs de taxation des provinces sont limités par leurs frontières, mais le pouvoir des provinces peut s'étendre à des non-résidents, ce principe a été reconnu par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Dunne c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*⁶⁵ :

« Le paragraphe 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867* limite le pouvoir de taxation des provinces à l'imposition de taxes directes à l'intérieur de leur territoire. Ce pouvoir a reçu une interprétation large et libérale dans la jurisprudence. Il comprend assurément le pouvoir d'imposer les résidents de la province, mais les assemblées législatives des provinces peuvent aussi imposer les biens, les entreprises ou les opérations dans les limites de la province. Par conséquent, leur pouvoir de taxation peut toucher des non-résidents⁶⁶. »

En effet, le paragraphe 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867*⁶⁷ confère aux provinces la compétence exclusive de taxer directement « dans les limites de la province, dans le but de prélever un revenu pour des objets provinciaux »⁶⁸. L'expression « pour des objets provinciaux » fait référence au pouvoir de disposer d'un régime fiscal qui perçoit des sommes dont la province a « la disposition exclusive »⁶⁹. Cette limite « a une portée descriptive plutôt que régulatrice. Elle ne peut servir à limiter le pouvoir des provinces »⁷⁰. En somme, toutes les dispositions des lois fiscales québécoises doivent respecter les restrictions du paragraphe 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867*. De la sorte, une loi provinciale fiscale peut régir des personnes ou des objets. Pour les objets, un résident ou un non-résident peut être tenu de payer un impôt sur un bien, sur un revenu ou sur une opération dès lors que le bien se situe dans la province, que le revenu y soit gagné ou que l'opération se

⁶⁵ [2007] 1 R.C.S. 853.

⁶⁶ *Id.*, par. 12.

⁶⁷ Précité, note 4.

⁶⁸ *Id.*

⁶⁹ *Reference re legislative jurisdiction of Parliament of Canada to enact the Employment and Social Insurance Act (1935, c. 48)*, [1936] S.C.R. 427, 434; *Air Canada c. Colombie-Britannique*, [1989] 1 R.C.S. 1161.

⁷⁰ Henri BRUN, Guy TREMBLAY et Eugénie BROUILLET, *Droit constitutionnel*, 6^e éd., Cowansville, Éditions Yvon Blais, 2014, 2.84.

déroule dans cette province⁷¹. Cependant, « lorsque la taxe provinciale porte sur des personnes, ces personnes doivent avoir leur domicile, leur résidence ou une place d'affaires dans la province »⁷². Dans le contexte des demandes péremptoires envoyées au tiers non résident, la problématique constitutionnelle ne provient pas de la légitimité d'imposer un non-résident, mais du pouvoir de Revenu Québec d'obliger un tiers non résident à produire des documents qui serviront ultimement à taxer un objet ou à assujettir une personne à l'impôt québécois.

De prime abord, l'article 39 L.A.F. est constitutionnel lorsqu'il a une portée intraprovinciale et que son objectif dominant est de garantir l'intégrité du régime fiscal provincial⁷³. Néanmoins, une loi provinciale peut être constitutionnelle, mais comporter des effets extraprovinciaux accessoires⁷⁴ :

« [...] lorsque le caractère véritable d'une loi provinciale se rapporte à des matières qui relèvent du domaine de la compétence législative des provinces, les effets accessoires ou indirects sur des droits extra-provinciaux ne rendent pas cette loi *ultra vires*⁷⁵. »

En l'espèce, la demande péremptoire respecte son champ de compétence constitutionnelle prévu au paragraphe 92(2) de la *Loi constitutionnelle de 1867*, « puisqu'elle a été émise à l'occasion de l'application ou l'exécution d'un pouvoir du ministre prévu à une loi fiscale »⁷⁶. Dans la saga *1068754 Alberta Ltd.*, la transmission de la demande péremptoire à la succursale de la Banque Nationale du Canada à Calgary ne se traduit pas par la volonté d'outrepasser les barrières québécoises, mais par la nécessité de valider la résidence fiscale de la fiducie « DGGMC Bitton Trust ». Il est indéniable que les pouvoirs conférés par les lois fiscales provinciales ne s'appliquent qu'à l'intérieur des frontières provinciales, toutefois il est possible que la localisation du destinataire occasionne un effet accessoire qui ne rend pas pour autant la demande péremptoire *ultra vires*⁷⁷.

Pour la Cour supérieure du Québec, la demande péremptoire n'est pas *ultra vires*, car son effet extraterritorial n'est qu'accessoire⁷⁸. Selon la Cour d'appel du Québec, l'objectif de la demande péremptoire est de récolter les informations détenues par l'institution financière et « ne vise pas à produire un effet quelconque sur les biens du client, mais plutôt à permettre à Revenu Québec d'être informé, de façon qu'elle puisse procéder à une vérification complète et adéquate »⁷⁹. De ce fait, Revenu Québec a agi dans les limites de ses pouvoirs relativement à la demande péremptoire portant sur la fiducie « DGGMC Bitton Trust » :

« [53] Rappelons qu'une loi n'a un effet extraterritorial que lorsqu'elle entend régir des personnes, des biens, des actes ou des faits juridiques situés à l'étranger qui n'ont pas un lien réel et important avec l'État qui l'adopte. Quoiqu'il ne s'agisse pas ici de déterminer si la loi a une portée extraterritoriale, un raisonnement semblable s'impose. En transmettant une demande péremptoire à la BNC, tout en l'envoyant à une succursale située à Calgary pour se conformer à la *Loi sur les banques*, l'ARQ [Revenu

⁷¹ *Id.*, 2.394; *Guillemette c. Canada*, [1999] 3 C.T.C. 74 (C.A.F.).

⁷² H. BRUN, G. TREMBLAY et E. BROUILLET, précité, note 70, 2.395.

⁷³ *Global Securities Corp. c. Colombie-Britannique (Securities Commission)*, 2000 CSC 21, 495.

⁷⁴ H. BRUN, G. TREMBLAY et E. BROUILLET, précité, note 70, 2.381.

⁷⁵ *Renvoi relatif à Upper Churchill Water Rights Reversion Act*, [1984] 1 R.C.S. 297, 332.

⁷⁶ *1068754 Alberta CSC*, Mémoire de l'intimée, précité, note 55, par. 88.

⁷⁷ Marwah RIZQY, « Les défis du commerce en ligne : le Québec peut-il agir seul? », dans *Congrès 2015*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2016, p. 24:1-20, aux pages 24:14-17.

⁷⁸ *1068754 Alberta c. Agence du revenu du Québec*, 2015 QCCS 1135, par. 53 et 54.

⁷⁹ *1068754 Alberta c. Agence du revenu du Québec*, 2018 QCCA 8 (« *1068754 Alberta CA* »), par. 42.

Québec] ne tente pas de “régir des personnes, des biens, des actes ou des faits juridiques qui n’ont pas un lien réel et important avec le Québec”.

[54] Elle procède à une vérification d’une fiducie qu’elle croit être résidente du Québec et s’adresse à la BNC, une banque domiciliée au Québec, pour obtenir des renseignements et des informations. Elle transmet toutefois cette demande à une succursale située à Calgary puisque la loi, pour des raisons de commodité, lui enjoint de le faire. La demande péremptoire demeure néanmoins destinée à la BNC⁸⁰. » (Notre soulignement)

Le fiduciaire 1068754 Alberta Ltd. soutient que la règle de la succursale en tant qu’entité distincte s’applique au paragraphe 462(2) de la *Loi sur les banques* et que, dans ces conditions, une demande péremptoire adressée à une succursale située en dehors de son territoire est inconstitutionnelle. Cette thèse est vivement rejetée par la Cour suprême du Canada qui souligne ceci :

« La banque, en qualité de personne morale, forme une seule et même entité; ses succursales sont considérées comme distinctes uniquement à certaines fins précises et limitées. Le texte du par. 462(2) ne prévoit pas d’exception à la règle de la succursale en tant qu’entité parce qu’il n’a pas à le faire; aucune règle juridique de cette nature ne s’applique dans les circonstances⁸¹. »

La Cour suprême du Canada confirme les motifs de la Cour supérieure du Québec et de la Cour d’appel du Québec, en ce qui a trait à la compétence territoriale du Québec :

« [88] Il serait absurde de considérer que les exigences procédurales du par. 462(2) de la *Loi sur les banques* influent sur le pouvoir de l’ARQ de transmettre une demande péremptoire à une banque faisant des affaires sur son territoire. Ce résultat est conforme aux principes qui limitent l’exercice des pouvoirs provinciaux. La communication d’une demande péremptoire à la Banque Nationale par l’intermédiaire d’une de ses succursales en Alberta ne porte pas atteinte à la souveraineté territoriale de cette province. Il n’est pas non plus injuste d’assujettir une société exerçant ses activités dans de multiples provinces canadiennes à une demande péremptoire émanant d’une province où elle fait des affaires.

[89] Pour dire les choses simplement, la règle veut que si l’ARQ, indépendamment du par. 462(2), a le pouvoir de transmettre la demande, le fait que ce paragraphe s’applique n’y change rien. Cette disposition ne modifie pas le pouvoir exercé par l’ARQ à l’égard de la Banque Nationale. Je conclus donc qu’en envoyant la Demande à la succursale de Calgary comme l’exige le par. 462(2), l’ARQ n’a pas agi de façon extraterritoriale. La Demande a été valablement envoyée⁸². » (Notre soulignement)

La Cour suprême du Canada répète qu’il est plus important de « se concentrer sur le lieu où l’exécution de la Demande peut être réclamée en tant que facteur déterminant dans la description de l’exercice du pouvoir contraignant en cause »⁸³ que sur l’adresse du destinataire. Au final, les succursales des institutions financières doivent être considérées comme une seule entité et une formalité procédurale ne modifie pas cette réalité juridique. Même en imaginant que la théorie de la succursale ait été appliquée, il n’en demeure pas moins que la validité de la demande péremptoire repose davantage sur la démonstration que le destinataire fait affaire au Québec. Toutefois, l’efficacité du régime des demandes péremptoires s’amointrit en dehors des limites

⁸⁰ *Id.*, par. 53 et 54.

⁸¹ *1068754 Alberta CSC*, précité, note 3, par. 78.

⁸² *Id.*, par. 88 et 89.

⁸³ *Id.*, par. 86.

québécoises, car en absence de coopération des autres provinces, seuls les tribunaux québécois seront compétents pour sanctionner un quelconque manquement aux obligations prescrites par la loi⁸⁴.

2.1.2. Documents situés en dehors des frontières du Québec

Cela dit, la *Loi sur l'administration fiscale* ne précise pas qu'une demande péremptoire peut viser des documents étrangers, contrairement à ce que prévoit, au fédéral, l'article 231.6 L.I.R. que voici :

« 231.6(1). Pour l'application du présent article, un renseignement ou document étranger s'entend d'un renseignement accessible, ou d'un document situé, à l'étranger, qui peut être pris en compte pour l'application ou l'exécution de la présente loi, y compris la perception d'un montant payable par une personne en vertu de la présente loi.

(2) Malgré les autres dispositions de la présente loi, le ministre peut, par avis signifié à personne ou envoyé par courrier recommandé ou certifié, exiger d'une personne résidant au Canada ou d'une personne n'y résidant pas mais y exploitant une entreprise de fournir des renseignements ou documents étrangers⁸⁵. »

Bien que cette différence puisse faciliter la mise en œuvre de la demande péremptoire au fédéral, l'ajout d'une disposition similaire dans la *Loi sur l'administration fiscale* risquerait d'être invalidé, notamment pour non-respect du principe constitutionnel de souveraineté du Canada en matière de droit international.

Par ailleurs, l'article 39 L.A.F. ne contient pas de restriction sur l'emplacement des informations demandées ni sur l'adresse du destinataire. Ainsi, ce ne sont pas des facteurs prépondérants dans la validation d'une demande péremptoire⁸⁶. À plus forte raison, les données entreposées sur des serveurs étrangers ne sont pas qualifiées de documents étrangers selon la Cour d'appel fédérale dans la décision *eBay Canada Ltd. c. MRN*⁸⁷ :

« [43] La promulgation de l'article 231.6 date de 1988, c'est-à-dire d'une époque où la technologie de l'information était beaucoup moins développée, et moins généralement utilisée, qu'elle ne l'est aujourd'hui. Je suis prêt à admettre qu'un document écrit est "situé" à l'endroit où il se trouve physiquement, et nulle part ailleurs. Bien sûr, une copie de ce document peut être située ailleurs, mais il s'agit d'un document distinct, ayant sa propre situation. Afin de définir le concept de "situation" dans le contexte des faits de la présente espèce, il paraît utile de se demander si les principes d'un régime distinct réglant les mises en demeure de produire des "renseignements ou documents étrangers" s'appliquent aux renseignements électroniques accessibles par des ordinateurs situés loin des serveurs sur lesquels ils sont stockés.

[...]

[47] Le dispositif de l'article 231.6 donne à penser que le législateur craignait que l'obligation de produire des documents situés à l'étranger et se trouvant en la possession d'une autre personne soit trop onéreuse, et que cette disposition ait une incidence extraterritoriale trop lourde. Le juge appelé à répondre à la question de savoir si la mise en demeure est déraisonnable peut prendre ces préoccupations en considération, mais celles-ci sont dans une large mesure dénuées de pertinence pour ce qui concerne les renseignements visés par la mise en demeure qui nous occupe, si importante qu'en soit la quantité.

[48] Il en va ainsi parce qu'il suffit aux appelantes d'un clic pour faire apparaître ces renseignements sur les écrans de leurs ordinateurs à Toronto, à Vancouver ou n'importe où ailleurs au Canada. Ces renseignements sont d'accès aussi facile que les documents rangés dans les classeurs de leurs

⁸⁴ Le régime entourant l'exécution des jugements dans une autre juridiction ne sera pas analysé dans le présent texte.

⁸⁵ Dans la décision *SAP Canada inc.*, précité, note 10, par. 21, la Cour du Québec a rejeté la requête de Revenu Québec pour l'obtention d'une ordonnance de production de documents, car ceux-ci étaient des documents étrangers détenus par la société mère étrangère de la contribuable SAP Canada inc.

⁸⁶ *1068754 Alberta CSC*, précité, note 3, par. 86; Mémoire de l'intimée, précité, note 55, par. 93.

⁸⁷ 2008 CAF 348 (« *eBay Canada Ltd. 348* »).

bureaux canadiens. Par conséquent, il ne rime à rien, à mon avis, de soutenir sans démodre que les renseignements stockés sur des serveurs situés à l'étranger sont en droit situés à l'extérieur du Canada pour l'application de l'article 231.6 parce qu'ils n'ont pas été téléchargés. Qui, après tout, se rend à l'emplacement des serveurs pour lire les renseignements qui y sont stockés⁸⁸? » (Notre soulignement)

À l'ère du numérique⁸⁹, les entreprises ont, de façon générale, des ressources informatiques qui permettent de garder une quantité impressionnante d'informations et d'en assurer un accès efficace⁹⁰. Il est vrai que les tribunaux sont récalcitrants aux fameuses « parties de pêche », mais il est envisageable que la quantité de documents demandés ne soit plus dorénavant, à elle seule, une raison suffisante pour se prémunir contre l'obligation de répondre à la demande⁹¹. Ainsi, Revenu Québec pourrait justifier la transmission d'une demande péremptoire à un tiers non résident du Québec qui n'est pas le réel propriétaire des renseignements demandés⁹², lorsque la demande péremptoire respecte les autres conditions mentionnées précédemment.

2.2 LIMITES À LA SOUVERAINETÉ TERRITORIALE DU QUÉBEC

2.2.1 Critère de rattachement au Québec : « faire affaire » ou « exercer une activité » au Québec

Dans l'arrêt *1068754 Alberta Ltd.*, la Cour suprême du Canada, sous la plume du juge Rowe, précise la limite aux effets accessoires d'une demande péremptoire provinciale :

« Comme je l'ai expliqué, la question fondamentale en l'espèce est de savoir si la Loi sur les banques limite le pouvoir accordé par la LAF à l'ARQ de transmettre une demande péremptoire conformément à l'article 39. Je conclus qu'elle ne le limite pas. Puisque le par. 462(2) ne traite pas la succursale d'une banque comme une entité distincte de la banque elle-même, ce qui compte, c'est que l'ARQ a le pouvoir d'adresser une demande à la Banque Nationale, une personne morale qui fait des affaires à l'intérieur de son territoire. Dans un autre cas, si une personne morale n'exerçait aucune activité au Québec, on ne peut dire avec certitude si l'ARQ aurait le pouvoir de lui transmettre une demande péremptoire⁹³. » (Notre soulignement)

« As I have explained it, the fundamental issue in this appeal is whether the Bank Act limits the authority of the ARQ under the TAA to issue a formal demand pursuant to s. 39. I find that it does not. Because s. 462(2) does not treat a bank's branches as distinct from the bank itself, what matters is that the ARQ has the jurisdiction to make a Demand of National Bank, a corporate entity operating within its borders. In another case, if a corporate entity had no operations in Quebec, it is not clear whether the ARQ would have the authority to issue a formal demand to that entity. » (Notre soulignement)

⁸⁸ *Id.*, par. 43, 47-48.

⁸⁹ Les considérations touchant la conservation, la préservation et la preuve des informations contenues sur un support numérique ne seront pas abordées dans le présent texte.

⁹⁰ *eBay Canada Ltd. 348*, précité, note 87, par. 47 et 48; *Berger c. Agence du revenu du Québec*, 2016 QCCA 226, par. 20.

⁹¹ Nicolas SIMARD, « L'échange d'informations fiscales au niveau international », dans *Congrès 2015*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2016, p. 8:1-30, aux pages 8:18-19.

⁹² Christopher R. MOSTOVAC et Michel DANSEREAU, « Les poursuites », dans *Colloque – Le top 100/le dernier mot! Palmarès des décisions-clés en fiscalité*, 176, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2008, p. 25.

⁹³ *1068754 Alberta CSC*, précité, note 3, par. 90.

Nous en dégageons qu'implicitement, la Cour suprême du Canada a restreint le pouvoir de Revenu Québec à transmettre une demande péremptoire de renseignements en dehors du territoire du Québec à des entités détenant un lien d'affaire suffisant avec la province. Nous utiliserons l'expression « critère de rattachement » pour faire référence à l'analyse portant sur ce que signifient, dans le contexte des demandes péremptoires, les expressions employées par la Cour suprême du Canada, soit « exercer une activité au Québec » ou « faire affaire au Québec ». En l'occurrence, l'exécution des demandes péremptoires et les sanctions inhérentes au défaut de se conformer à une demande péremptoire sont applicables uniquement au Québec, ce qui implique que le pouvoir de contrainte de Revenu Québec se limite à l'intérieur du territoire québécois⁹⁴. De ce fait, il est indéniable que l'exécution de la demande péremptoire passe nécessairement par la démonstration que le tiers non résident a une présence commerciale au Québec. Par conséquent, la validité d'une demande péremptoire transmise à un tiers non résident, indépendamment de son adresse, impose un critère de rattachement fondé sur la preuve que le tiers effectue des activités au Québec. Dans la saga *1068754 Alberta Ltd.*, la preuve que la Banque Nationale du Canada fait des affaires au Québec est non équivoque, étant donné que l'institution financière y a son siège social⁹⁵. Néanmoins, il n'est pas nécessaire que l'entreprise ait son siège social au Québec pour être admissible à recevoir une demande péremptoire. Certes, dans l'arrêt *1068754 Alberta Ltd.*, la Cour suprême du Canada n'établit pas ce que les expressions « faire des affaires au Québec » ou « exercer une activité au Québec » signifient dans le contexte des demandes péremptoires. Les modalités qui encadrent le critère de rattachement au Québec, autrement que par l'existence d'un établissement au Québec, ne sont pas détaillées.

Les conclusions de la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *1068754 Alberta Ltd.* peuvent être transposées en dehors du contexte bancaire et trouver application auprès d'un tiers non résident œuvrant dans d'autres domaines tels que le commerce en ligne. Par exemple, advenant le cas où le tiers est une société non résidente du Québec qui exploite son entreprise exclusivement par l'intermédiaire de son site Web, l'application du critère de rattachement au Québec peut soulever des difficultés pour le tiers qui ne détient pas de place d'affaires au Québec. Dans une perspective économique de plus en plus numérique, les entreprises ne sont désormais plus forcément rattachées à un emplacement géographique précis. La structure des sociétés et les opérations commerciales tendent à se dématérialiser.

Il est donc essentiel de se pencher sur l'analyse du critère de rattachement afin de déterminer si un tiers non résident sans établissement au Québec serait admissible.

2.2.2 Analyse du critère de rattachement au Québec

Dans la sphère commerciale, certaines lois utilisent les expressions « faire affaire au Québec » ou « activité au Québec » comme condition d'assujettissement, que l'entreprise soit résidente ou non du Québec, telles la *Loi sur les assureurs*⁹⁶, la *Loi sur les instruments dérivés*⁹⁷ ou la *Loi concernant la taxe sur les télécommunications*⁹⁸. Aussi, dans la *Loi sur les dossiers d'entreprises*⁹⁹, les expressions « activité au Québec »

⁹⁴ *Id.*, par. 86.

⁹⁵ *1068754 Alberta CA*, précité, note 79, par. 47.

⁹⁶ RLRQ, c. A-32.1, art. 21 à 23 (voir annexe A du présent texte).

⁹⁷ RLRQ, c. I-14.01, art. 12 et par. 175 15) (voir annexe A du présent texte).

⁹⁸ RLRQ, c. T-4, par. 2 1) et 2 6) (voir annexe A du présent texte).

⁹⁹ RLRQ, c. D-12.

et « faisant affaire au Québec » sont employées pour encadrer la transmission de documents hors Québec. Par ailleurs, l'expression « activité au Québec » n'est pas inconnue de la *Loi sur les impôts*¹⁰⁰ et elle se retrouve dans certaines dispositions, sans pour autant y être définie. Par exemple, un organisme de bienfaisance enregistré ou une fondation privée qui est un organisme de bienfaisance doit faire une déclaration de renseignements à chacune de ses années d'imposition s'il exerce des activités au Québec¹⁰¹. De plus, la société qui exploite son entreprise dans plusieurs provinces devra payer un impôt québécois selon la proportion des affaires au Québec *versus* celle dans les autres provinces ou à l'extérieur du Canada¹⁰².

Le critère de rattachement au Québec reconnu implicitement par la Cour suprême du Canada dans l'affaire *1068754 Alberta Ltd.* dans le contexte des demandes péremptoires de renseignements adressées à des tiers n'a pas été analysé ailleurs de façon détaillée. En conséquence, nous nous concentrerons sur l'interprétation donnée à des expressions semblables à « exercer une activité » ou « faire des affaires » comme « exploiter une entreprise » ou « entreprise » pour en dégager les points communs. Les facteurs qui peuvent déterminer ce que veut dire l'expression faire affaire à un endroit donné ou y avoir des activités peuvent en effet être des pistes intéressantes dans l'analyse du critère de rattachement à appliquer à une demande péremptoire de renseignements transmise à un tiers non résident. Néanmoins, le concept général de « faire des affaires » dans un lieu donné est souvent associé à une présence physique. Ce constat est illustré par deux situations : l'assujettissement de sociétés non résidentes à l'impôt et l'obligation de s'immatriculer au Registre des entreprises du Québec.

2.2.2.1 Assujettissement des sociétés non résidentes à l'impôt

Les termes « exercer une activité » ou « faire des affaires » ne sont pas définis précisément dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* ni, au Québec, dans la *Loi sur les impôts* ou la *Loi sur l'administration fiscale*. Toutefois, ces expressions nous sont familières dans le contexte des règles d'assujettissement à l'impôt des sociétés, dans la mesure où elles ont une connotation commerciale.

D'abord, en vertu de l'article 22 L.I., une société est imposée au Québec si elle exploite une entreprise par l'intermédiaire d'un établissement situé au Québec. Pour déterminer ce qui constitue un établissement au Québec, la définition d'établissement à l'article 1 L.I. renvoie aux articles 12 à 16.2 L.I.¹⁰³ Ainsi, l'établissement au Québec est défini comme suit :

« L'établissement d'un contribuable signifie un lieu fixe où il exerce son entreprise ou, à défaut, l'endroit principal où il exerce son entreprise. Un établissement comprend également un bureau, une succursale, une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une exploitation agricole, une terre à bois, une usine, un entrepôt, ou un atelier.

¹⁰⁰ Précité, note 9.

¹⁰¹ Art. 985.22 L.I.

¹⁰² Art. 27 et par. 771 2) L.I.; REVENU QUÉBEC, lettre d'interprétation 14-022454-001, « Sociétés américaines faisant affaire au Québec – Présomption d'établissement au Québec – Activités ou opérations profitables au Québec », 10 novembre 2014.

¹⁰³ Les articles 13 à 16 L.I. énumèrent des situations où le contribuable est réputé avoir un établissement au Québec, tandis que les articles 16.1 et 16.1.2 L.I. établissent des présomptions d'établissement pour un non-résident qui œuvre dans le domaine minier ou bancaire. Les articles 13 à 16.2 L.I. ne seront pas analysés dans le présent texte.

Sans restreindre la portée du premier alinéa, une société a un établissement dans chaque province du Canada où est situé un immeuble dont elle est propriétaire et qui est utilisé principalement aux fins de gagner ou de produire un revenu brut qui constitue un loyer¹⁰⁴. » (Notre soulignement)

Du côté fédéral, une société est imposée sur toutes ses sources de revenus si elle est résidente du Canada¹⁰⁵. La société est résidente du Canada si elle est constituée au Canada après le 26 avril 1965 ou avant le 27 avril 1965, et si elle réside au Canada ou y exploite une entreprise¹⁰⁶. La société est résidente du Canada lorsque « son centre de gestion centrale et de contrôle est situé au Canada, c'est-à-dire là où les décisions stratégiques de la société sont prises »¹⁰⁷, tandis qu'une société non résidente est imposée selon la partie I L.I.R. si son revenu est de source canadienne en vertu du paragraphe 2(3) L.I.R. De la sorte, le régime fédéral impose un non-résident s'il exploite une entreprise par l'entremise d'un établissement stable¹⁰⁸. L'expression « exploitation d'une entreprise au Canada » a été largement interprétée par les tribunaux et demeure une question de fait, mais « la conclusion et l'analyse des faits doivent nous amener à conclure que l'endroit où les opérations générant un bénéfice sont effectuées est au Canada. Par conséquent, il doit y avoir un minimum d'opérations commerciales au Canada »¹⁰⁹. À ce titre, l'interprétation de la formulation « exploiter une entreprise » dans l'arrêt *Backman c. La Reine*¹¹⁰ s'inscrit aussi dans une définition qui fait référence à la notion d'entreprise :

« En droit, le sens de l'expression "exploiter une entreprise" peut varier selon le contexte dans lequel cette expression est utilisée. Dans les lois provinciales sur les sociétés en nom collectif, les mots "entreprise" ou "affaires" sont généralement définis comme visant également les "commerces, occupations et professions". Les facteurs susceptibles d'être pertinents pour statuer sur l'existence d'une entreprise se trouvent dans les définitions juridiques existantes. L'ouvrage *Black's Law Dictionary* (6^e éd. 1990) donne, à la p. 214, une définition simple de l'expression "carrying on trade or business" ([TRADUCTION] « exploiter une entreprise »), savoir : [TRADUCTION] "Se présenter à autrui comme faisant la vente de biens ou services". Une autre définition requiert la présence d'au moins trois éléments : (1) un apport sous forme de temps, d'attention et de travail; (2) le fait de contracter des obligations envers d'autres personnes; (3) l'objectif de gagner sa vie ou de réaliser un bénéfice : voir *Gordon c. La Reine*, [1961] R.C.S. 592, le juge Cartwright, dissident mais non sur ce point, p. 603¹¹¹. » (Notre soulignement)

Il convient de noter qu'il n'existe pas d'équivalent québécois du paragraphe 2(3) L.I.R. Donc, au Québec, l'article 12 L.I. est utilisé pour assujettir les entreprises résidentes et non résidentes¹¹². Somme toute, l'assujettissement aux impôts des sociétés pour les non-résidents au fédéral et au provincial est une question

¹⁰⁴ Art. 12 L.I.

¹⁰⁵ Par. 2(1) L.I.R.

¹⁰⁶ Résidence réputée selon le paragraphe 250(4) L.I.R.

¹⁰⁷ Pierre BOURGEOIS et William RIVERIN, « Concept de résidence des sociétés – Éléments fondamentaux et nouveautés », dans *Congrès 2010*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2011, p. 8:1-60, aux pages 8:30-34; voir aussi *De Beers Consolidated Mines Ltd. v. Howe*, [1906] A.C. 455 (H.L.) 627.

¹⁰⁸ Par. 2(3) et 248(1) « entreprise » L.I.R.; s.-al. 115(1)a)(ii) L.I.R.; art. 253 et 255 L.I.R.; *Règlement de l'impôt sur le revenu*, C.R.C., ch. 945, par. 400(2).

¹⁰⁹ P. BOURGEOIS et W. RIVERIN, précité, note 107, 8:10-12.

¹¹⁰ 2001 CSC 10.

¹¹¹ *Id.*, par. 19; voir aussi *Gordon c. La Reine*, [1961] R.C.S. 592.

¹¹² Jean-Hugues CHABOT, « Le concept de "faire affaires au Québec" », dans *Symposium sur les taxes à la consommation*, 65, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1994.

de fait et repose sur la présence d'un établissement qui se traduit par l'existence d'un lieu fixe ou d'un endroit principal où la société exerce son entreprise¹¹³.

Un des facteurs à prendre en considération est « la question de savoir jusqu'à quel point les locaux s'identifiaient objectivement à l'entreprise de la personne intéressée »¹¹⁴. D'autres facteurs tirés de la jurisprudence peuvent aussi être pris en considération par Revenu Québec pour déterminer si la société a un lieu fixe au Québec :

« L'analyse de la jurisprudence pertinente nous permet d'énumérer une liste de critères nous permettant d'apprécier si un contribuable a le pouvoir de disposer d'un endroit donné :

- l'utilisation de l'endroit;
- le niveau de contrôle de l'endroit;
- le degré d'identification de l'endroit au regard de l'entreprise du contribuable;
- le paiement des dépenses au regard de cet endroit;
- de requérir, d'une autre personne que le contribuable, la mise sur pied de cet endroit;
- de préciser ce qu'il doit contenir;
- d'exiger d'une autre personne que le contribuable, que des clients du contribuable soient rencontrés par elle dans cet endroit et qu'ils le soient;
- l'endroit attaché à une personne autre que le contribuable, en ce que la fin du lien juridique (emploi ou entreprise) au regard de cette autre personne emporte perte d'accès à l'endroit;
- le pouvoir d'y établir une autre personne;
- le pouvoir d'en faire un autre usage;
- la durée et la récurrence d'utilisation de l'endroit;
- la régularité et l'ampleur des activités qui y sont menées.

Évidemment, ces critères ne sont pas exhaustifs et d'autres facteurs pourraient être pris en considération pour déterminer si les activités d'une entreprise sont exercées en un lieu fixe¹¹⁵. »

En absence de lieu fixe, l'établissement du contribuable peut être « l'endroit principal où il exerce son entreprise »¹¹⁶ et dans ces circonstances, cet endroit constitue l'unique établissement du contribuable. Ainsi, l'établissement correspond à l'endroit principal où le contribuable exploite habituellement l'ensemble de son entreprise et ne vise pas « un endroit où sont remplies seulement des fonctions accessoires consécutives à

¹¹³ Art. 12 et 22 L.I.; *Impôt sur le revenu du Québec – Commentaires art. 22-27*, IntelliConnect, Wolters Kluwer, par. 20 000.

¹¹⁴ *Canada c. Dudley*, dossier n° A-707-98, 24 février 2000 (C.A.F.), par. 19 (décision accessible sur le site Web de la Cour d'appel fédérale).

¹¹⁵ REVENU QUÉBEC, lettre d'interprétation 16-034376-001, « Société sans lieu d'affaires au Québec – Utilisation des services des employés et présence dans les bureaux d'une société sœur – Entreprise exercée au Québec – Lieu fixe au Québec – Pouvoir de disposer d'un endroit donné », 5 juillet 2017. Voir également REVENU QUÉBEC, lettre d'interprétation 18-041852-001, « Retenues à la source – Proportion des affaires au Québec – Bureaux situés aux domiciles d'employés en Ontario – Notion d'établissement », 26 octobre 2018; REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation IMP. 12-1/R3*, « Établissement d'un contribuable », 31 août 2005.

¹¹⁶ Art. 12, al. 1 L.I.

ces affaires [...]. Par exemple, un bureau où le contribuable ne fait que la tenue de sa comptabilité ou la perception de ses créances »¹¹⁷.

En ce qui concerne la notion d'entreprise, le *Code civil du Québec* définit l'exploitation d'une entreprise comme suit :

« Constitue l'exploitation d'une entreprise l'exercice, par une ou plusieurs personnes, d'une activité économique organisée, qu'elle soit ou non à caractère commercial, consistant dans la production ou la réalisation de biens, leur administration ou leur aliénation, ou dans la prestation de services¹¹⁸. »
(Notre soulignement)

Cette définition est plus large que la définition d'« entreprise » édictée à l'article 1 L.I. :

« entreprise » comprend une profession, un métier, un commerce, une manufacture ou une activité de quelque genre que ce soit, y compris, sauf aux fins du paragraphe a du premier alinéa de l'article 164, de l'article 250.4 et du paragraphe i du deuxième alinéa de l'article 726.6.1, un projet comportant un risque ou une affaire de caractère commercial, mais ne comprend pas une charge ni un emploi¹¹⁹. »
(Notre soulignement)

L'expression « projet comportant un risque ou une affaire de caractère commercial » a été interprétée par les tribunaux afin d'établir les facteurs menant à conclure que le contribuable gagne un revenu d'entreprise; ces facteurs ont été repris par les administrations fiscales :

- « a) le contribuable a-t-il traité le bien qu'il avait acquis de la même manière qu'un négociant aurait habituellement traité un tel bien;
- b) la nature et la quantité des biens excluent-elles la possibilité que leur vente soit la réalisation d'un investissement ou soit, par ailleurs, une réalisation de capital, ou que les biens puissent avoir fait l'objet d'une disposition autrement que par une transaction commerciale; et
- c) l'intention du contribuable, établie par les faits ou par déduction, est-elle dans la même ligne que d'autres preuves indiquant une motivation commerciale¹²⁰. »

Au fédéral, le mot « affaires » fait référence à entreprise¹²¹, il n'y a pas d'équivalent au Québec. En d'autres mots, la société exploite une entreprise lorsque ses activités habituelles sont de nature commerciale¹²². Par exemple, l'assujettissement d'une entreprise offrant uniquement des services est déterminé par le lieu où les services y sont exercés. Par contre, la tenue de livres et la perception de créance ne sont pas un facteur

¹¹⁷ REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* IMP. 12-1/R3, précité, note 115, par. 3 et 4.

¹¹⁸ Art. 1525, al. 3 C.c.Q.

¹¹⁹ La même définition se trouve au paragraphe 248(1) « entreprise » L.I.R. Voir article 253 L.I.R. pour les activités qui entrent dans l'expression « exploiter une entreprise au Canada » dans le contexte d'assujettissement des sociétés non résidentes du Canada.

¹²⁰ *MRN c. Taylor*, 56 D.T.C. 1125 (C. de l'É.); *Happy Valley Farms c. La Reine*, [1986] 2 C.T.C. 259 (C.F.); AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Bulletin d'interprétation* IT-459, « Projet comportant un risque ou une affaire de caractère commercial », 8 septembre 1980; REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* IMP. 232-1, « Distinction entre un gain en capital et un revenu provenant d'une entreprise », 28 février 1994; REVENU QUÉBEC, lettre d'interprétation 15-025350-001, « Revenu d'entreprise – Contrat de location avec option d'achat vs contrat de vente – Projet à risque ou affaire à caractère commercial – Cotisation hors délai – Fausse représentation des faits », 10 novembre 2015; REVENU QUÉBEC, Mémoire d'opinion 10-010545-001, « Vente d'options d'achat de terrains – Revenu d'entreprise ou gain en capital – Détermination du risque ou du caractère commercial », 31 mai 2011.

¹²¹ Par. 248(1) « affaires » L.I.R.

¹²² *Stewart c. Canada*, [2002] 2 R.C.S. 645, 646.

en soi¹²³. Les concepts « exploiter une entreprise », « exercer une entreprise », « faire affaire » ou « exercer une activité » associés à une location et combinés avec le terme « au » permettent d'établir le lieu d'exploitation d'une entreprise. Le processus d'assujettissement des sociétés non résidentes à l'impôt est un parallèle intéressant dans la délimitation du degré de rattachement suffisant entre le tiers non résident et le Québec autorisant l'envoi d'une demande péremptoire. À cet effet, l'auteur Kyres énumère les facteurs retenus par les tribunaux « qui lient une entreprise à un endroit donné »¹²⁴, dont les principaux sont le lieu de conclusion du contrat et le lieu des activités qui génèrent les profits. Il existe d'autres facteurs tels que ceux-ci :

- « • le lieu de livraison;
- le lieu de paiement;
- le lieu des achats;
- le lieu de fabrication ou de production;
- le lieu de sollicitation des transactions;
- le lieu d'entreposage des marchandises;
- le lieu d'un bureau;
- le lieu d'un compte bancaire;
- le lieu d'inscription du nom et de l'entreprise du non-résident dans un annuaire, et
- le lieu où sont situés les représentants ou les employés du non-résident.

Comme en fait foi la jurisprudence citée ci-après, l'importance accordée à chacun de ces facteurs varie en fonction des circonstances entourant chaque cas¹²⁵. »

Or, le présent débat dévie avec une certaine subtilité de ces notions, car il n'est pas question ici de chercher à assujettir un tiers non résident à un impôt ou une taxe ni à percevoir cet impôt ou cette taxe auprès de lui, mais de le forcer à collaborer avec Revenu Québec. En effet, le Québec peut imposer une société non résidente à la condition qu'elle exploite une entreprise dans un établissement situé au Québec. L'exigence de ces deux conditions n'est pas forcément applicable au contexte des demandes péremptoires de renseignements envoyées à des tiers non résidents. Cependant, il est risqué de faire ce rapprochement et d'appliquer le processus d'analyse de l'assujettissement des sociétés non résidentes à la validité d'une demande péremptoire en incluant des conditions reliées à un établissement physique dans la notion de « faire des affaires » ou « exercer une activité » au Québec. Bien entendu, le cas du non-résident qui est déjà assujetti à l'impôt du Québec ne pose pas de problème, car il possède un établissement au Québec, donc une adresse à l'intérieur du territoire québécois. La véritable préoccupation se trouve dans la difficulté à démontrer qu'une société exploite une entreprise au Québec lorsque ses activités sont d'ordre numérique et qu'elle ne possède pas de lien physique avec le Québec.

¹²³ REVENU QUÉBEC, *Mémoire d'opinion 03-0100879*, « Demande péremptoire et notion d'établissement – Services d'une entreprise uniquement rendus à l'extérieur du Québec – Tenue de livres et perception de créances non pertinentes à la détermination du lieu de l'exploitation d'une entreprise de services », 13 mai 2003.

¹²⁴ Constantine A. KYRES, « Exploiter une entreprise au Canada », (1995), vol. 43, n° 5 *Revue fiscale canadienne* 1672-1718, p. 1677.

¹²⁵ *Id.*, 1686.

2.2.2.2 Obligation de s'immatriculer au Registre des entreprises du Québec

En vertu des paragraphes 3^o et 5^o de l'article 21 et en vertu de l'article 25 de la *Loi sur la publicité légale des entreprises*¹²⁶, les personnes qui font affaire au Québec doivent s'immatriculer au Registre des entreprises du Québec :

« 21. Est soumise à l'obligation d'immatriculation :

[...]

3^o la société de personnes qui n'est pas constituée au Québec, si elle y exerce une activité, incluant l'exploitation d'une entreprise, ou y possède un droit réel immobilier autre qu'une priorité ou une hypothèque;

[...]

5^o la personne morale de droit privé qui n'est pas constituée au Québec, ou celle constituée au Québec qui a continué son existence sous le régime d'une autre autorité législative que le Québec, si elle y a son domicile, y exerce une activité, incluant l'exploitation d'une entreprise, ou y possède un droit réel immobilier autre qu'une priorité ou une hypothèque;

[...]

25. Pour l'application de l'article 21, la personne, la fiducie ou la société de personnes qui possède une adresse au Québec ou qui, par elle-même ou par l'entremise de son représentant agissant en vertu d'un mandat général, possède un établissement ou une case postale au Québec, y dispose d'une ligne téléphonique ou y accomplit un acte dans le but d'en tirer un profit, est présumée exercer une activité ou exploiter une entreprise au Québec.

26. L'assujetti qui n'a ni domicile ni établissement au Québec doit désigner un fondé de pouvoir qui y réside, à moins qu'il n'en soit dispensé par règlement du ministre¹²⁷. » (Notre soulignement)

Le principal objectif de la *Loi sur la publicité légale des entreprises* est de permettre au public d'avoir aisément accès à un registre en ligne pour y consulter des informations fiables sur des entreprises exploitées au Québec¹²⁸. En 2010, au moment de la réforme de la *Loi sur la publicité légale des entreprises*, le gouvernement souhaitait mettre sur pied une base de données publique facilitant l'identification des entreprises québécoises, canadiennes et étrangères :

« Le projet de loi améliore de façon marquée le contexte au sein duquel se développent les relations d'affaires au Québec et avec d'autres juridictions. En effet, il confère au ministre du Revenu le pouvoir de conclure avec d'autres gouvernements des ententes pour faciliter l'immatriculation des entreprises étrangères faisant affaire au Québec et la mise à jour de leurs informations. Ainsi, le projet de loi participera à la réalisation de l'un des objectifs importants de l'Accord sur le commerce intérieur, c'est-à-dire de favoriser le commerce interprovincial en réduisant les obstacles liés à la libre circulation des personnes, des produits, des services et des investissements à l'intérieur du Canada de manière à établir un marché intérieur ouvert, performant et stable.

[...]

¹²⁶ RLRQ, c. P-44.1 (« L.P.L. »).

¹²⁷ Art. 21, 25 et 26 L.P.L.

¹²⁸ *White International Management inc. c. 9041-8351 Québec inc.*, [2002] R.J.Q. 89 (C.A.), par. 19 (« *White International Management* »); Paul MARTEL, « La Loi sur la publicité légale des entreprises », dans École du Barreau du Québec, *Entreprises et sociétés*, Collection de droit 2019-2020, vol. 10, Montréal, Yvon Blais, 2019, 61; *Loi sur la publicité légale des entreprises*, Projet de loi 87, 1^{re} sess., 39^e légis., Québec, 2010, notes explicatives.

Le projet de loi est conforme à l'objectif du gouvernement d'offrir à ses citoyens et à ses entreprises des services modernes, accessibles et fiables. Il simplifierait les démarches des citoyens et des entreprises auprès du registraire en mettant en place des modifications au registre des entreprises, qui en ferait un outil unique sur le plan de l'accès à l'information tout en étant gratuit¹²⁹. » (Notre soulignement)

En cas de défaut, la société qui n'est pas valablement immatriculée est passible des sanctions suivantes :

« [...] une amende de 1 000 \$ à 10 000 \$ et ses administrateurs, à une amende de 500 \$ à 5 000 \$ (art. 159 et 161 L.P.L.); elle peut aussi voir sa demande présentée devant un tribunal ou un organisme exerçant une fonction juridictionnelle suspendue jusqu'à ce qu'elle s'immatricule, à la demande de tout intéressé avant l'audition (art. 24 L.P.L.)¹³⁰. »

Lors des débats devant la Commission permanente des finances publiques de l'Assemblée nationale qui ont précédé l'adoption de l'article 25 de la *Loi sur la publicité légale des entreprises*, le sous-ministre adjoint au ministère du Revenu et directeur général de la législation, des enquêtes et du registraire des entreprises a précisé qu'il doit exister un lien de rattachement suffisant avec le Québec si l'entreprise n'a pas d'établissement, de case postale ou de ligne téléphonique au Québec pour soutenir qu'elle y exploite une entreprise :

« M. Tremblay (François T.) : Bien, d'une manière générale, ce que l'on cherche à assujettir, là, c'est une personne qui exploite une activité au Québec, qui exerce une activité au Québec, autrement qu'une personne qui viendrait, par exemple... qui serait de l'extérieur, qui viendrait exporter ses biens au Québec. Alors, on demande qu'il y ait un certain critère de rattachement avec le Québec. Alors, ça peut être qu'elle a un représentant, donc qui la représente, qui est au Québec, ça peut être posséder un établissement, donc ça, c'est un lieu fixe d'affaires, au moins une case postale. Alors, avoir un site Internet dont le serveur serait ailleurs, je ne pense pas que ce soit exploiter une entreprise au Québec.

[...]

M. Tremblay (François T.) : Disons qu'au moins, s'il y a un numéro de téléphone au Québec, c'est qu'il y a un lieu au Québec. S'il y a une case postale au Québec, il y a un lieu au Québec. Si vous avez simplement des gens du Québec qui accèdent à Internet et que la personne est ailleurs, il faudrait au moins que l'ailleurs, que ce qu'il y a derrière l'Internet... que la personne ait un établissement, que ce soient ses entrepôts. Alors, si elle fait affaire au Québec, parce que... Il faut qu'il y ait que la personne qui est assujettie soit une personne qui a un critère de rattachement au Québec. Alors, si on dit : De l'extérieur, des gens font affaire par Internet pour acheter des biens, par exemple, bien il faudrait que les personnes qui prennent les commandes ou que les entrepôts où sont situés les biens ou... soient au Québec ou [...] ¹³¹. » (Notre soulignement)

¹²⁹ QUÉBEC, Assemblée nationale, *Journal des débats*, « Projet de loi n° 87 – *Loi sur la publicité légale des entreprises* », 1^{re} sess., 39^e légis., 25 mars 2010, p. 4926, 11h50 (M. Robert Dutil). Les mêmes objectifs se retrouvent dans la présentation du projet de loi lors de son adoption :

« Le projet de loi permettra également de valoriser le contenu du registre des entreprises et confèrera en outre au ministre du Revenu le pouvoir de conclure des ententes avec d'autres gouvernements pour faciliter l'immatriculation des entreprises étrangères faisant affaire au Québec, tout en permettant la communication d'informations contenues au registre » (QUÉBEC, Assemblée nationale, *Journal des débats*, « Projet de loi n° 87 – *Loi sur la publicité légale des entreprises* », 1^{re} sess., 39^e légis., 18 mai 2010, p. 6752), 15h50 (M. Robert Dutil)).

¹³⁰ P. MARTEL, précité, note 128, 64.

¹³¹ QUÉBEC, Assemblée nationale, *Journal des débats*, « Étude détaillée du projet de loi n° 87 – *Loi sur la publicité légale des entreprises* », Commission permanente des finances publiques, 1^{re} sess., 39^e légis., 13 avril 2010, p. 13-14. Il convient de noter que l'article 25 L.P.L. n'a pas été modifié depuis son adoption.

Il ressort des débats parlementaires que l'immatriculation des entités virtuelles est envisageable si l'entreprise a un lien d'affaires au Québec. Par exemple, une société étrangère qui est propriétaire d'une marque de commerce n'est pas réputée exploiter une entreprise au Québec par le simple fait qu'elle autorise une entreprise québécoise à utiliser ladite marque par contrat de licence si la société étrangère ne gère pas les activités de ventes et de services au Québec¹³². À l'évidence, la *Loi sur la publicité légale des entreprises* « ne va pas jusqu'à obliger l'immatriculation de toute personne qui possède des droits susceptibles d'être exercés au Québec ou contre laquelle on veut exercer un recours »¹³³. L'article 25 de cette loi établit une présomption qui aide à déterminer ce qui constitue une activité ou une exploitation d'une entreprise au Québec, et donc ce n'est pas une liste exhaustive. D'autant plus que les paragraphes 3^o et 5^o de l'article 21 de cette loi emploient l'expression « incluant l'exploitation d'une entreprise » qui renforce l'argument qu'exercer une activité au Québec n'est pas synonyme d'y exploiter une entreprise.

En définitive, un lien suffisant avec le Québec peut justifier l'envoi d'une demande péremptoire de renseignements à un tiers non résident, notamment s'il est ou dans la mesure où il serait dans l'obligation de s'immatriculer au Registre des entreprises du Québec compte tenu des facteurs de rattachement suivants (en ordre décroissant du niveau d'intensité du lien avec le Québec) :

- l'entreprise est constituée au Québec;
- l'entreprise possède un domicile au Québec ou par l'entremise d'un mandataire (siège social, succursale ou établissement principal);
- l'entreprise possède un droit réel immobilier, autre qu'une priorité ou une hypothèque, au Québec;
- l'entreprise exerce une activité au Québec, y compris l'exploitation d'une entreprise :
 - l'entreprise dispose d'un lieu fixe d'affaires : une adresse, un établissement, une case postale ou une ligne téléphonique au Québec,
 - l'entreprise accomplit un acte dans le but d'en tirer un profit au Québec.

D'après une directive fiscale d'octobre 2009 de Revenu Québec¹³⁴, une demande péremptoire peut être envoyée aux sociétés constituées au Québec qui sont immatriculées au Registre des entreprises du Québec, tandis qu'une demande péremptoire peut être envoyée aux sociétés constituées en vertu d'une loi fédérale qui sont actives selon Industrie Canada¹³⁵. Cette directive n'a pas été mise à jour depuis 2009 (elle est indiquée actuellement

¹³² *White International Management*, précité, note 128, par. 28; dans la décision *Mobile Storage Marketing c. Veilleux*, 2002 CanLII 20014 (QC CQ), il a été reconnu qu'un contrat de vente et de distribution, à lui seul, ne constitue pas une preuve suffisante pour justifier qu'une société s'immatricule au Québec.

¹³³ *White International Management*, précité, note 128, par. 33.

¹³⁴ REVENU QUÉBEC, Directive fiscale CMO-2981, « Demande péremptoire pour la production de renseignements, documents, déclarations ou rapports », 27 octobre 2009, p. 4.

¹³⁵ Voir le site de « Recherche d'une société de régime fédéral » à Corporations Canada (Innovation, Sciences et Développement économique Canada), en ligne :

https://www.ic.gc.ca/app/scr/cc/CorporationsCanada/fdriCrpSrch.html?locale=fr_CA.

Aussi, pour effectuer une recherche des entreprises constituées au Canada, y compris par une loi provinciale ou territoriale, voir le site regroupant les « Registres d'entreprises au Canada », en ligne : <https://beta.registresentreprisesauCanada.ca/chercher/resultats?search=%7Bmuraflex%7D&status=Active>.

« en révision » sur le site Web de Revenu Québec) et elle ne comporte pas d'indication sur la procédure touchant les tiers qui n'ont pas d'établissement physique au Québec.

Par conséquent, le débat peut paraître simple : Revenu Québec a simplement à chercher le nom de l'entreprise dans le Registre des entreprises du Québec pour s'assurer que le tiers fait bien des affaires sur le territoire du Québec. Cette démarche fonctionne si les sociétés suivent un modèle classique d'affaires qui repose sur une présence physique. Le même exercice s'avère plus complexe dans le cas d'une société qui, par la nature de ses activités ou par sa façon d'opérer, échappe à toute notion de « tangibilité ». Toutefois, la recherche du tiers non résident au Registre des entreprises du Québec ne veut pas dire qu'automatiquement le tiers fait affaire au Québec ou que la non-immatriculation au registre signifie qu'il n'a pas d'activité au Québec. L'immatriculation d'une entité au Registre des entreprises du Québec constitue donc un facteur pertinent sans être déterminant à la validité d'une demande péremptoire.

La tenue du Registre des entreprises du Québec veille à la protection du public en offrant des renseignements probants à jour, ce qui permet notamment un meilleur contrôle des activités commerciales sur le territoire québécois; en ce sens, le registre répertorie avec précision les entreprises faisant affaire au Québec. Néanmoins, le Registre des entreprises du Québec doit être en mesure de s'assurer que toutes les entreprises respectent cette obligation d'immatriculation, surtout celles qui n'ont pas de rattachement physique et qui sont alors plus difficiles à retracer. En définitive, en l'absence d'une disposition dans la *Loi sur la publicité légale des entreprises* qui intègre les entreprises numériques, certaines d'entre elles peuvent échapper à l'obligation de s'immatriculer au Registre des entreprises du Québec.

3 NOUVEAUX FACTEURS PERTINENTS AU CRITÈRE DE RATTACHEMENT AU QUÉBEC

Les principes encadrant la présence d'une entité sur un territoire donné sont remis en question devant les changements des pratiques d'affaires dans un paysage de plus en plus technologique. La problématique soulevée à la section 2.2.2 du présent texte quant au risque d'interpréter l'expression « faire affaire au Québec » ou « exercer une activité au Québec » en fonction de l'existence d'un établissement au Québec provient notamment des limites de l'assujettissement des sociétés non résidentes à l'impôt du Québec. À l'instar des conditions d'assujettissement à l'impôt fédéral ou québécois, un critère basé sur un rattachement physique ne suffit plus pour assurer aux États la préservation de leur assiette fiscale. L'érosion des recettes fiscales liée à la mobilité accrue des contribuables, à la mondialisation de l'économie et à la dématérialisation des entreprises pousse les gouvernements à revoir leurs dispositifs d'imposition.

Dans les prochaines sections, nous ferons un survol de quelques modifications législatives mises en place ou sur le point de l'être pour s'adapter à la réalité commerciale numérique. Ces changements sont des exemples intéressants qui élargissent l'assujettissement à une obligation fiscale en y intégrant des entités non résidentes.

Lien avec le consommateur

Les propositions de mise à jour du critère d'établissement stable et les changements législatifs au régime des taxes de vente et au commerce de la monnaie virtuelle sont des exemples qui montrent la tendance du législateur à élargir l'application de certaines lois aux entreprises sans établissement au Canada ou au Québec en instaurant un critère d'assujettissement fondé sur les services qu'elles offrent aux consommateurs. Le commerce en ligne met de plus en plus en relation des fournisseurs étrangers qui ne sont pas soumis aux lois fiscales fédérales ou québécoises de par leur statut de non-résidents. D'une certaine façon, l'établissement de l'entreprise comme critère de rattachement est modulé pour y incorporer la localisation du client de la société.

Les modifications à certaines lois fiscales peuvent influencer sur l'analyse du critère de rattachement au Québec reconnu implicitement par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *1068754 Alberta Ltd.*

3.1 ÉTABLISSEMENT STABLE ET JURIDICTION DU MARCHÉ

A priori, le régime d'assujettissement à l'impôt du Canada s'appuie sur le principe de résidence fiscale pour imposer tous les revenus de source mondiale, tandis que d'autres pays ont choisi un régime fondé sur le territoire. De plus, plusieurs juridictions imposent divers revenus selon leur source¹³⁶. Le Canada impose donc les non-résidents sur leurs revenus d'emploi gagnés au Canada, sur les gains à la disposition de biens canadiens imposables et sur le revenu d'entreprise exploitée au Canada par le biais d'un établissement stable situé au Canada¹³⁷. La même réflexion se transpose au Québec avec le critère d'établissement au Québec évoqué à la section 2 du présent texte¹³⁸. En effet, selon le paragraphe 1 de l'article 5 des conventions fiscales conclues par le Canada qui sont inspirées du *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune* de l'Organisation de coopération et de développement économiques (« OCDE »), une entreprise non résidente a un établissement

¹³⁶ Marie-Pierre ALLARD, « L'évitement et l'évasion en fiscalité internationale, vus du Canada : le rattachement du bénéfice au territoire est-il toujours pertinent? », (2019), vol. 39, n° 2 *Revue de planification fiscale et financière* 155-172.

¹³⁷ Voir aussi par. 250(4) L.I.R. (société réputée résider au Canada) et art. 253 L.I.R. (extension du sens d'exploiter une entreprise); C. A. KYRES, précité, note 124, 1686-1687.

¹³⁸ Art. 12 L.I.; REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation IMP*. 12-1/R3, précité, note 115, par. 9.

stable au Canada si elle exerce ses activités par l'intermédiaire d'une « installation fixe d'affaires » située au Canada¹³⁹. Ce critère définissant l'expression « établissement stable » peut soulever certaines difficultés d'application pour les sociétés non résidentes offrant des services numériques ou des biens incorporels, celles-ci étant moins enclines à détenir un « siège social », un « bureau », une « usine » ou un « atelier » au Canada¹⁴⁰. Cette problématique repose notamment sur l'emploi d'une terminologie se rapportant davantage à des éléments matériels comme condition d'assujettissement¹⁴¹. La communauté internationale prend conscience de la fragilité grandissante de la souveraineté fiscale de chaque État lorsque cette dernière est soutenue par une conceptualisation territoriale de la fiscalité :

« Outre ces limites internes, l'exercice de la souveraineté fiscale est confronté de nos jours à des défis d'ampleur au plan externe au nombre desquels la mondialisation de l'économie et la révolution numérique sont parmi les plus aigus. L'essor des activités transnationales, la mobilité accrue des personnes, la dématérialisation des opérations, tous ces facteurs viennent heurter de plein fouet, voire même mettre en échec la capacité des États de lever l'impôt sur leur territoire¹⁴². »

Le commerce de l'immatériel dont découlent des bénéfices bien réels profite de la valorisation du marché du numérique pour non seulement se déterritorialiser, mais aussi s'a-territorialiser :

« Il s'agit cette fois d'une **a-territorialisation**, d'une disparition du territoire, qui se caractérise par une circulation de la matière imposable et des localisations très éphémères favorisées par les technologies de l'information et de la communication. L'évitement de l'impôt, sous toutes ses formes, s'en trouve amplifié comme jamais ce ne fut le cas¹⁴³. » (Caractères gras dans le texte original)

Les phénomènes de déterritorialisation et de l'a-territorialisation incitent les États à revoir le précepte associant le bénéfice au territoire qui s'adapte mal aux entreprises sans présence physique. Dans le cadre des travaux sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (« BEPS ») de l'OCDE portant, entre autres, sur les impacts de l'économie numérique sur la répartition des bénéfices entre les différents pays (Action 1), trois propositions ont été étudiées : la « participation de l'utilisateur », « les biens incorporels de commercialisation » et le critère de la « présence économique significative »¹⁴⁴. Celles-ci sont toutes fondées sur une approche créant un nouveau lien entre la juridiction et le client/utilisateur¹⁴⁵.

¹³⁹ OCDE (2018), *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2017*, Éditions OCDE, Paris, art. 5, en ligne : https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-2017_mtc_cond-2017-fr#; Marwah RIZQY, « Économie numérique : résoudre les problèmes fiscaux », (2018), vol. 38, n° 3 *Revue de planification fiscale et financière* 541-578, p. 547-552.

¹⁴⁰ OCDE (2018), *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2017*, précité, note 139.

¹⁴¹ Jean-Raphaël PELLAS, « Les principes de territorialité et de mondialité de l'impôt en France », (2019), vol. 39, n° 2 *Revue de planification fiscale et financière* 135-154, p. 149-151.

¹⁴² Laure-Alice BOUVIER, « Souveraineté de l'État et déterritorialisation/a-territorialisation de l'impôt : le cas de la France », (2019), vol. 39, n° 2 *Revue de planification fiscale et financière* 117-134, p. 121.

¹⁴³ *Id.*, p. 123.

¹⁴⁴ OCDE (2019), *Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, OCDE, Paris, en ligne : <https://www.oecd.org/fr/ctp/beps/programme-de-travail-visant-a-elaborer-une-solution-fondee-sur-un-consensus-pour-relever-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie.pdf>, par. 22.

¹⁴⁵ OCDE, *Projet OCDE/G20, Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Note politique*, 23 janvier 2019, p. 127 et suiv., en ligne : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/note-politique-cadre-inclusif-BEPS-defis-fiscaux-soulevés-par-numerisation-economie.pdf>. Voir précédemment OCDE (2018), *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018 : Cadre inclusif sur le BEPS*, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*,

En octobre 2019, le Secrétariat de l'OCDE a proposé une « Approche unifiée » pour redéfinir le droit d'imposer les bénéfices des grandes entreprises, « en relation étroite avec les consommateurs » :

« 20. Cette analyse soutient l'idée selon laquelle l'« Approche unifiée » proposée devrait être axée sur les grandes entreprises en relation étroite avec les consommateurs, au sens large, par exemple les entreprises qui génèrent des revenus en fournissant des produits de consommation ou en fournissant des services numériques qui comportent un élément de relation étroite avec les consommateurs. Elle suppose également qu'il faudrait prévoir des exclusions pour certains secteurs (comme par exemple les industries extractives et le secteur des matières premières). De plus amples débats devront être organisés afin de définir et de préciser ce champ d'application, y compris définir le concept d'entreprise en relation étroite avec les consommateurs et préciser comment les concepts de produits de consommation ou de vente aux consommateurs traiteraient de la fourniture de biens et de services par des intermédiaires, de la fourniture de composants et de l'utilisation d'accords de franchise. [...]

[...]

22. Dans l'économie de plus en plus numérisée d'aujourd'hui, et peut-être même au-delà des modèles d'affaires actuels, il est probable que les grandes entreprises exerceront de plus en plus d'activités en relation étroite avec les consommateurs et/ou utilisateurs à distance, sans aucune présence physique ou avec une présence physique minimale dans le marché. La nouvelle règle du lien, qui s'appliquerait dès lors qu'une entreprise participe de façon significative et soutenue dans l'économie d'une juridiction du marché, par exemple par l'interaction et l'engagement des consommateurs, quel que soit le niveau de présence physique de l'entreprise dans cette juridiction, permettrait de résoudre ce problème. [...] Ce nouveau lien serait créé au moyen d'une règle autonome, qui viendrait s'ajouter à celle applicable aux établissements stables, afin de limiter les répercussions involontaires sur d'autres règles existantes.

23. L'objectif est non seulement que ce seuil de chiffre d'affaires déclenche un lien pour les modèles d'affaires impliquant des activités de ventes à distance auprès de consommateurs, mais s'applique également aux groupes qui vendent leurs produits et services sur un marché par l'intermédiaire d'un distributeur (qu'il s'agisse d'une entité locale liée ou indépendante). Cet aspect est important pour garantir une neutralité de traitement entre les différents modèles d'affaires et saisir toutes les formes de participation à distance dans l'économie d'une juridiction de marché¹⁴⁶. » (Notre soulignement)

Le 31 janvier 2020, les 137 pays membres du Cadre inclusif G20/OCDE sur le BEPS ont convenu d'utiliser l'« Approche unifiée » comme base commune pour redéfinir le droit d'imposer les bénéfices¹⁴⁷. Un rapport détaillé sur les diverses caractéristiques du Pilier Un a été publié. Les aspects techniques et juridiques à résoudre ainsi que les prochaines étapes du projet y sont indiqués¹⁴⁸.

Éditions OCDE, Paris, en ligne : <https://doi.org/10.1787/9789264301627-fr>; OCDE (2017), *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*, Action 1 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, p. 3, en ligne : <https://dx.doi.org/10.1787/9789264252141-fr>

¹⁴⁶ OCDE (2019), *Document de consultation publique – Proposition du Secrétariat d'une « Approche unifiée » au titre du Pilier 1*, 9 octobre 2019 – 12 novembre 2019, par. 20 et 22-23, en ligne : <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/document-consultation-publique-proposition-secretariat-approche-unifiee-pilier-1.pdf>.

¹⁴⁷ OCDE, « La communauté internationale renouvelle son engagement à déployer un effort multilatéral pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie. », 31 janvier 2020; voir aussi OECD (2020), *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, en ligne : www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf. Voir également Luc GODBOUT et Michaël ROBERT-ANGERS, « Incidences économiques et défi fiscal du commerce en ligne au Québec », (2020), vol. 40, n° 2, *Revue de planification fiscale et financière* 283-324; cahier de recherche 2020-07, Chaire en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke, 2020, p. 24 à 26.

¹⁴⁸ OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>. Voir aussi OECD (2020), *OECD*

Le 9 octobre 2020, le Cadre inclusif G20/OCDE sur le BEPS a approuvé une *Déclaration liminaire relative aux rapports sur les blueprints des Piliers Un et Deux*, pour une solution articulée « autour de deux piliers (le Pilier Un axé sur le lien et la répartition des bénéficiés, et le Pilier Deux basé sur un impôt minimum mondial destiné à répondre aux problématiques de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéficiés (BEPS) non résolues »¹⁴⁹. Le Pilier Un permettrait aux « juridictions du marché »¹⁵⁰ d'imposer une entreprise en fonction d'un nouveau lien de rattachement si elle « participe de façon active et soutenue à l'économie de cette juridiction via l'exercice d'activités sur son territoire ou à distance mais ciblant cette même juridiction »¹⁵¹.

Comme le soulignait en 2019 le professeur Michel Bouvier, « il s'agit d'examiner de quelle façon il serait possible de déplacer le droit de taxer dans le pays où est située l'entreprise vers celui où sont situés les consommateurs ou les fournisseurs de données »¹⁵².

À l'évidence, la « juridiction du marché » pourrait s'ajouter aux facteurs pertinents dans la détermination du tiers faisant affaire au Québec, en ce sens que ce facteur commande un niveau d'organisation et d'implication commerciale suffisamment élevé pour justifier l'existence d'un véritable lien avec le Québec.

3.2 LOI SUR LA TAXE DE VENTE DU QUÉBEC¹⁵³ : LE « CONSOMMATEUR QUÉBÉCOIS DÉSIGNÉ »

Le législateur québécois a décidé de suivre certaines recommandations de l'OCDE pour réviser son régime de taxe à la consommation, en exigeant que des entités non assujetties coopèrent avec l'administration fiscale québécoise¹⁵⁴. Cette réglementation est une manifestation de l'intention du législateur à élargir les termes « exercer une activité » ou « faire affaire » au Québec.

De prime abord, le système d'imposition d'une taxe à la consommation est basé sur le concept de « destination », donc une fourniture est taxable dans la juridiction où le bien ou le service est consommé¹⁵⁵. Avant 2019, les fournisseurs avaient l'obligation de s'inscrire et percevoir la taxe de vente du Québec (« TVQ »)

Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors – July 2020, OECD, Paris, p. 17, 18 et 19, en ligne : www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2020.pdf.

¹⁴⁹ OCDE (2020), *Déclaration liminaire du Cadre inclusif relatives aux rapports sur les blueprints des Piliers Un et Deux*, Cadre inclusif de l'OCDE et du G20 sur le BEPS, 9 octobre 2020, OCDE, Paris, par. 3; en ligne : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-liminaire-du-cadre-inclusif-relative-aux-rapports-sur-les-blueprints-des-piliers-un-et-deux-octobre-2020.pdf>. Voir aussi OCDE, « La communauté internationale renouvelle son engagement à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie », 12 octobre 2020; OCDE (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment : Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Éditions OCDE, Paris, en ligne : <https://doi.org/10.1787/0e3cc2d4-en>.

¹⁵⁰ OCDE (2020), *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Points clés*, Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, OCDE, octobre 2020, p. 9, note 6, Paris, en ligne :

« [...] par juridictions du marché/de l'utilisateur (ci-après les « juridictions du marché »), on entend les juridictions dans lesquelles un groupe d'entreprises multinationales commercialise ses produits ou services, ou, dans le cas d'entreprises à forte composante numérique, fournit ses services aux utilisateurs ou sollicite et recueille des données et des contenus auprès d'eux. »

¹⁵¹ *Id.*, p. 9.

¹⁵² Michel BOUVIER, « Société sans impôt, société sans État? », (2019), n° 145 *Revue Française de Finances Publiques*, p. V (éditorial).

¹⁵³ RLRQ, c. T-0.1 (« L.T.V.Q. »). Les nouvelles dispositions québécoises traitées dans le présent texte n'ont pas d'équivalent dans la *Loi sur la taxe d'accise*.

¹⁵⁴ OCDE (2019), *Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne*, OCDE, Paris, en ligne : www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf.

¹⁵⁵ Art. 22.7 et suiv. L.T.V.Q.

uniquement s'ils avaient « une présence physique (établissement stable) ou significative (exploitation d'une entreprise) au Québec »¹⁵⁶. En conséquence, le consommateur québécois devait s'autocotiser et verser la TVQ à Revenu Québec si le service était vendu par une entreprise canadienne ou étrangère sans établissement stable au Québec¹⁵⁷.

Face à l'érosion de l'assiette fiscale des taxes à la consommation causée par l'essor de l'économie numérique et de partage, le gouvernement québécois a décidé d'adapter ses règles en modifiant la *Loi sur la taxe de vente du Québec*. D'abord, les nouvelles dispositions législatives, en vigueur au 1^{er} janvier 2019, ont forcé les fournisseurs étrangers¹⁵⁸ qui n'exploitent pas d'entreprise ou n'ont pas d'établissement au Québec, à s'inscrire au nouveau fichier de la TVQ spécialement créé pour eux¹⁵⁹. En conséquence, les fournisseurs étrangers percevront et remettront la TVQ sur les fournitures taxables de biens meubles incorporels ou de services selon les articles 477.4 à 477.6 L.T.V.Q. :

« 477.4 Pour l'application du présent titre, la fourniture d'un bien meuble incorporel ou d'un service effectuée à distance par un fournisseur désigné étranger à un consommateur québécois désigné est, malgré les articles 22.10 à 22.32, réputée effectuée au Québec.

477.5 Une personne qui est un fournisseur désigné ou l'exploitant d'une plateforme numérique désignée, autre que celle inscrite en vertu de la section I du chapitre VIII ou tenue de l'être, est tenue d'être inscrite en vertu de la présente section à compter du premier jour d'un mois civil donné pour lequel son seuil déterminé excède 30 000 \$.

[...]

477.6. Un fournisseur désigné inscrit en vertu de la section II qui effectue au Québec la fourniture taxable d'un bien meuble incorporel ou d'un service à un consommateur québécois désigné, autre qu'une fourniture visée au troisième alinéa, doit, à titre de mandataire du ministre, percevoir la taxe payable par le consommateur québécois désigné en vertu de l'article 16 à l'égard de cette fourniture.

Un fournisseur désigné canadien inscrit en vertu de la section II qui effectue au Québec la fourniture taxable d'un bien meuble corporel à un consommateur québécois désigné doit, à titre de mandataire du ministre, percevoir la taxe payable par le consommateur québécois désigné en vertu de l'article 16 à l'égard de cette fourniture.

Une personne inscrite en vertu de la section II du présent chapitre ou de la section I du chapitre VIII qui exploite une plateforme numérique désignée et qui reçoit un montant pour la fourniture taxable d'un bien meuble incorporel ou d'un service effectuée au Québec par un fournisseur désigné à un consommateur québécois désigné doit, à titre de mandataire du ministre, percevoir la taxe payable par le consommateur québécois désigné en vertu de l'article 16 à l'égard de cette fourniture.

Pour l'application des premier, deuxième et troisième alinéas, une personne visée au présent article peut considérer que l'acquéreur d'une fourniture n'est pas un consommateur québécois désigné si l'acquéreur l'informe qu'il est inscrit en vertu de la section I du chapitre VIII et qu'il lui fournit un numéro d'inscription à ce titre¹⁶⁰. » (Notre soulignement)

¹⁵⁶ QUÉBEC, ministère des Finances, *Budget 2018-2019, Discours sur le budget et Renseignements additionnels sur les mesures fiscales*, 27 mars 2018, section A-5.

¹⁵⁷ Art. 16 L.T.V.Q.

¹⁵⁸ Art. 477.2 « fournisseur désigné étranger » L.T.V.Q. : « signifie « fournisseur désigné qui n'exploite pas d'entreprise au Canada, qui n'y a pas d'établissement stable et qui n'est pas inscrit en vertu de l'article 240 de la *Loi sur la taxe d'accise* ».

¹⁵⁹ Maurice MONGRAIN, « Avant-propos : Mondialité et territorialité », (2019), vol. 39, n° 2 *Revue de planification fiscale et financière* 111-116, p. 114.

¹⁶⁰ Art. 477.4 à 477.6 L.T.V.Q.

Depuis le 1^{er} septembre 2019, les fournisseurs canadiens¹⁶¹ sont eux aussi soumis aux mêmes obligations d'inscription¹⁶² et de perception sur les fournitures taxables de biens incorporels, de services et même de biens corporels¹⁶³. Cette règle vise également les plateformes numériques¹⁶⁴ mettant en interaction un « fournisseur désigné »¹⁶⁵ et un « consommateur québécois désigné »¹⁶⁶ si la plateforme numérique gère les principaux éléments de l'opération effectuée au Québec¹⁶⁷. Dans ces conditions, les plateformes offrant uniquement un service de paiement en ligne comme PayPal ou les entreprises de courtage en ligne comme eBay ne sont pas visées¹⁶⁸ : « Cette mesure ne vise que les plateformes numériques contrôlant les éléments clés des opérations avec les consommateurs québécois, comme la facturation, les modalités et les conditions de l'opération ainsi que les modalités de livraison¹⁶⁹. »

À l'instar de ces changements, le législateur québécois a choisi d'élargir sa liste d'inscrits en ajoutant de nouveaux cas, et non pas en réformant les définitions de « présence physique » (établissement stable) et de « présence significative » (exploiter une entreprise) ». De par la définition de « fournisseur désigné » qui inclut strictement des fournisseurs qui n'exploitent pas d'entreprise au Québec, il paraît évident que le législateur souhaitait étendre l'obligation de perception à des fournisseurs non assujettis sans pour autant modifier l'état actuel du droit en réformant les notions d'établissement stable et d'exploitation d'entreprise, afin d'éviter qu'ils ne deviennent, justement, des assujettis. De plus, les plateformes numériques inscrites devront valider certaines informations auprès de leurs clients pour déterminer la résidence du consommateur¹⁷⁰. En parallèle avec les demandes péremptoires, ces informations pourront être demandées par Revenu Québec autant dans le cadre de la vérification du fournisseur non québécois que de sa clientèle¹⁷¹.

Somme toute, l'instauration des nouveaux fichiers d'inscrits pour les fournisseurs désignés canadiens et étrangers témoigne de l'adaptation du régime de taxe à la consommation aux nouveaux modèles d'affaires, ce qui peut sous-entendre que d'autres dispositions législatives devraient être adoptées. Le facteur jouant sur la clientèle québécoise pour établir le lien entre l'entreprise non résidente du Canada ou du Québec est une interprétation intéressante qui peut trouver application au critère de rattachement mentionné dans

¹⁶¹ Art. 477.2 « fournisseur désigné canadien » L.T.V.Q. : « signifie un fournisseur désigné qui est inscrit en vertu de l'article 240 de la *Loi sur la taxe d'accise* (Lois révisées du Canada (1985), chapitre E-15) ».

¹⁶² L. GODBOUT et M. ROBERT-ANGERS, précité, note 147, p. 16.

¹⁶³ Art. 477.6, al. 2 L.T.V.Q.

¹⁶⁴ Art. 477.2 « plateforme numérique désignée » L.T.V.Q. : « signifie une plateforme numérique de distribution de biens ou de services par l'entremise de laquelle une personne donnée permet à une autre personne qui est un fournisseur désigné d'effectuer au Québec la fourniture taxable d'un bien meuble incorporel ou d'un service à un acquéreur, pour autant que la personne donnée contrôle les éléments essentiels de la transaction entre le fournisseur désigné et l'acquéreur tels que la facturation, les modalités et conditions de la transaction et les modalités de livraison ».

¹⁶⁵ Art. 477.2 « fournisseur désigné » L.T.V.Q. : « signifie un fournisseur qui n'exploite pas d'entreprise au Québec, qui n'y a pas d'établissement stable et qui n'est pas inscrit en vertu de la section I du chapitre VIII ».

¹⁶⁶ Art. 477.2 « consommateur québécois désigné » L.T.V.Q. : « à l'égard d'une fourniture donnée, signifie l'acquéreur de la fourniture qui est une personne qui n'est pas inscrite en vertu de la section I du chapitre VIII et dont le lieu de résidence habituelle, déterminé conformément à l'article 477.3, est situé au Québec ».

¹⁶⁷ Simon BORDELEAU, « Le Québec arrive à l'ère numérique », (2018), vol. 23, n° 2 *Stratège* 26-29, p. 27.

¹⁶⁸ Voir la liste des 699 fournisseurs hors Québec et des exploitants d'une plateforme numérique désignée de distribution de biens ou de services qui sont inscrits au fichier de la TVQ (mise à jour : 12 octobre 2020), en ligne : <https://www.revenuquebec.ca/fr/entreprises/taxes/tpstvh-et-tvq/situations-particulieres-liees-a-la-tpstvh-et-a-la-tvq/fournisseurs-hors-quebec/liste-des-fournisseurs-hors-quebec-inscrits-au-fichier-de-la-tvq/>.

¹⁶⁹ M. RIZQY, précité, note 139, 561-566.

¹⁷⁰ Art. 477.3 L.T.V.Q.

¹⁷¹ QUÉBEC, ministère des Finances, précité, note 156, p. A.14.

l'arrêt *1068754 Alberta Ltd.*, en ce sens qu'un bassin suffisant de consommateurs québécois pourrait devenir un élément important justifiant l'envoi d'une demande péremptoire à un tiers non résident.

3.3 MONNAIE ÉLECTRONIQUE DÉCENTRALISÉE : NOUVELLES MESURES ENVISAGÉES

Les institutions financières sont une source d'information importante pour les administrations fiscales. En effet, Revenu Québec envoie fréquemment des demandes péremptoires aux banques pour obtenir des renseignements sur les opérations financières effectuées par un contribuable. Par exemple, Revenu Québec peut demander la copie des relevés bancaires, des relevés de carte de crédit ou les documents reliés à l'ouverture de comptes au nom du contribuable faisant l'objet d'une vérification. Ces données permettent notamment de valider la comptabilité d'une entreprise, de vérifier les entrées et sorties d'argent et d'identifier les liens pécuniaires entre des personnes. De cette manière, Revenu Québec s'assure de concilier le trajet de l'argent avec les prétentions fiscales de la société. Cette méthode s'applique normalement dans une optique selon laquelle un contribuable utilise seulement de la monnaie ayant cours légal, soit l'argent issu du modèle traditionnel réglementé par des autorités centralisées. Ainsi, tous les transferts monétaires dans un système d'échanges traditionnel sont gérés par l'intermédiaire des institutions financières, ce qui laisse une trace identifiable et enregistrée. Selon le Bureau du surintendant des institutions financières, il existe 368 institutions financières au Canada dont 86 banques (36 banques nationales, 18 banques étrangères et 32 succursales de banques étrangères)¹⁷². Plusieurs d'entre elles possèdent un établissement au Québec, auxquelles Revenu Québec peut légitimement envoyer une demande péremptoire selon les conditions citées plus haut.

La dématérialisation de la monnaie dite « traditionnelle » en monnaie virtuelle représente un obstacle important pour les administrations fiscales, notamment en ce qui concerne la traçabilité des revenus, en ce sens que le modèle classique du compte de banque associé à une institution financière ayant une présence physique dans un endroit précis est remplacé par une monnaie virtuelle dépourvue de rattachement à un établissement physique¹⁷³. Dans ces conditions, Revenu Québec ne peut pas obtenir les détails des opérations numériques en raison de l'impossibilité d'identifier le tiers en possession de ces données et corollairement à cause de l'absence d'adresse postale.

L'utilisation de la monnaie électronique décentralisée (Bitcoin, Monero, jeton Civic, Zcash, etc.) est un cas éloquent qui démontre que le concept de « présence physique » pour garantir la souveraineté fiscale d'un État est dépassé et engendre plutôt une perte d'emprise sur les revenus imposables et, par conséquent, sur les recettes fiscales de l'État. L'utilisation de la monnaie virtuelle ne représente pas seulement la dématérialisation des activités imposables, mais surtout celle des intermédiaires financiers qui, à vrai dire, disparaissent de l'échange pécuniaire. En effet, l'identité des utilisateurs et les détails sur leurs opérations demeurent anonymes :

« Cette fois, le problème ne se situe pas au niveau des paradis fiscaux qui abritent les banques, mais au niveau d'une économie numérique qui n'a ni identité, ni territoire, ni cadre réglementaire. Puisqu'il devient de plus en plus aride de dissimuler des revenus à l'étranger par l'entremise du système bancaire traditionnel, la solution offerte par les monnaies virtuelles devient clairement plus attrayante. Du moins, cette option trouvera très certainement preneur auprès des contribuables qui cherchent à esquiver leurs

¹⁷² CANADA, Bureau du surintendant des institutions financières, *Entités réglementées*, en ligne : <http://www.osfi-bsif.gc.ca/Fra/wt-ow/Pages/vwr-er.aspx?sAll=1> (consulté le 10 octobre 2020).

¹⁷³ Le présent texte ne traite pas de la possibilité d'envoyer la demande péremptoire à l'emplacement des serveurs et du minage.

obligations fiscales ou à recycler leurs recettes attribuables à des activités illicites¹⁷⁴. »
(Notre soulignement)

La Banque du Canada considère que la cryptomonnaie n'est pas une monnaie, étant donné qu'elle ne correspond pas aux trois critères essentiels qui définissent ce qu'est une « vraie » monnaie¹⁷⁵ :

« Selon la définition la plus couramment répandue, une monnaie doit satisfaire à trois critères. Ainsi, elle doit constituer :

1. un moyen d'échange généralement accepté;
2. une unité de compte permettant de comparer les prix de biens et de services au fil du temps et d'un détaillant à l'autre;
3. un instrument de réserve dont la valeur demeure stable dans le temps.

Ces critères nous permettent de constater que le bitcoin et les autres cryptomonnaies ne répondent pas tout à fait à la définition actuelle de la monnaie¹⁷⁶. »

De plus, la Banque du Canada réitère sa position en affirmant que les cryptomonnaies s'apparentent davantage à des crypto-actifs et que « ces produits ne remplissent pas adéquatement les fonctions de base de la monnaie. Au fil de leur évolution, ils pourraient toutefois interférer avec les principales fonctions de la Banque du Canada que sont la politique monétaire, la stabilité financière, les paiements et la monnaie »¹⁷⁷. Selon la *Loi sur la monnaie*¹⁷⁸, les pièces émises en vertu de la *Loi sur la Monnaie royale canadienne*¹⁷⁹ et les billets émis selon la *Loi sur la Banque du Canada*¹⁸⁰, soit le dollar canadien, sont la seule monnaie ayant cours légal au Canada, ce qui exclut la monnaie virtuelle puisqu'aucune de ces lois ne fait référence à une monnaie virtuelle. Enfin, la cryptomonnaie n'est pas une monnaie admissible ni de l'argent au sens des lois fiscales, mais un bien¹⁸¹. D'ailleurs, l'ARC considère la monnaie virtuelle comme un bien et donc que l'échange d'un bien contre un nombre de cryptomonnaies est une opération de troc¹⁸².

Le Centre d'analyse des opérations et déclarations financières du Canada (« CANAFE ») issu de la *Loi sur le recyclage des produits de la criminalité et le financement des activités terroristes*¹⁸³ a comme mission de « faciliter la détection, la prévention et la dissuasion en matière de blanchiment d'argent et de financement des

¹⁷⁴ Marwah RIZQY, « La face cachée de la monnaie virtuelle : meilleure invention au monde, mais qui en profite réellement? », (2015), vol. 35, n° 3 *Revue de planification fiscale et financière* 407-434, p. 423.

¹⁷⁵ Alexandre BOIVIN et Philippe VALENTINE, « Cryptomonnaies et fiscalité », dans *Congrès 2018*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2019, p. 27:1-46, aux pages 27:17-21.

¹⁷⁶ BANQUE DU CANADA, Documents d'information, *Les monnaies électroniques décentralisées (comme le bitcoin)*, avril 2014, p. 2, en ligne : <https://www.banqueducanada.ca/wpcontent/> (consulté le 16 décembre 2019).

¹⁷⁷ BANQUE DU CANADA, *Les « cryptos » déchiffrés*, 1^{er} octobre 2018, p. 2, en ligne : <https://www.banqueducanada.ca/2018/10/les-cryptos-dechiffres/>.

¹⁷⁸ L.R.C. (1985), ch. C-52, art. 3, 7 et 7.1.

¹⁷⁹ L.R.C. (1985), ch. R-9.

¹⁸⁰ L.R.C. (1985), ch. B-2.

¹⁸¹ Art. 123 « argent » L.T.A.; art. 1 « argent » L.T.V.Q.; art. 123 « bien » L.T.A.; art. 1 « bien » L.T.V.Q.; art. 248 « biens » L.I.R.; art. 1 « biens » L.I.; par. 261(1) « monnaie admissible » L.I.R.

¹⁸² AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 2013-051470117, « Bitcoins », 23 décembre 2013.

¹⁸³ L.C. 2000, ch. 17.

activités terroristes »¹⁸⁴. Cet organisme est donc déjà responsable de récolter et d'analyser les informations déclarées par les entités soumises à la *Loi sur le recyclage des produits de la criminalité et le financement des activités terroristes*, telles que les institutions financières et les entreprises de services monétaires (« ESM »). Selon les interprétations politiques du CANAFE, l'assujettissement des ESM à la *Loi sur le recyclage des produits de la criminalité et le financement des activités terroristes* exige que l'entité ait un « lien réel et substantiel avec le Canada »¹⁸⁵ :

« Les critères servant à déterminer si une personne ou une entité “exploite une entreprise de services monétaires au Canada” sont, notamment :

- si l'entreprise est constituée en personne morale au Canada;
- si l'entreprise a des mandataires au Canada;
- si l'entreprise a des adresses physiques au Canada;
- si l'entreprise possède un compte bancaire ou un serveur au Canada par l'entremise duquel elle exerce des activités d'ESM¹⁸⁶. »

Depuis 2014, le Parlement du Canada a modifié la *Loi sur le recyclage des produits de la criminalité et le financement des activités terroristes* pour élargir la définition d'ESM en y ajoutant les entités offrant des services de transferts de valeurs comme les plateformes de monnaie virtuelle ainsi que les entreprises étrangères de services monétaires¹⁸⁷. L'arrimage progressif des dispositifs législatifs à l'environnement numérique dénote un certain détachement du carcan rigide associant la chaîne transactionnelle à des éléments matériels. L'inclusion de personnes n'ayant pas de rattachement physique avec le Canada aux sous-alinéas 5h)(iv) et 5h.1)(iv) de la *Loi sur le recyclage des produits de la criminalité et le financement des activités terroristes* en est une illustration :

« 5. La présente partie s'applique aux personnes et entités suivantes :

h) les personnes et les entités qui ont un établissement au Canada et qui se livrent à la fourniture de l'un des services suivants :

[...]

(iv) le commerce de monnaie virtuelle,

(v) tout service prévu par règlement;

h.1) les personnes et les entités qui n'ont pas d'établissement au Canada et qui se livrent à la fourniture, à l'intention de personnes ou entités se trouvant au Canada, de l'un des services ci-après et qui les fournissent à leurs clients se trouvant au Canada :

¹⁸⁴ CANADA, Centre d'analyse des opérations et déclarations financières du Canada, en ligne : <https://www.fintrac-canafe.gc.ca/fintrac-canafe/1-fra> (consulté le 29 juillet 2020).

¹⁸⁵ Ana BADOUR et Nancy J. CARROLL, *Être ou ne pas être une ESM : Analyse des directives d'interprétation de CANAFE sur les entreprises de services monétaires*, 29 mai 2019, KPMG/McCarthy Tétrault, p. 6, en ligne : <https://www.mccarthy.ca/fr/references/articles/etre-ou-ne-pas-etre-un-esm-analyse-des-directives-dinterpretation-de-canafe-sur-les-entreprises-de-services-monetaires>.

¹⁸⁶ CANADA, Centre d'analyse des opérations et déclarations financières du Canada, Interprétations de politiques de CANAFE, Entreprises de services monétaires, « Exigences relatives à l'inscription des entreprises de services monétaires (ESM) au Canada », en ligne : <https://www.fintrac-canafe.gc.ca/guidance-directives/overview-aperçu/FINS/2-fra?s=12> (consulté le 29 juillet 2020).

¹⁸⁷ *Loi n° 1 sur le plan d'action économique de 2014*, L.C. 2014, ch. 20; *Loi n° 1 d'exécution du budget de 2017*, L.C. 2017, ch. 20 et *Règlement sur le recyclage des produits de la criminalité et le financement des activités terroristes*, DORS/2002-184 (Gaz. Can. II).

[...]

(iv) le commerce de monnaie virtuelle, [...] ¹⁸⁸ » (Notre soulignement)

Ces dispositions sont entrées en vigueur le 1^{er} juin 2020¹⁸⁹. Par ailleurs, à partir du 1^{er} juin 2021, les entreprises de services de monnaie virtuelle seront soumises à plusieurs obligations dont :

« [...] la vérification de l'identité de toute personne demandant l'échange d'un montant de 1 000 \$ ou plus dans le cadre d'une opération de change virtuelle et le maintien de registres portant sur les opérations importantes en monnaie virtuelle dans le cadre desquelles la personne reçoit 10 000 \$ ou plus en monnaie virtuelle¹⁹⁰. » (Notre soulignement)

L'objectif de la *Loi sur le recyclage des produits de la criminalité et le financement des activités terroristes* est d'assurer une surveillance adéquate des opérations internationales; en conséquence, l'assujettissement de l'industrie de la monnaie virtuelle est un ajout législatif positif qui aura comme avantage d'élargir les pouvoirs du CANAFE et d'offrir un portrait plus réaliste de ce système d'échange numérique. Bien que les règles du CANAFE ne visent pas les utilisateurs de la cryptomonnaie, les ESM auront vraisemblablement en leur possession les données sur les opérations réalisées par des contribuables québécois et seront dès lors en possession d'informations pertinentes pour une vérification fiscale. Dans ce cas, ils pourront être considérés comme des tiers en vertu de l'article 39 L.A.F. s'ils fournissent des services au Québec qui s'apparentent au commerce d'une monnaie virtuelle. En dépit de l'absence d'intermédiaire, la *Loi sur le recyclage des produits de la criminalité et le financement des activités terroristes* fait fi du concept d'établissement pour assujettir les entités qui offrent des services de monnaie virtuelle au Canada. En parallèle avec les demandes péremptoires, le rattachement exigé dans l'affaire *1068754 Alberta Ltd.* supposait que le tiers fasse des « affaires » ou ait des « activités » au Québec pour justifier l'envoi d'une telle demande en dehors du territoire du Québec. En comparant avec le critère d'assujettissement du sous-alinéa 5h.1)(iv) de la *Loi sur le recyclage des produits de la criminalité et le financement des activités terroristes*, Revenu Québec pourrait envisager que le commerçant de monnaie virtuelle soit un tiers détenant des informations pertinentes à la vérification sérieuse d'un contribuable

¹⁸⁸ *Loi portant exécution de certaines dispositions du budget déposé au Parlement le 11 février 2014 et mettant en œuvre d'autres mesures*, L.C. 2014, ch. 20, par. 256(2) remplaçant l'alinéa 5h) de la *Loi sur le recyclage des produits de la criminalité et le financement des activités terroristes* : voir en particulier les sous-alinéas 5h)(iv) et 5h.1)(iv). Le paragraphe 298(3) précise que ces dispositions entreront en vigueur à la date fixée par décret. Le décret TR/2019-43 (Gaz. Can. II, vol. 153, n° 14) fixe au 1^{er} juin 2020 la date d'entrée en vigueur du paragraphe 256(2).

¹⁸⁹ *Décret fixant l'entrée en vigueur de certaines dispositions de (1) la Loi n° 1 sur le plan d'action économique de 2014 au 1^{er} juin 2020; (2) la Loi n° 1 d'exécution du budget de 2017 au 1^{er} juin 2021*, TR/2019-43 (Gaz. Can. II, vol. 153, n° 14). Voir aussi l'extrait suivant de la rubrique « Mise en œuvre, conformité et application, et normes de service » du *Résumé de l'étude d'impact de la réglementation*, publié avec le *Règlement modifiant le Règlement modifiant certains règlements pris en vertu de la Loi sur le recyclage des produits de la criminalité et le financement des activités terroristes* (2019), DORS 2020-112 (Gaz. Can. II), en ligne : <http://www.gazette.gc.ca/rp-pr/p2/2020/2020-06-10/html/sor-dors112-fra.html> :

« [...] Les modifications législatives de 2014 pour les courtiers en monnaie virtuelle entreront en vigueur le 1^{er} juin 2020, ce qui exigera des courtiers en monnaie virtuelle qu'ils s'enregistrent à titre d'ESM [entreprises de services monétaires] et qu'ils se conforment à d'autres obligations législatives, telles que la déclaration des opérations suspectes et la mise en œuvre d'un programme de conformité. Les autres obligations des courtiers en MV [monnaie virtuelle] entreront en vigueur le 1^{er} juin 2021. »

¹⁹⁰ A. BADOUR et N. J. CARROLL, précité, note 185, p. 11, note 16. Voir également cet extrait de la rubrique « Contexte – GAFI et directives sur les actifs virtuels » tiré du *Résumé de l'étude d'impact de la réglementation*, précité, note 189 :

« [...] De plus, toute entité déclarante de n'importe quel secteur qui reçoit 10 000 \$ ou plus en MV [monnaie virtuelle] (par exemple des dépôts ou toute forme de paiement) se verrait imposer les obligations de tenue de documents, d'identification et de déclaration. Ces obligations entreront en vigueur en juin 2021. »

susceptible d'être imposé au Québec. En effet, l'ESM a l'obligation de fournir des informations permettant de l'identifier, telle son adresse postale ou celle de la personne-ressource¹⁹¹. Enfin, la démonstration que le tiers exploitant une entreprise de monnaie virtuelle ou une banque virtuelle effectue des activités au Québec passe par la preuve que cette entité fait affaire avec des consommateurs situés au Québec sans le besoin de prouver l'existence d'un établissement localisé au Québec. De même, le CANAFE disposera, en 2021, d'un registre de données bonifié probablement fort intéressant pour les autorités fiscales; la négociation de futures ententes est à prévoir afin de permettre l'échange d'informations.

En interprétant l'expression « faire affaire » ou « exercer une activité » au Québec dans le contexte d'affaires actuel, le pouvoir de contraindre un tiers non résident sans établissement au Québec pourra être défendu en se fondant notamment sur les raisons qui ont mené aux changements législatifs apportés à la *Loi sur le recyclage des produits de la criminalité et le financement des activités terroristes* et à la taxe à la consommation du Québec. Néanmoins, l'absence d'adresse postale au Canada pose un problème en pratique, car Revenu Québec a besoin d'une adresse physique pour acheminer la demande péremptoire.

¹⁹¹ CANADA, Centre d'analyse des opérations et déclarations financières du Canada, en ligne : <https://www.fintrac-canafe.gc.ca/msb-esm/register-inscrire/reg-ins-fra> (consulté le 29 juillet 2020).

CONCLUSION

L'arrêt *1068754 Alberta Ltd.* de la Cour suprême du Canada a permis de confirmer que l'adresse du destinataire et les dispositions encadrant le mode de communication d'une demande péremptoire de renseignements n'invalident pas cette demande. Le fait qu'une telle demande contraint un tiers dont l'adresse postale n'est pas au Québec n'est pas un motif qui justifierait de la rendre *ultra vires*, si ce tiers a des activités au Québec. Ainsi, Revenu Québec n'enfreint nullement son champ de compétence quand la demande péremptoire traverse les frontières du Québec. La validité d'une demande péremptoire envoyée au tiers non résident sans établissement au Québec dépend de l'existence d'un lien d'affaires suffisant entre le tiers non résident et le Québec.

L'évolution croissante de l'industrie du Net n'est pas en adéquation avec les moyens actuels dont disposent les administrations fiscales pour maintenir l'intégrité de leur régime d'imposition. Le paradigme faisant rimer assujettissement à l'impôt et territoire ne sonne plus comme étant garant d'une fiscalité équitable. L'assujettissement des sociétés qui exploitent une entreprise au Québec, tout comme le concept d'activité au Québec, ne doivent plus être imbriqués dans des principes de rattachement terrestre, puisque cette logique ne répond pas à l'économie numérique. La preuve d'une clientèle québécoise importante ou d'un marché notable au Québec peut constituer des facteurs pertinents dans l'analyse du critère de rattachement (« faire affaire au Québec » ou « exercer une activité au Québec ») requis pour la demande péremptoire. Ces exemples démontrent une certaine modernisation du système fiscal et un retrait graduel de l'œillère territorialiste.

Bref, la souveraineté fiscale du Québec repose sur sa capacité à garantir l'intégrité de son assiette fiscale et à assurer l'efficacité de son système de perception¹⁹². Bien que la demande péremptoire soit un outil de vérification essentiel, le Québec doit avoir accès à d'autres sources d'informations. Pour lutter contre l'évasion fiscale, le Québec a signé des ententes d'échange d'informations avec l'ARC, car la province dépend du fédéral pour obtenir des informations de l'étranger, n'étant pas en principe un État souverain ayant le pouvoir de signer des traités fiscaux internationaux¹⁹³. Pour avoir accès à ces renseignements, la convention fiscale doit prévoir un partage des informations avec le Québec ou sinon « l'ARC, par voie administrative, [doit] obtenir l'autorisation des États étrangers afin de communiquer des renseignements à Revenu Québec »¹⁹⁴. Il est donc crucial pour Revenu Québec d'affirmer son autonomie auprès des autres organisations publiques en concluant des ententes efficaces d'échange d'informations¹⁹⁵.

¹⁹² Marie-Pierre ALLARD, « L'évitement et l'évasion en fiscalité internationale, vus du Canada : le rattachement du bénéfice au territoire est-il toujours pertinent? », (2019), vol. 39, n° 2 *Revue de planification fiscale et financière* 155-172.

¹⁹³ Il existe un seul accord international bilatéral auquel le Québec est partie prenante et qui lui permet d'échanger des renseignements avec un pays étranger : *Entente fiscale entre la France et le Québec en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune*, 1^{er} septembre 1987, modifiée par l'Avenant signé le 3 septembre 2002, art. 25; *Entente concernant l'échange de renseignements en matière d'impôts et autres droits entre l'Agence du revenu du Canada et le ministre du Revenu du Québec*, n° 2009-106, signée le 21 décembre 2009 (non publiée sur le Web; copie disponible au Secrétariat du Québec aux relations canadiennes); Agathe SIMARD, « La lutte contre les planifications fiscales agressives au Québec », (2014), vol. 34, n° 2 *Revue de planification fiscale et financière* 291-304.

¹⁹⁴ Sébastien BRAULT, Lyne LATULIPPE, Julie ST-CERNY GOSSELIN et Marie-Thérèse DUGAS, « Le Québec et l'accès aux renseignements internationaux : entre protection des renseignements et échanges autorisés », (2018), vol. 38, n° 3 *Revue de planification fiscale et financière* 505-540.

¹⁹⁵ QUÉBEC, ministère des Finances, *Simplification de la fiscalité*, Québec, Publications du Québec, 2004, p. 28-29.

ANNEXE A

Loi sur les assureurs, RLRQ, c. A-32.1 :

« 21. Sauf disposition contraire de la présente loi, l'autorisation de l'Autorité est nécessaire à l'exercice, au Québec, de l'activité d'assureur dès lors qu'elle constitue l'exploitation d'une entreprise, et ce, sans égard aux autres activités que peut exercer l'exploitant.

L'exercice de l'activité d'assureur par chacune des personnes formant une union réciproque est réputé constituer l'exploitation d'une entreprise.

22. En matière de contrats d'assurance terrestre, un assureur exerce son activité au Québec s'il souscrit un contrat régi par la loi du Québec

23. Seuls peuvent obtenir l'autorisation de l'Autorité les assureurs du Québec et les personnes morales constituées en vertu de la loi d'une autre autorité législative que le Québec qui ont la capacité d'exercer l'activité d'assureur, lorsqu'ils disposent de capitaux d'au moins 5 000 000 \$.

L'Autorité peut toutefois octroyer son autorisation à un organisme d'autoréglementation bien qu'il ne dispose pas d'un tel capital. Il en est de même d'une union réciproque, bien qu'elle ne soit pas une personne morale et bien qu'elle ne dispose pas d'un tel capital. »

Loi sur les instruments dérivés, RLRQ, c. I-14.01 :

« 12. Une entité réglementée ne peut exercer une activité en dérivés au Québec que si elle est reconnue à titre de bourse, de marché organisé, de chambre de compensation, de système de règlement, d'agence de traitement de l'information, de référentiel central, de fournisseur de services d'appariement ou d'organisme d'autoréglementation par l'Autorité.

Un fournisseur de services de réglementation ne peut exercer ses activités au Québec que s'il est reconnu par l'Autorité, aux conditions qu'elle détermine.

[...]

175. L'Autorité peut, par règlement :

[...]

15° déterminer les conditions selon lesquelles une personne qui réside à l'extérieur du Québec peut demander son inscription; »

Loi concernant la taxe sur les télécommunications, RLRQ, c. T-4 :

« 2. 1. Toute personne qui exploite un service de télécommunications au Québec doit détenir un certificat d'enregistrement en vigueur.

[...]

6. Le ministre peut exiger comme condition de l'enregistrement de celui qui n'a ni résidence, ni place d'affaires au Québec, un cautionnement dont il fixe le montant. »