Chaire en fiscalité et en finances publiques

LES PÉNALITÉS APPLICABLES AUX INTERMÉDIAIRES FISCAUX DANS LA LÉGISLATION FISCALE AU CANADA ET AU QUÉBEC

Cahier de recherche 2026/06

NICOLAS PROULX
CHRISTINE ALLY
LYNE LATULIPPE

AVRIL 2026

UDS Université de Sherbrooke

REMERCIEMENTS

La Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke tient à remercier de son appui renouvelé le ministère des Finances du Québec et désire lui exprimer sa reconnaissance pour le financement dont elle bénéficie afin de poursuivre ses activités de recherche.

MISSION DE LA CHAIRE DE RECHERCHE EN FISCALITÉ ET EN FINANCES PUBLIQUES

La Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques (CFFP) a débuté ses activités en 2003. Sa mission est à la fois de développer la recherche multidisciplinaire et de diffuser des connaissances sur les enjeux socio-économiques relatifs à la politique fiscale et aux finances publiques.

Pour plus de détails sur la CFFP, visitez son site Internet à l'adresse :
http://cffp.recherche.usherbrooke.ca.

Nicolas Proulx est professeur au département de sciences comptables de l'Université du Québec à Montréal.

Christine Ally, M. Fisc.

Lyne Latulippe, est professeure titulaire à l'Université de Sherbrooke et chercheure principale à la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques.

Les auteurs collaborent aux travaux de la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, qu'ils remercient pour l'appui financier 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, boul. de l'Université
Sherbrooke (Québec) J1K 2R1
Courriel : cffp.eg@USherbrooke.ca

Par entente entre l'Association de planification fiscale et financière (APFF) et la Chaire en fiscalité et finances publiques de l'Université de Sherbrooke (CFFP), le présent texte est publié à la fois dans la *Revue de planification fiscale et financière* de l'APFF et comme cahier de recherche dans les documents de la Chaire.

Pour citer ce texte :

Nicolas PROULX, Christine ALLY et Lyne LATULIPPE (2026), « Les pénalités applicables aux intermédiaires fiscaux dans la législation fiscale au Canada et au Québec », *Cahier de recherche* no 2026-06, Université de Sherbrooke, Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, 36 p.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION 1

1. LES PROFESSIONNELS ET LES SERVICES EN FISCALITÉ 2

1.1. Rôles et influences des professionnels en fiscalité 2

1.2. Définitions et appellations 4

2. PÉNALITÉS APPLICABLES AUX PROFESSIONNELS EN FISCALITÉ 8

2.1. Pénalités visant les promoteurs d'abris fiscaux 8

2.2. Information trompeuse en matière fiscale – Pénalités administratives imposées aux tiers 12

2.3. Pénalité liée aux donataires reconnus 20

2.4. Pénalités liées au formulaire de RS & DE 22

2.5. Pénalités liées à la production électronique 23

2.6. Article 160.01 L.I.R. – Pénalité pour planification d'évitement en vertu de l'article 160 L.I.R. 24

2.7. Pénalités liées aux obligations de divulgation 27

CONCLUSION 36

INTRODUCTION

Dans un système d'autocotisation, des pénalités sont mises en place afin d'inciter la conformité fiscale. Ainsi, pour assurer l'application des lois fiscales[1], le Québec et le Canada font traditionnellement appel à diverses pénalités applicables aux contribuables. Celles-ci visent à compléter et à renforcer les mécanismes de vérification et de recouvrement fiscaux.

Les régimes de pénalités du Québec et du Canada ont évolué selon les préoccupations des gouvernements et des administrations fiscales en matière de conformité et de pratiques fiscales abusives. S'il est normal d'accorder habituellement une grande attention aux pénalités applicables aux contribuables, le rôle privilégié et accru de professionnels (avocats, notaires et comptables agréés) et d'autres conseillers dans le domaine fiscal auprès des contribuables et des administrations fiscales, rend pertinent le fait de s'intéresser à la question des pénalités applicables aux intermédiaires fiscaux. De plus, l'influence que ces professionnels et autres conseillers exercent sur la manière dont les contribuables respectent la législation fiscale contribue à façonner la conformité fiscale.

Pour cette raison, des pénalités visant directement les praticiens de la fiscalité ont été intégrées dans la législation fiscale. Le législateur a tenté, au travers des années, de réguler les actions des professionnels de la fiscalité et de décourager les comportements jugés inappropriés. Cette évolution peut être comprise à l'intérieur d'un mouvement plus large visant à responsabiliser les différents acteurs du système fiscal, de même qu'à renforcer l'efficacité des mesures dissuasives en fiscalité.

Dans cet ordre d'idées, le présent texte a pour but de dresser la liste des pénalités administratives prévues dans la législation fiscale en matière d'impôt sur le revenu au Canada et au Québec, auxquelles les professionnels et autres conseillers fiscaux sont susceptibles d'être exposés dans le cadre de leur pratique. L'objectif n'est pas de faire une analyse exhaustive de ces pénalités, mais de brosser un tableau général et comparatif de leur portée et des grandes lignes de celles-ci.

Nous nous pencherons, dans un premier temps, sur les professionnels et les services en fiscalité afin de comprendre le contexte menant à l'implantation de pénalités pour ceux-ci. Dans un deuxième temps, nous étudierons plus en profondeur les pénalités applicables aux professionnels en fiscalité.

[1] *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (5e suppl.) (L.I.R.); *Loi sur les impôts*, RLRQ, c. I-3 (L.I.).

1. LES PROFESSIONNELS ET LES SERVICES EN FISCALITÉ

Les pénalités applicables aux professionnels de la pratique fiscale ne peuvent être bien comprises sans un tour d'horizon préalable de la place de ces acteurs dans l'écosystème fiscal, de même qu'au travers d'un important survol de la terminologie pertinente. Nous verrons, en premier lieu, les rôles et l'influence des professionnels en fiscalité, puis les définitions et appellations législatives qui renvoient à ceux-ci.

1.1. Rôles et influences des professionnels en fiscalité

Les professionnels de la comptabilité, du droit et d'autres domaines connexes jouent un rôle essentiel dans le fonctionnement du régime fiscal au Canada et au Québec comme ailleurs. En aidant les contribuables à remplir leurs obligations fiscales dans un système d'autocotisation, leur expertise est souvent indispensable pour garantir une application adéquate des règles fiscales. Les conseillers contribuent aussi activement à l'évolution du système fiscal, en participant au débat public à titre de contributeurs externes, mais aussi plus concrètement à l'élaboration des mesures fiscales[2]. Le recours aux services des professionnels est essentiel dans un contexte où les lois fiscales et les modèles d'affaires se complexifient.

L'implication des professionnels en fiscalité varie et leurs services prennent différentes formes, telles que la conformité fiscale, l'optimisation fiscale, la planification financière, les conseils stratégiques aux entreprises et la gestion des litiges fiscaux. Les contribuables peuvent avoir recours aux services de professionnels, d'experts ou de promoteurs qui ne détiennent pas toujours une expertise spécifique en fiscalité, mais dont les conseils ont une incidence fiscale[3]. Cela étant, l'instauration de certaines balises qui permettent, à tout le moins, d'encadrer les comportements au sein de cette pratique très diversifiée se justifie.

Le traitement fiscal approprié est incertain dans le cas de nombreuses situations fiscales. Différentes interprétations législatives d'une situation particulière peuvent conduire à des résultats complètement divergents ou inattendus. Les contribuables ont recours aux conseils de spécialistes pour se conformer à des règles complexes, mais aussi afin de s'assurer de ne pas payer plus d'impôt que ce que la loi exige[4]. Certaines planifications élaborées par les spécialistes se fondent sur des interprétations favorables de règles complexes ou encore exploitent des zones grises[5] :

- Les conseillers fiscaux jouent un rôle crucial dans tous les systèmes fiscaux en aidant leurs clients à comprendre leurs obligations fiscales et à les respecter.
- Le comportement des conseillers fiscaux est déterminé par un ensemble de facteurs, le principal étant la responsabilité envers leurs clients.
- Le comportement des grandes entreprises est déterminé par la gestion des coûts fiscaux.

---

2 Gabe HAYOS et Joseph PETRIE, « The role and contribution of accounting and legal professionals in the canadian income tax system », dans *Income Tax at 100 Years*, éd. Jinyan LI, J. Scott WILKIE et Larry G. CHAPMAN, Fondation canadienne de fiscalité, 2017, p. 3 et suiv.

3 Comme il sera indiqué plus loin, bien que l'analyse soit faite sous l'angle des professionnels en fiscalité, les dispositions analysées s'appliquent parfois à une catégorie de professionnels plus large que ceux qui sont spécialisés en fiscalité.

4 *Inland Revenue Commissioners v. Duke of Westminster*, [1935] UKHL 4.

5 Erich KIRCHLER, *The economic psychology of tax behaviour*, Cambridge, Cambridge University Press, 2007, p. 10.

- La gestion des risques fiscaux a acquis une importance tout aussi fondamentale – il s'agit d'acquérir en amont une certitude en matière fiscale[6].

Les recherches soutiennent depuis longtemps que les conseillers exercent une influence sur les activités et le comportement des contribuables au sein de l'environnement fiscal[7]. Alors que les experts en fiscalité suivent généralement les règles fiscales claires, la recherche démontre qu'ils ont tendance à exploiter les incertitudes en faveur de leurs clients[8]. La nature de l'influence, les conditions qui la favorisent et les conséquences de celle-ci varient cependant selon les caractéristiques du client lui-même[9], selon la relation avec celui-ci[10], ainsi que selon l'environnement professionnel de l'expert[11].

Quoi qu'il en soit, il est possible de conclure au rôle privilégié qu'entretiennent les conseillers fiscaux avec leurs clients, de même qu'à l'influence potentielle que ceux-ci sont en mesure d'exercer sur les contribuables et l'application du régime fiscal. Dans les faits, la dynamique entre les conseillers, les clients, la gestion de risques et des coûts, incluant le coût fiscal, peut favoriser la planification fiscale agressive. Certains conseillers créent et font la promotion de pratiques de planification fiscale agressives que les instances nationales et internationales tentent résolument d'encadrer[12].

Il semble donc judicieux de baliser la pratique pour éviter certaines dérives. L'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) exposait en 2008 les préoccupations répandues dans plusieurs pays concernant le rôle des intermédiaires fiscaux dans la promotion de « dispositifs inacceptables de minimisation de l'impôt »[13]. Parmi les recommandations, il était

---

6 OCDE, *Étude du rôle des intermédiaires fiscaux*, 2008, chapitre 3, p. 14, en ligne : https://www.etudes-fiscales-internationales.com/media/01/01/3715827936.pdf.

7 Voir, par exemple, Ramy ELITZUR et Varda YAARI, « Tax Advisors and Tax Aggressiveness: A Bargaining Model », (2024), vol. 39, nº 1 *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 160-180, p. 161; Steven E. KAPLAN, Philip M. J. RECKERS, Stephen G. WEST et James C. BOYD, « An examination of tax reporting recommendations of professional tax preparers », (1988), vol. 9, nº 4 *Journal of Economic Psychology* 427-443; voir également Cynthia BLANTHORNE, Hughlene A. BURTON et Dann FISHER, « The Aggressiveness of Tax Professional Reporting: Examining the Influence of Moral Reasoning », dans *Advances in Accounting Behavioral Research*, 16, Emerald Group Publishing Limited, 2013.

8 Brian C. SPILKER, Ronald G. WORSHAM JR. et Douglas F. PRAWITT, « Tax Professionals' Interpretations of Ambiguity in Compliance and Planning Decision Contexts », (1999), vol. 21, nº 2 *Journal of the American Taxation Association* 75-89, p. 88; Leslie BOOK, « Study of the Role of Preparers in Relation to Taxpayer Compliance with Internal Revenue Laws », *Working Paper Series*, Villanova University Charles Widger School of Law, 2008, p. 5; Steven KLEPPER, Mark MAZUR et Daniel NAGIN, « Expert Intermediaries and Legal Compliance: The Case of Tax Preparers », (1991), vol. 34, nº 1 *The Journal of Law and Economics* 205-229, p. 210, 228 et 229; Jane FRECKNALL-HUGHES, Peter MOIZER, Elaine DOYLE et Barbara SUMMERS, « An Examination of Ethical Influences on the Work of Tax Practitioners », (2017), vol. 146, nº 4 *J Bus Ethics* 729-745.

9 Donna D. BOBEK, Amy M. HAGEMAN et Richard C. HATFIELD, « The Role of Client Advocacy in the Development of Tax Professionals' Advice », (2010), vol. 32, nº 1 *Journal of the American Taxation Association* 25-51.

10 Lin Mei TAN, « Understanding the tax practitioner-client relationship: Using a role theory framework », *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, (2014), 164, 242-247.

11 Ruth LYNCH et Orla MCCULLAGH, « Risk attitudes of tax practitioners and firm influence », (2024), vol. 32, nº 7 *Meditari Accountancy Research* 65-87, p. 66, 67 et 81; Elea WURTH et Valerie BRAITHWAITE, *Tax Practitioners and Tax Avoidance: Gaming through Authorities, Cultures and Markets*, SSRN Scholarly Paper, Rochester, Social Science Research Network, 2016.

12 Cette situation a été soulevée lors d'une réunion tenue à Séoul en septembre 2006, où des représentants des administrations fiscales ont fait part, à l'unanimité, de leurs préoccupations à cet égard. La situation a été soulignée à nouveau dans l'étude de 2008 de l'OCDE, précité, note 6, p. 19.

13 OCDE, précité, note 6, p. 11 et 59. Cette étude de l'OCDE a été entreprise à la suite de la réunion du Forum pour l'administration de l'impôt qui s'est tenue à Séoul en septembre 2006. Lors de celle-ci, des préoccupations concernant

suggéré que les pays s'inspirent des meilleures pratiques pour gérer les risques liés aux intermédiaires fiscaux[14]. Ces méthodes comprenaient l'immatriculation et la réglementation, la communication préalable de renseignements, les accords de discipline fiscale, sans oublier les pénalités et autres sanctions[15].

Ces points ont été légitimement soulevés dans le contexte canadien dans le cadre d'une vaste étude sur les planifications fiscales audacieuses : « Afin de relever le défi que posent les planifications fiscales audacieuses, l'administration fiscale doit adopter un ensemble d'outils applicables à chacune des parties impliquées dans la mise en place de planifications fiscales audacieuses »[16].

La législation fiscale comprend un éventail de dispositions administratives et pénales prévoyant des conséquences en cas de non-conformité d'un contribuable. Ces dispositions sont nécessaires pour décourager les mauvais comportements. Considérant le rôle accru des professionnels en matière de compréhension, d'interprétation et d'application des règles fiscales ces dernières années, que ce soit dans le cadre des activités de conformité ou de planification fiscale, les gouvernements ont intensifié l'adoption de dispositions qui visent à pénaliser certains comportements des professionnels.

Au fil des ans, des pénalités pour les conseillers fiscaux et autres types de professionnels pouvant agir comme intermédiaires ont été intégrées au sein de la législation fiscale au Canada et au Québec. Ces dispositions visent les professionnels en fiscalité, toutefois les appellations varient.

1.2. Définitions et appellations

1.2.1. Généralités

Comme les professionnels en fiscalité ne sont pas régis par un ordre professionnel en particulier et qu'ils n'ont pas d'actes réservés au Canada ou au Québec, les expressions « conseiller », « conseiller fiscal » et autres appellations similaires ne font pas référence à un groupe défini de personnes. Ces expressions doivent être interprétées au regard du contexte dans lequel elles sont utilisées. La documentation analysant le rôle des conseillers fiscaux regroupe généralement dans cette catégorie plusieurs types d'experts dont certains sont membres d'un ordre professionnel. Une étude sur l'exercice de la fiscalité au Canada aura identifié les nombreux termes employés par les praticiens en fiscalité pour désigner leur profession. On parlera de : comptable, comptable fiscaliste, notaire,

le rôle des intermédiaires fiscaux dans la promotion de « dispositifs inacceptables de minimisation de l'impôt » ont été recensées. Les deux motifs principaux d'inquiétude ont été identifiés : 1) planification impliquant une situation fiscale tenable, mais entraînant des conséquences involontaires et inattendues en matière de recettes fiscales; 2) le contribuable se place dans une situation fiscale favorable sans divulguer les incertitudes qui existent quant à la légalité de certains points importants de la déclaration fiscale.

14 OCDE, précité, note 6, p. 22 et 23.

15 *Id.*, p. 20.

16 Gilles R. LARIN, Robert DUONG et Lyne LATULIPPE, *Planifications fiscales audacieuses et risques inhérents : Le Canada aurait-il avantage à profiter d'outils mis au point chez certains partenaires commerciaux? Le contexte canadien*, 2006, Document de travail, Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, 2006/01.

avocat, avocat fiscaliste, associé fiscaliste, spécialiste ou expert en fiscalité, praticien en fiscalité, professionnel en fiscalité, conseiller fiscal, planificateur fiscal[17].

L'OCDE s'intéresse quant à elle aux acteurs agissant à titre d'« intermédiaires fiscaux ». Généralement, ceux-ci incluent les conseillers fiscaux, d'une part, et les banques et autres institutions financières, d'autre part[18]. L'OCDE définit les conseillers fiscaux comme étant « les cabinets comptables ou juridiques et autres entreprises de conseil fiscal [...]. [Ils] désigne[nt] également les fiscalistes employés au sein de ces entreprises ou des départements fiscaux d'autres sociétés »[19].

Les banques et certaines autres institutions financières y sont mentionnées comme intermédiaires fiscaux puisqu'elles « élaborent des outils financiers d'optimisation fiscale et d'autres montages, notamment ceux constituant des outils de planification fiscale agressive aux yeux du fisc, en font la promotion et en facilitent l'utilisation »[20].

Une étude de l'OCDE de 2021 précise ceci :

> « De manière générale, les professionnels qui facilitent les infractions à caractère fiscal et d'autres infractions financières sont des intermédiaires dotés de connaissances spécialisées qui remplissent une fonction précise en vue d'aider des tiers à commettre des délits fiscaux (et éventuellement d'autres délits financiers). Il s'agira par exemple de fiscalistes, d'avocats et conseillers juridiques, de comptables, de conseillers financiers, d'établissements bancaires et financiers, d'agents spécialisés dans la constitution de sociétés, d'agents agréés, de notaires, de fiduciaires économiques, de prestataires de services aux entreprises et aux fiducies, et d'autres promoteurs de mécanismes de fraude fiscale[21]. »

En conséquence, les appellations dans le domaine sont aussi larges que nombreuses. Elles varient également dans la législation selon les activités visées. Des professionnels sont parfois ciblés spécifiquement, mais ils peuvent aussi être visés par des mesures d'application plus générale, comme celles s'appliquant à toute personne.

1.2.2. Appellations dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* et dans la *Loi sur les impôts* du Québec

Comme le terme « professionnel en fiscalité » ne fait pas référence à un groupe particulier d'experts et qu'il est pertinent d'encadrer les actions des intermédiaires fiscaux plus largement, les législations fiscales fédérale et québécoise utilisent certains termes qu'elles définissent aux fins des

17 Till-Arne HAHN, *The practice of Tax in Canada: Understanding the Community, the Work and Structural Initiatives of an Emergent Profession*, Thèse, Kingston, Queen's University, 2021, p. 47 et suiv.

18 OCDE, précité, note 6, p. 15.

19 *Id.*, p. 94.

20 *Id.*, p. 15.

21 OCDE, *En finir avec les montages financiers abusifs : Réprimer les intermédiaires qui favorisent les délits fiscaux et la criminalité en col blanc*, 2021, p. 10, en ligne : https://www.oecd.org/content/dam/oecd/fr/publications/reports/2021/02/ending-the-shell-game_79ff90e4/a7e1252b-fr.pdf.

mesures mises en place. Il peut être question de conseiller, de préparateur, de promoteur ou encore d'un tiers, les définitions s'articulant surtout autour des actions entreprises.

Conseillers

La *Loi de l'impôt sur le revenu* précise que certaines obligations s'appliquent à des conseillers. Elle définit alors le terme en l'adaptant au contexte. Par exemple, au paragraphe 237.3(1) L.I.R., un conseiller est une « [p]ersonne qui fournit, directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit relativement à une opération à signaler toute forme d'assistance ou de conseil concernant la création, l'élaboration, la planification, l'organisation ou la mise en œuvre de l'opération à signaler à une autre personne, y compris celle qui conclut l'opération à signaler au profit d'un tiers ».

Au Québec, un conseiller « à l'égard d'une opération signifie une personne ou une société de personnes qui fournit de l'aide, de l'assistance ou des conseils relativement à la conception ou à la mise en œuvre de l'opération, ou qui la commercialise ou en fait la promotion »[22].

Ces définitions sont plutôt larges et basées davantage sur les actions et les services fournis que sur un titre ou une fonction particulière. Elles s'appliquent en outre aux « personnes » qui peuvent être des personnes physiques ou morales. Elles peuvent inclure aussi les sociétés de personnes.

Préparateurs et spécialistes en déclarations

Certaines pénalités sont prévues pour régir des comportements dans le cadre du travail plus technique de production de déclarations, et le terme « préparateur » ou « spécialiste en déclarations » est alors utilisé. Le terme « préparateur » est défini au paragraphe 162(5.3) L.I.R. aux fins des paragraphes 162(5.1), 162(5.2) et 162(5.3) L.I.R. : « personne ou société de personnes qui, pour une contrepartie, s'engage à établir un formulaire de RS & DE ou à aider à l'établissement d'un tel formulaire, à l'exclusion d'un employé qui établit le formulaire, ou qui aide à son établissement, dans le cadre de l'exercice des fonctions de son emploi ».

L'expression « spécialiste en déclarations » est utilisée à l'article 150.1 L.I.R. et au paragraphe 162(7.3) L.I.R. Elle s'entend, pour une année civile, « de la personne ou de la société de personnes qui, au cours de l'année, établit, moyennant contrepartie, plus de cinq déclarations de revenu de sociétés, plus de cinq déclarations de revenu de particuliers (sauf des fiducies) ou plus de cinq déclarations de revenu de successions ou de fiducies. En sont exclus les employés qui établissent des déclarations de revenu dans le cadre de l'exécution des fonctions de leur emploi »[23].

Promoteurs

La législation fiscale cible les intermédiaires et leur inflige des pénalités lorsqu'ils font la promotion et la vente de certains arrangements fiscaux en utilisant le terme « promoteur » qui est défini aux fins des dispositions pertinentes.

Aux fins de l'article 237.3 L.I.R., les « promoteurs » sont des personnes qui agissent à titre de mandant ou de mandataire et font la promotion ou la vente d'un arrangement, d'un régime ou d'un

[22] Art. 1079.8.1 L.I.

[23] Par. 150.1(2.2) L.I.R.

mécanisme ou font une déclaration ou une annonce voulant que l'arrangement entraîne un avantage fiscal ou reçoivent une contrepartie pour un tel arrangement.

Au Québec, la définition précise que, afin d'être considérée comme un promoteur, la personne doit exercer un rôle important dans la promotion d'un arrangement. Toutefois, l'employé, autre qu'un employé déterminé, n'est pas considéré comme exerçant un rôle important dans la commercialisation ou la promotion de l'arrangement[24].

Personnes (quiconque ou tiers)

De façon plus générale, un service, un conseil ou du soutien en fiscalité peut être fourni par toute personne et le gouvernement fédéral et le gouvernement du Québec souhaitent pouvoir imposer une pénalité pour des comportements qui incitent d'autres personnes à ne pas se conformer à la loi. Le mot « personne » ou « quiconque » sera alors utilisé de façon plus générale dans certaines dispositions législatives pour viser des gens qui aident ou conseillent un contribuable à faire certaines choses.

Ces définitions et appellations sont donc importantes puisqu'elles concourent, notamment, à l'application effective de pénalités aux professionnels en fiscalité.

[24] Art. 1079.9 « promoteur » L.I.

2. PÉNALITÉS APPLICABLES AUX PROFESSIONNELS EN FISCALITÉ

La *Loi de l'impôt sur le revenu* et la *Loi sur les impôts* contiennent des pénalités qui visent des situations impliquant des professionnels en fiscalité. Celles-ci sont associées à des manquements à des obligations générales ou définies spécifiquement dans la législation.

Nous passerons en revue les principales dispositions législatives qui mettent en place une pénalité qui pourrait être déclenchée dans le cadre de l'exercice d'un professionnel en fiscalité[25].

Ces dispositions sont présentées selon l'ordre chronologique de leur adoption au fédéral. Leur mise en œuvre découle de l'identification de comportements, voire des planifications, auxquels les professionnels ont été associés et que le législateur souhaite restreindre ou encadrer.

Au Québec, plusieurs pénalités administratives susceptibles de s'appliquer aux professionnels en fiscalité sont prévues à la *Loi sur les impôts*, principalement dans le titre V du livre IX de la partie I (déclarations, cotisations et paiements – pénalités). D'autres mesures administratives, dont certaines pénalités, se retrouvent au livre X.1, titre IV portant sur les abris fiscaux, ainsi qu'au livre X.2, titre V en ce qui concerne les mesures de divulgation obligatoire.

Enfin, contrairement à la *Loi de l'impôt sur le revenu* fédérale, plusieurs pénalités constituant des mesures d'application et d'exécution des lois fiscales du Québec se trouvent dans une loi distincte, soit la *Loi sur l'administration fiscale*[26], au chapitre III, section VII.

2.1. Pénalités visant les promoteurs d'abris fiscaux

2.1.1 Article 237.1 L.I.R.

Des mesures pour encadrer l'utilisation des abris fiscaux ont été annoncées lors du budget de mai 1985 et diverses dispositions se sont ensuite ajoutées en 1988 à la suite du Livre blanc sur la réforme fiscale de 1987[27]. Le gouvernement du Canada a alors instauré de nouvelles exigences en matière d'enregistrement et de déclaration des abris fiscaux en raison de leur prolifération sur le marché. Ces exigences devaient permettre de mieux contrôler le recours aux abris fiscaux en fournissant à l'administration fiscale une meilleure information sur ce type d'investissement.

En conséquence, des pénalités ont été ajoutées pour assurer le respect des nouvelles obligations de déclaration. Celles-ci sont prévues à l'article 237.1 L.I.R. Nous verrons les obligations du

[25] Aux fins du présent texte, les sanctions pénales et criminelles découlant de la commission d'infractions sont écartées de l'analyse.

[26] RLRQ, c. A-6.002 (« L.A.F. »).

[27] CANADA, ministère des Finances, *Documents budgétaires – assurer le renouveau économique*, déposés à la Chambre des communes le 23 mai 1985 par le ministre des Finances Michael H. WILSON, p. 67 et 68, en ligne : https://www.budget.canada.ca/archives/1985-pap-fra.pdf; CANADA, ministère des Finances, Michael H. WILSON, *Livre blanc : Réforme fiscale 1987*, Ottawa, Gouvernement du Canada, 18 juin 1987; *Loi modifiant la Loi de l'impôt sur le revenu, le Régime de pensions du Canada, la Loi de 1971 sur l'assurance-chômage, la Loi de 1977 sur les accords fiscaux entre le gouvernement fédéral et les provinces et sur les contributions fédérales en matière d'enseignement postsecondaire et de santé et certaines lois connexes*, L.C. 1988, ch. 55.

professionnel en fiscalité, puis les pénalités applicables en cas de défaut, ainsi que les moyens de défense que l'on pourrait invoquer.

2.1.1.1. Obligations du professionnel en fiscalité

Le paragraphe 237.1(2) L.I.R. prévoit que le promoteur d'un abri fiscal doit demander sur le formulaire prescrit qu'un numéro d'inscription soit attribué à chaque « abri fiscal » qui est défini au paragraphe 237.1(1) L.I.R., sauf si une demande a déjà été faite[28].

Aux fins de l'article 237.1 L.I.R., le terme « promoteur » est défini comme suit au paragraphe 237.1(1) L.I.R. :

> « Personne [y compris une société de personnes] qui, quant à un abri fiscal et dans le cours des activités d'une entreprise :
>
> a) émet ou vend l'abri fiscal ou fait la promotion de son émission, de sa vente ou de son acquisition;
>
> b) agit, à titre de mandataire ou de conseiller, en ce qui concerne l'émission ou la vente de l'abri fiscal ou la promotion de son émission, de sa vente ou de son acquisition;
>
> c) accepte, à titre de principal ou de mandataire, une contrepartie relativement à l'abri fiscal.
>
> Au même abri fiscal peuvent correspondre plus d'un promoteur d'abris fiscaux. »

En vertu du paragraphe 237.1(4) L.I.R., une personne ne peut vendre ou émettre, à titre de principal ou de mandataire[29], un abri fiscal ou accepter une contrepartie relativement à un abri fiscal pour lequel un numéro d'inscription n'a pas été émis.

Selon le paragraphe 237.1(5) L.I.R., le promoteur d'un abri fiscal doit également « s'appliquer raisonnablement » à ce que le numéro d'inscription attribué à un abri fiscal soit fourni à chaque acquéreur de parts dans l'abri fiscal. De plus, il doit indiquer clairement le numéro d'inscription de l'abri fiscal sur tout état des revenus préparé par lui, ou pour son compte, et indiquer les mentions requises par l'alinéa c) qu'il s'agit de formalités administratives qui ne confirment pas l'avantage fiscal.

Le paragraphe 237.1(7) L.I.R. impose aussi à un promoteur l'obligation de remplir une déclaration de renseignements[30] pour fournir des informations sur l'abri fiscal et sur les acquéreurs[31]. L'obligation est imposée à tout promoteur de qui des parts dans l'abri fiscal sont acquises, qui a accepté un apport au titre de l'acquisition de telles parts ou qui a agi à titre de principal ou de mandataire, au

---

[28] Pour une définition d'« abri fiscal », voir *Canada* c. *Baxter*, 2007 CAF 172, par. 33 et suiv.; voir également *Kinglon Investments Inc.* c. *Canada*, 2015 CAF 134, par. 9 et suiv.

[29] La Cour d'appel fédérale a déjà indiqué que la Couronne doit démontrer en quelle qualité la personne a vendu l'abri fiscal : à titre de principal ou à titre de mandataire. *Canada* c. *O'Dwyer*, 2013 CAF 200, par. 26 à 31.

[30] AGENCE DU REVENU DU CANADA, « T5003SUM Déclaration de renseignements sur un abri fiscal », 19 septembre 2025.

[31] Un feuillet T5003 doit être émis à chaque acquéreur. AGENCE DU REVENU DU CANADA, « T5003 État des renseignements sur un abri fiscal », 19 septembre 2025.

cours d'une année civile, dans la mesure où une déclaration de renseignements n'a pas déjà été produite à l'égard de ces acquisitions.

2.1.1.2. Pénalités applicables

Toute personne qui fournit des informations fausses ou trompeuses concernant la demande pour l'obtention d'un numéro d'inscription pour l'abri fiscal ou qui contrevient au paragraphe 237.1(4) est passible d'une pénalité.

La pénalité ainsi prévue au paragraphe 237.1(7.4) L.I.R. est égale au plus élevé des deux montants suivants :

- 500 $;
- 25 % du total des montants représentant chacun la contrepartie reçue ou à recevoir d'une personne à l'égard de l'abri fiscal avant que les renseignements exacts ne soient présentés au ministre ou que le numéro d'identification ne soit attribué, selon le cas.

Le paragraphe 237.1(2) L.I.R. ne précise pas que le défaut nécessite que la fausse information soit fournie sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute lourde. Le simple fait de vendre des parts pour lesquelles aucun numéro d'inscription n'a été obtenu entraîne l'application de la pénalité.

En ce qui concerne l'obligation précisée au paragraphe 237.1(5) L.I.R., la pénalité générale prévue au paragraphe 162(5) L.I.R. pourrait également s'appliquer. Ainsi, en cas de défaut de fournir les renseignements requis sur le Formulaire T5003 (sommaire et feuillet), une pénalité de 100 $ pour chaque manquement pourrait s'appliquer. La pénalité ne s'appliquera pas s'il s'agit d'informations provenant d'un tiers, par exemple un acquéreur, et que le promoteur s'est raisonnablement appliqué à les obtenir[32] ou à informer les acquéreurs du numéro d'abri fiscal[33].

Défaut de produire une déclaration de renseignements ou de communiquer des informations obligatoires

Depuis le 29 juin 2012[34], le paragraphe 237.1(7.5) L.I.R. impose une pénalité si une personne omet, en réponse à une demande de l'Agence du revenu du Canada (ARC) en vertu de l'article 233 L.I.R., de produire une déclaration de renseignements tel qu'il est exigé par le paragraphe 237.1(7) L.I.R. à l'égard d'un abri fiscal ou de fournir les renseignements exigés en vertu de l'alinéa 237.1(7)a) ou 237.1(7)b) L.I.R.

Dans ce cas, la pénalité est égale à 25 % de la plus élevée des sommes suivantes :

- le total des montants représentant chacun la contrepartie reçue ou à recevoir par la personne pour l'abri fiscal d'une personne donnée à l'égard de laquelle les

[32] Par. 162(5) L.I.R.

[33] Par. 237.1(5) L.I.R.

[34] Le paragraphe 237.1(7.5) L.I.R., applicable « relativement aux demandes faites à la date de sanction de la présente loi ou par la suite et aux déclarations de renseignements produites à cette date ou par la suite », a été édicté par la *Loi sur l'emploi, la croissance et la propriété durable*, L.C. 2012, ch. 19, par. 15(4) et 15(8), qui a été sanctionnée le 29 juin 2012.

renseignements requis n'ont pas été déclarés au plus tard au moment où une demande a été déposée ou la déclaration a été produite;

- si l'abri fiscal est un arrangement de don, le total des montants dont chacun est un montant déclaré ou représenté comme étant la valeur d'un bien que la personne donnée pourrait donner à un donataire reconnu.

En vertu de l'alinéa 227(10)b) L.I.R., il n'y a pas de délai pour établir une cotisation pour la pénalité en vertu du paragraphe 237.1(7.4) ou 237.1(7.5) L.I.R.

2.1.1.3. Moyen de défense

Les pénalités causées par le manquement du professionnel en fiscalité quant à ses obligations en lien avec les règles sur les promoteurs d'abris fiscaux ne sont pas automatiquement applicables dès que la personne est en défaut. Une défense de diligence raisonnable est toujours possible lorsque la pénalité suppose un comportement fautif.

Le paragraphe 237.1(7.4) L.I.R. sanctionne la fourniture de renseignements faux ou trompeurs. Cela implique un élément d'intention ou de négligence. Pour cette raison, une défense de diligence raisonnable est possible. Il faut alors regarder si la personne raisonnable placée dans les mêmes circonstances aurait agi de cette manière. Les faits particuliers à la situation doivent dicter l'évaluation effectuée. Chaque cas est un cas d'espèce.

Le promoteur devra démontrer qu'il a pris toutes les précautions raisonnables afin de s'assurer que les renseignements fournis étaient exacts. Bien que l'on soit en droit de s'attendre à un niveau élevé de diligence de la part d'un professionnel en fiscalité, une erreur qui aurait découlé d'informations qu'il aurait été presque impossible de déceler ne pourra entraîner une telle pénalité.

Il serait possible également de contester la qualité de « promoteur ». Il faudrait alors démontrer que la personne n'a pas participé à la vente ou à l'émission d'un intérêt dans l'abri, qu'elle n'a pas reçu de contrepartie de tiers pour sa promotion, ou qu'elle a simplement agi comme conseiller juridique, comptable, planificateur ou participant non actif. Il serait, dans ces circonstances, impossible de dire que la personne était un promoteur au sens du paragraphe 231.7(1) L.I.R. De la même manière, on pourrait contester la pénalité du fait qu'il ne s'agissait pas d'un abri fiscal. Il faudrait alors, par exemple, prouver qu'aucun avantage fiscal supérieur au coût net de la participation n'était attendu.

Dans ces deux cas, si l'administration fiscale ne parvient pas à démontrer que la personne avait l'obligation légale de produire la déclaration ou de solliciter un numéro, aucune pénalité ne peut être appliquée.

2.1.2. Articles 1079.7.4 et 1079.7.4.1 L.I.

Au Québec, l'article 1079.7.4 L.I. prévoit une pénalité pour les promoteurs d'abris fiscaux qui fournissent des informations fausses ou trompeuses dans leur demande au ministre pour obtenir un numéro d'identification pour l'abri fiscal, ou qui vendent ou émettent un abri fiscal, ou acceptent une contrepartie pour un tel abri avant d'avoir obtenu ce numéro.

Y sont aussi inclus les abris fiscaux qui sont des « arrangements de don », selon la définition donnée à l'article 1079.1 L.I.

Revenu Québec s'est prononcé en 2019 à l'égard de la possibilité d'invoquer la défense de diligence raisonnable afin d'éviter l'application de cette pénalité[35]. En référence à l'arrêt de la Cour suprême du Canada *La Reine* c. *Sault Ste-Marie*[36], aux décisions de la Cour canadienne de l'impôt dans *Pillar Oilfield Projects Ltd.* c. *La Reine*[37] et *Canada (Procureur général)* c. *Consolidated Canadian Contractors Inc.*[38], ainsi qu'à la décision de la Cour du Québec dans l'affaire *Arman Aalamian* c. *Québec (Sous-ministre du Revenu)*[39] et à l'arrêt de la Cour d'appel fédérale *Corporation de l'école polytechnique* c. *Canada*[40], on explique qu'« une défense de diligence raisonnable peut être invoquée à l'égard d'une pénalité administrative de responsabilité stricte telle que la pénalité applicable à toute personne qui émet ou vend un abri fiscal ou accepte une contrepartie à l'égard d'un abri fiscal avant que le ministre n'ait attribué un numéro d'identification à l'abri fiscal selon l'article 1079.7.4 L.I. »[41].

Revenu Québec indique par ailleurs que l'utilisation du mot « encourt », dans l'introduction de l'article qui mentionne "Toute personne qui fournit des renseignements faux ou trompeurs dans une demande faite [...], encourt une pénalité..." signifie "être passible de". L'application de la pénalité n'est pas automatique, elle est plutôt sujette à un exercice discrétionnaire[42].

De plus, l'article 1079.7.4.1 L.I. impose une pénalité à toute personne qui ne se conforme pas à une demande faite en vertu de l'article 39 de la *Loi sur l'administration fiscale* de produire une déclaration de renseignements concernant un abri fiscal, comme l'exige l'article 1079.7 L.I. Cette pénalité s'applique également si une personne omet de fournir les renseignements requis aux paragraphes a) et b) de ce même article.

Comme au fédéral, dans les deux cas, le montant de la pénalité s'élèvera au plus élevé de 500 $ et de 25 % du plus élevé de la contrepartie reçue ou à recevoir à l'égard de l'abri fiscal, ou si l'abri fiscal est un arrangement de don, le total des montants qui représentent la valeur annoncée du bien que ces participants peuvent transférer à un donataire reconnu.

2.2. Information trompeuse en matière fiscale – Pénalités administratives imposées aux tiers

2.2.1. Article 163.2 L.I.R.

Les pénalités administratives imposées aux tiers, prévues à l'article 163.2 L.I.R., ont fait couler beaucoup d'encre depuis leur entrée en vigueur le 29 juin 2000[43]. À la suite des recommandations

35 REVENU QUÉBEC, Lettre d'interprétation 19-046175-001, « Pénalité prévue à l'article 1079.7.4 de la Loi sur les impôts – Défense de diligence raisonnable », 2019.
36 [1978] 2 R.C.S. 1299.
37 [1993] G.S.T.C. 49 (C.C.I.).
38 [1998] G.T.C. 6303 (C.C.I.).
39 [2002] R.D.F.Q. 147 (C.Q.).
40 2004 CAF 127.
41 REVENU QUÉBEC, Lettre d'interprétation 19-046175-001, précité, note 35, p. 8.
42 *Id.*
43 Jean SOUCY, « Projet de loi C-25 : Loi modifiant la loi de l'impôt sur le revenu, la loi sur la taxe d'accise et la loi d'exécution du budget de 1999 », LS-363F *Division de l'économie*, Direction de la recherche parlementaire, 18 avril 2000, révisé le 6 juin 2000, en ligne : https://publications.gc.ca/Pilot/LoPBdP/LS/362/c25-f.htm; Brian R. CARR et Grace PEREIRA, « The Defence Against Civil Penalties », (2000), vol. 48, nº 6 *Revue fiscale canadienne* 1737-1792. L'article

du rapport de décembre 1997 du Comité technique de la fiscalité des entreprises (le comité Mintz), il fut annoncé, dans le cadre du budget de 1999, que de nouvelles pénalités administratives aux tiers faisant de faux énoncés pouvant servir à des fins fiscales seraient introduites[44]. Ces mesures ont pour objectif de dissuader des personnes de faire de faux énoncés ou d'omettre certains renseignements, d'assurer l'observation de la loi et de décourager les comportements qui favorisent le non-respect de celle-ci. Elles visent notamment à sanctionner les préparateurs de déclarations qui ferment les yeux sur les fausses informations fournies par leurs clients[45].

L'intitulé de l'article 163.2 L.I.R. indique « Information trompeuse en matière fiscale fournie par des tiers ». L'article lui-même n'utilise pas le terme « tiers », mais plutôt le terme « personne ». L'intitulé permet de distinguer cette pénalité de celle visant spécifiquement le contribuable à l'article 163 L.I.R. Alors que les paragraphes de l'article 163.2 L.I.R. s'appliquent de façon générale à toute « personne »[46] qui pose un acte particulier, la Circulaire d'information IC01-1R2 parle de « planificateurs » en lien avec le paragraphe 163.2(2) L.I.R. et de « spécialistes en déclarations » en lien avec le paragraphe 163.2(4) L.I.R.[47]

Le type de conseiller ne déterminera pas la pénalité applicable. Ce sont plutôt les actes posés par ces personnes qui déclencheront les pénalités. On pensera, entre autres, au fait de faire un faux énoncé « dans le cadre d'une activité de planification ou d'une activité d'évaluation »[48]. En conséquence, le paragraphe 163.2(1) L.I.R. définit ce que sont une « activité de planification » et une « activité d'évaluation ». Le paragraphe 163.2(1) L.I.R. élargit également la définition de « personne » au-delà de celle du paragraphe 248(1) L.I.R. Cette définition pourra donc comprendre une société de personnes[49].

2.2.1.1. Obligation du professionnel en fiscalité

Le paragraphe 163.2(2) L.I.R. prévoit qu'une « personne qui fait ou présente, ou qui fait faire ou présenter par une autre personne, un énoncé dont elle sait ou aurait vraisemblablement su, n'eût été de circonstances équivalant à une conduite coupable, qu'il constitue un faux énoncé qu'un tiers (appelé « autre personne » aux paragraphes 163.2(6) et 163.2(15) L.I.R.) pourrait utiliser à une fin quelconque de la présente loi, ou qui participe à un tel énoncé, est passible d'une pénalité relativement au faux énoncé ». Une pénalité peut être imposée à toute personne qui présente sciemment un faux énoncé qu'un tiers pourrait utiliser à une fin quelconque de la loi. On fait généralement référence à cette pénalité comme étant celle applicable aux planificateurs même si le paragraphe qui la crée ne fait référence ni à un planificateur ni à une activité de planification. La

163.2 L.I.R. a été ajouté par la *Loi de 1999 modifiant l'impôt sur le revenu*, L.C. 2000, ch. 19, par. 50(1), sanctionnée le 29 juin 2000.

44 CANADA, ministère des Finances, *Le plan budgétaire de 1999 : Bâtir aujourd'hui pour un avenir meilleur*, Ottawa, 16 février 1999, p. 223 et 224; CANADA, ministère des Finances, *Notes explicatives révisées concernant l'impôt sur le revenu*, 7 décembre 1999, p. 20 et 21.

45 Steven HUROWITZ et Joan JUNG, « Due diligence in the tax practice what you need to do to protect yourself and your client », dans *Ontario Tax Conference*, Toronto, Fondation canadienne de fiscalité, 2012, p. 2.

46 La définition du mot « personne » au paragraphe 163.2(1) L.I.R. comprend une « société de personnes ».

47 AGENCE DU REVENU DU CANADA, Circulaire d'information IC01-1R2, « Pénalités imposées à des tiers », 17 février 2026, par. 10.

48 Par. 163.2(3) L.I.R.

49 AGENCE DU REVENU DU CANADA, Circulaire d'information IC01-1R2, précité, note 47, par. 19.

pénalité s'appliquerait, entre autres, lorsque, dans le cadre d'une planification, un professionnel fait ou présente à son client un faux énoncé qui est utilisé par le client aux fins de déterminer son impôt payable.

L'ARC donne quelques exemples éclairants d'information trompeuse dans les arrangements de planification fiscale : un avocat qui fournirait un avis juridique favorable à un montage fiscal en sachant qu'il repose sur des déclarations fausses, des évaluateurs de biens mobiliers ou immobiliers qui prépareraient des rapports fondamentalement inexacts pour soutenir une planification fiscale non conforme, ou encore un comptable qui mettrait en place des structures à l'étranger basées sur de faux énoncés afin d'obtenir un avantage fiscal, constitueraient des exemples d'information trompeuse[50].

De même, on peut imaginer d'autres scénarios plausibles où certaines personnes pourraient faire la promotion ou la diffusion de tels stratagèmes, comme des promoteurs qui organiseraient des séminaires ou des présentations pour expliquer comment dissimuler des revenus ou des influenceurs qui publieraient de la mésinformation fiscale sur les médias sociaux[51]. Enfin, la participation directe à des mécanismes frauduleux, comme un stratagème de type carrousel impliquant de fausses déclarations de TPS/TVH, constitue également un exemple d'information trompeuse pouvant entraîner l'imposition de pénalités[52].

Une autre pénalité est prévue au paragraphe 163.2(4) L.I.R. pour la personne « qui fait un énoncé à une autre personne ou qui participe, consent ou acquiesce à un énoncé fait par une autre personne, ou pour son compte [...], dont elle sait ou aurait vraisemblablement su, n'eût été de circonstances équivalant à une conduite coupable, qu'il constitue un faux énoncé qui pourrait être utilisé par l'autre personne, ou pour son compte » à une fin quelconque de la loi. On fait référence à cette disposition comme étant la « pénalité imposée aux spécialistes en déclarations » même si la formulation est beaucoup plus large.

En somme, les pénalités applicables seront calculées différemment, mais elles requièrent l'existence d'un « faux énoncé », lorsque la personne a connaissance qu'il s'agit d'un faux énoncé ou lorsqu'elle aurait vraisemblablement su qu'il constituait un faux énoncé, n'eût été une « conduite coupable ».

2.2.1.2. Pénalités applicables

Le montant de la pénalité déclenchée par le paragraphe 163.2(2) L.I.R. pour la personne qui fait ou présente un faux énoncé qui peut être utilisé par une autre personne est prévu au paragraphe 163.2(3) L.I.R. Il s'élève à 1 000 $ par faux énoncé, sauf si celui-ci est fait dans le cadre d'une activité de planification ou d'évaluation, auquel cas la pénalité correspond au montant le plus

[50] *Id*., par. 15.
[51] *Id*.
[52] *Id*. Voir aussi l'article 285.1 de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15, qui, en matière de TPS, est l'équivalent de l'article 163.2 L.I.R.

élevé de 1 000 $ et du total des « droits à paiement »[53] de la personne pour cette activité de planification ou d'évaluation.

Le paragraphe 163.2(5) L.I.R. précise le montant de la pénalité du paragraphe 163.2(4) L.I.R. dont est passible une personne qui participe à une information trompeuse. Celui-ci représente le plus élevé de :

- 1 000 $;
- le montant le moins élevé entre :
  - la pénalité pour négligence grave que l'autre personne aurait encourue si elle avait fait la fausse déclaration en toute connaissance de cause selon le paragraphe 163(2) L.I.R., ce montant représentant sommairement 50 % de l'impôt additionnel qui aurait été payable sans le faux énoncé, et
  - la somme de 100 000 $ et de la rétribution brute de la personne relativement au faux énoncé.

Bien qu'il soit possible que les deux pénalités s'appliquent simultanément pour un même faux énoncé, une pénalité maximale est prévue au paragraphe 163.2(14) L.I.R., qui équivaut au plus élevé des montants suivants : « a) le total des pénalités dont elle est passible à ce moment selon le paragraphe 163.2(2) relativement à l'énoncé; b) le total des pénalités dont elle est passible à ce moment selon le paragraphe 163.2(4) relativement à l'énoncé »[54].

2.2.1.3. Moyens de défense

Durant les consultations post-budgétaires de 1999, plusieurs organismes professionnels ont manifesté leurs inquiétudes concernant l'erreur involontaire du professionnel de l'impôt ou en cas de divergence d'opinions avec l'administration fiscale[55]. Il est bien clair que l'intention du législateur à l'article 163.2 L.I.R. n'est pas de punir ces cas d'espèce[56].

L'expression « conduite coupable » est définie au paragraphe 163.2(1) L.I.R. comme une conduite (une action ou un défaut d'agir) soit qui constitue une conduite intentionnelle, soit qui démontre une indifférence quant à l'observation de la loi ou qui montre une insouciance délibérée, déréglée ou téméraire envers celle-ci.

Le caractère intentionnel de la conduite ou l'insouciance délibérée, déréglée ou téméraire à l'égard de la *Loi de l'impôt sur le revenu* doivent être appréciés à la lumière des faits[57]. Si la conduite de la personne, analysée globalement, montre que la personne a omis volontairement ou par insouciance

---

53 Par. 163.2(1) « droits à paiement » L.I.R. : « Quant à une personne à un moment donné, relativement à une activité de planification ou à une activité d'évaluation qu'elle exerce, l'ensemble des montants que la personne, ou une autre personne avec laquelle elle a un lien de dépendance, a le droit de recevoir ou d'obtenir relativement à l'activité avant ou après ce moment et conditionnellement ou non. »

54 Par. 163.2(14) L.I.R.

55 CANADA, ministère des Finances, *Notes explicatives révisées concernant l'impôt sur le revenu*, précité, note 44, p. 21.

56 *Id.*

57 Josée VIGEANT, « La responsabilité personnelle des administrateurs, actionnaires, fiduciaires, tiers et professionnels : le volet civil », dans *Congrès 2007*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2008, p. 42:1-48, à la page 42:11.

de confirmer l'énoncé qu'elle savait ou aurait dû savoir faux, le fait de faire l'énoncé sera considéré comme « équivalant à une conduite coupable »[58]. Le conseiller qui sera en mesure de démontrer qu'il a tenté de vérifier les faits pourra éviter la pénalité. De plus, s'il n'existe aucune indication permettant de douter de la validité de l'énoncé, on ne pourra pas conclure non plus à une conduite intentionnelle ou à une insouciance délibérée, déréglée ou téméraire[59].

L'indifférence quant à l'observation de la loi équivaut également à une conduite coupable. Si la personne a été passive et que ses actions traduisent un défaut d'agir et une ignorance volontaire des faits ou de la législation[60] alors qu'elle savait ou aurait dû savoir que l'énoncé était faux, on pourra lui reprocher d'avoir été indifférente quant à l'observation de la loi.

L'article 163.2 L.I.R. prévoit aussi nommément des moyens de défense. Une exception pour éviter les situations malencontreuses de l'erreur involontaire au paragraphe 163.2(6) L.I.R. est formulée à cette fin. Ce paragraphe précise que la personne (appelée alors conseiller) qui agit pour le compte d'une autre personne « n'est pas considérée comme ayant agi dans des circonstances équivalant à une conduite coupable en ce qui a trait au faux énoncé [...] du seul fait qu'elle s'est fondée, de bonne foi, sur l'information qui lui a été présentée [...] ou que, de ce fait, elle a omis de vérifier ou de corriger l'information [...] ». La connaissance que l'énoncé est faux ou un comportement équivalant à une conduite coupable doit être démontrée par l'administration fiscale.

La loi permet donc d'invoquer la défense de bonne foi. La Cour canadienne de l'impôt, dans le jugement *Ploughman* c. *La Reine*[61], rappelle la signification de la bonne foi. Pour qu'il y ait bonne foi, il faut que « l'utilisateur de l'information n'[ait] pas d'intentions malhonnêtes et n'[ait] aucune raison de douter de la véracité de l'information[62] ». Selon la Cour, l'article 163.2 L.I.R. vise à inciter les tiers à faire preuve d'une grande prudence[63]. Il est adéquat, aux fins de cet article, de donner une signification objective étroite à la bonne foi. Cela signifie d'adopter une interprétation qui encourage la diligence et la recherche raisonnable de la part des tiers[64]. Il faut, à l'inverse, éviter l'utilisation d'un critère subjectif large qui repose sur un état d'esprit qui pourrait relever de plusieurs facteurs non reliés au droit ou à la raison, tels l'ignorance, le scepticisme, le sophisme, l'illusion, le fanatisme ou l'imbécilité[65].

Le conseiller ne pourra toutefois pas se prévaloir du paragraphe 163.2(6) L.I.R. lorsqu'il fait l'énoncé, ou y participe, consent ou acquiesce dans le cadre d'une activité exclue, à savoir particulièrement dans le cadre de la promotion ou la vente de certains arrangements[66].

---

58 Pierre BOULET, « Pénalités administratives imposées à des tiers », dans *Congrès 2001*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2002, p. 1:1-20, à la page 1:7.

59 *Id.*

60 *Id.*

61 2017 CCI 64.

62 *Id.*, par. 68.

63 *Id.*, par. 67.

64 *Id.*

65 *Id.*, par. 66 et 67; *Siano v. Helvering*, 13 F. Supp. 776, 780 (D.C.N.J. 1936).

66 Par. 163.2(7) L.I.R.

Dans tous les cas, les pénalités administratives ne visent pas les planifications conformes à la loi, les erreurs faites de bonne foi ou encore les véritables oublis, les écarts d'interprétation ou d'opinion en cas d'incertitude véritable[67]. Ces éléments pourraient être invoqués en défense.

Le paragraphe 163.2(9) L.I.R. rend possible un autre moyen de défense s'appliquant cette fois à toutes les activités, y compris celles que l'on qualifie d'« activités exclues » en vertu du paragraphe 163.2(1) L.I.R. Une personne ne sera pas considérée comme ayant fait ou présenté un faux énoncé, ou comme y ayant participé, consenti ou acquiescé, « du seul fait » qu'elle a rendu des services de bureau ou de secrétariat relativement à l'énoncé en question. Cette défense ne peut malheureusement pas être invoquée dans le cas de services de tenue de comptabilité. Il est bon de noter que l'usage de l'expression « du seul fait », au paragraphe 163.2(9) L.I.R., laisse sous-entendre que des pénalités pourraient malgré tout être imposées si la personne a autrement participé au faux énoncé.

Les paragraphes 163.2(10) et 163.2(11) L.I.R. s'intéressent à l'évaluation d'un bien ou d'un service. Lorsque la valeur attribuée à un bien est trop faible ou trop grande et se situe conséquemment en dehors d'une certaine fourchette de valeur, l'auteur de l'énoncé devra établir que la valeur attribuée était raisonnable dans les circonstances et que l'énoncé a été fait de bonne foi. Le cas échéant, il devra aussi démontrer qu'il n'était pas fondé sur des hypothèses déraisonnables ou trompeuses, autrement des pénalités s'appliqueront. Le paragraphe 163.2(11) L.I.R. prévoit une défense fondée sur un critère objectif (la raisonnabilité de la valeur attribuée et la bonne foi)[68].

2.2.1.4. Interprétation et discussion

La Circulaire d'information IC01-1R2 précise qu'« un énoncé est l'acte d'exprimer quelque chose avec des mots. Il peut s'agir de toute déclaration verbale ou écrite, y compris celles en format électronique »[69]. La circulaire donne de nombreux exemples[70].

Selon le paragraphe 163.2(1) L.I.R., un « faux énoncé » comprend un énoncé trompeur en raison d'une omission. Selon la Circulaire d'information IC01-1R2, un faux énoncé est un énoncé inexact, ce qui comprend des énoncés qui sont trompeurs en raison d'une omission dans l'énoncé, peu importe si la personne avait l'intention ou non de tromper[71]. La définition de « faux énoncé », au paragraphe 163.2(1) L.I.R., n'exige pas en effet une intention de tromper. Une erreur commise de bonne foi ne serait donc pas visée.

---

67 J. VIGEANT, précité, note 57, p. 10.

68 CANADA, ministère des Finances, *Notes explicatives révisées concernant l'impôt sur le revenu*, 7 décembre 1999, précité, note 44, p. 27.

69 AGENCE DU REVENU DU CANADA, Circulaire d'information IC01-1R2, précité, note 47, par. 41.

70 Les exemples suivants sont ainsi donnés : les renseignements fournis lors des présentations, les conférences, les séminaires, les médias sociaux, les déclarations de revenus, les formulaires de crédits d'impôt, les formulaires de choix, la correspondance, les factures, les reçus de dons, les relevés mensuels ou annuels, les rapports d'évaluation, les attestations, les opinions professionnelles, les états financiers et leurs notes, les contrats, les prospectus, la vente ou l'achat de documents, les sites Internet, les courriels, tout autre type de publication, de discours ou d'allocution. *Id.*, par. 41.

71 *Id.*, par. 37.

Le législateur souhaitait qu'une approche similaire, mais pas plus stricte que celle de la faute lourde du paragraphe 163(2) L.I.R. soit appliquée aux professionnels[72]. Le concept de conduite coupable est donc très près de celui de faute lourde et s'inspire de la jurisprudence antérieure.

La Cour suprême du Canada a fourni certaines précisions à l'égard des circonstances d'application du paragraphe 163.2(4) L.I.R. dans l'arrêt *Guindon* c. *Canada*[73] :

> « [57] Le champ d'application de la pénalité du spécialiste en déclarations est restreint : le faux énoncé doit avoir été fait sciemment ou dans des circonstances équivalant à une conduite coupable [...].
>
> [58] Il s'agit clairement d'une norme stricte. L'expression "insouciance délibérée, déréglée ou téméraire à l'égard de la loi" renvoie à des notions juridiques bien connues qui correspondent généralement à des degrés de mens rea en droit criminel (voir p. ex. K. Roach, *Criminal Law* (5e éd. 2012), p. 180-184 et 191-192). L'emploi de tels termes traduit l'intention évidente de faire en sorte que la "conduite coupable" commande l'application d'une norme plus stricte que ne le fait la simple négligence.
>
> [59] Les expressions "montre une indifférence quant à l'observation de la présente loi" et "équivaut à une conduite intentionnelle" tirent leur origine de la jurisprudence sur la pénalité pour faute lourde qui s'applique directement au contribuable suivant le par. 163(2) de la LIR, lequel dispose :
>
> > "(2) Toute personne qui, sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute lourde, fait un faux énoncé ou une omission dans une déclaration, un formulaire, un certificat, un état ou une réponse (appelé 'déclaration' au présent article) rempli, produit ou présenté, selon le cas, pour une année d'imposition pour l'application de la présente loi, ou y participe, y consent ou y acquiesce est passible d'une pénalité... [Calcul du montant de la pénalité omis.]"
>
> [...]
>
> [61] Par conséquent, bien que la portée de la définition de "conduite coupable" soit objet de débats (comme on l'a plaidé devant la Cour de l'impôt dans la présente affaire), la norme appliquée doit être au moins aussi stricte que pour la faute lourde au titre du par. 163(2) de la LIR. La pénalité infligée au tiers vise à sanctionner une conduite grave, non la négligence ordinaire ou la simple erreur du spécialiste en déclarations ou du planificateur[74]. » (Notre soulignement).

En citant la décision de la Cour fédérale *Venne* c. *Canada (ministre du Revenu national)*[75] et la décision de la Cour canadienne de l'impôt *Sidhu* c. *La Reine*[76], la Cour suprême du Canada note qu'« une indifférence au respect de la Loi » ne s'entend pas que d'une simple inattention ou négligence, elle suppose « un degré important de négligence qui corresponde à une action

---

72 Pierre BARSALOU, « Pénalités des professionnels, évaluations et roulements : points communs et différences entre le fédéral et le provincial », dans *Congrès 2001*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2002, p. 2:1-30.

73 2015 CSC 41 (« *Guindon* »).

74 *Id.*, par. 57 et suiv.

75 [1984] A.C.F. nº 314 (QL) (1re inst.).

76 2004 CCI 174.

délibérée ». Elle indique que le fardeau de la preuve consiste à prouver, « selon la prépondérance des probabilités, une telle indifférence à l'égard de la diligence appropriée et raisonnable dans le contexte d'un système d'autocotisation qui contredit et insulte le sens commun »[77].

En ce qui a trait au fait de « savoir ou d'avoir dû **vraisemblablement** savoir », cette expression diffère peu de celle de « faire sciemment » qui est prévue au paragraphe 163(2) L.I.R. La Cour canadienne de l'impôt indiquait, en 2023, à ce sujet :

> « [80] Pour prouver la "connaissance", la ministre doit prouver que le contribuable avait une connaissance subjective du fait qu'il faisait une fausse déclaration ou omission dans sa déclaration de revenus :
>
> > Comme l'indique également l'arrêt *Wynter* [2017 CAF 195], la connaissance subjective de l'appelant peut être prouvée au moyen d'éléments de preuve établissant, selon la prépondérance des probabilités, que l'appelant a fait preuve d'ignorance volontaire quant à la véracité des énoncés contenus dans la déclaration de revenu et la demande. Il s'agit là d'une précision utile sur le fait que l'ignorance volontaire permet d'imputer une connaissance subjective à l'appelant et que l'ignorance volontaire et la faute lourde sont des concepts juridiques différents.
>
> [81] La norme de "connaissance" peut inclure soit la connaissance réelle, soit la connaissance imputée. Comme il est peu probable que le contribuable admette qu'il avait une connaissance réelle d'une inexactitude dans sa déclaration de revenus, la norme fréquemment débattue est de savoir si le contribuable était délibérément aveugle ou aurait dû savoir que la déclaration de revenus était incorrecte.
>
> [82] L'aveuglement volontaire est utilisé pour "attribuer une connaissance subjective" au contribuable et se distingue de la faute lourde. La ministre peut confirmer cette connaissance subjective en établissant que le contribuable était délibérément ou volontairement aveugle quant à la question de savoir si les déclarations faites dans la déclaration de revenus sont exactes ou non[78]. »

L'usage du terme « vraisemblablement » indique que le fait de savoir, en tant que situation hypothétique, doit être évalué de manière que cette hypothèse soit crédible, plausible ou raisonnable[79]. Le législateur ouvre donc la porte à une appréciation de la diligence raisonnable dont aurait dû faire preuve le professionnel, afin de s'assurer de la véracité de l'énoncé.

Il est à noter que dans le cas du paragraphe 163.2(4) L.I.R., les situations visées incluent le préparateur qui consent ou acquiesce à un énoncé « fait par une autre personne, ou pour son compte », ce qui signifie qu'il doit y avoir un contribuable réel qui puisse être identifié. Le fait de

---

77 *Guindon*, précité, note 73, par. 60.

78 *Dubé* c. *Le Roi*, 2023 CCI 148, par. 80 à 82. Au paragraphe 80 des motifs de la décision *Dubé*, la Cour canadienne de l'impôt cite *Peck* c. *La Reine*, 2018 CCI 52, par. 44, citant l'arrêt *Wynter*.

79 En anglais, l'expression « aurait vraisemblablement su » est rendue par « would reasonably be expected to know ». Elle inclut explicitement le critère de raisonnabilité à l'endroit des attentes envers le conseiller. BUREAU DE LA TRADUCTION, « vraisemblable/vraisemblance », Juridictionnaire, en ligne : https://www.btb.termiumplus.gc.ca/tpv2guides/guides/juridi/index-fra.html?lang=fra&lettr=indx_catlog_v&page=9cVx2d22kMxs.html.

consentir ou d'acquiescer à un énoncé peut en outre signifier que la pénalité peut s'appliquer même si le préparateur ne prend aucune action, mais que l'on aurait pu s'attendre à ce qu'il soit au courant du fait que le client fasse un faux énoncé[80].

2.2.2. Article 1049.0.5 L.I.

Au Québec, les articles 1049.0.3 à 1049.0.11 L.I. traitent des informations trompeuses en matière fiscale fournies par un tiers. L'article 1049.0.5 L.I. y prévoit une pénalité pour faux énoncé. Celle-ci trouvera application lorsqu'une personne fait, consent, acquiesce ou participe à un faux énoncé qui pourrait être utilisé par une autre personne à une fin quelconque de la *Loi sur les impôts*.

Semblable au fédéral, la pénalité encourue correspond au plus élevé de 1 000 $ et du moindre des montants suivants : 1) la pénalité de l'article 1049 L.I. encourue par la personne qui fait un faux énoncé dans une déclaration; ou 2) l'ensemble de 100 000 $ et de la rétribution brute de cette personne au moment où l'avis de cotisation relatif à la pénalité lui est transmis[81]. Cette disposition constitue une mesure d'harmonisation avec la législation fédérale.

Les deux régimes utilisent en outre la notion de « conduite coupable », laquelle est définie à l'article 1049.0.3 L.I. De même, les dispositions québécoises prévoient que les conseillers ne seront pas considérés comme ayant eu une conduite coupable du seul fait de s'être basé de bonne foi sur l'information reçue de l'autre personne[82].

Enfin, en vertu des articles 59.6 et 64 L.A.F., les pénalités encourues selon l'article 1049.0.5 L.I. ne seront pas applicables si une amende a préalablement été imposée à la suite d'une poursuite en vertu d'une loi fiscale ou des articles 62.0.1 et 62.1 L.A.F.

2.3. Pénalité liée aux donataires reconnus

2.3.1. Paragraphe 188.1(9) L.I.R.

Le paragraphe 188.1(9) L.I.R. prévoit des pénalités applicables aux donataires reconnus, tels les organismes de bienfaisance enregistrés et certains autres organismes exonérés. L'objectif de ces pénalités est de s'assurer que les avantages fiscaux associés au statut de donataire reconnu ne soient pas détournés de leurs objectifs. La pénalité du paragraphe 188.1(9) L.I.R. vise ainsi à empêcher l'instrumentalisation des mécanismes fiscaux favorisant les organismes bénéficiant d'un statut fiscal privilégié. Nous passerons en revue les obligations du professionnel en fiscalité en lien avec cette disposition, les pénalités applicables et les moyens de défense.

2.3.1.1. Obligations du professionnel en fiscalité

Outre la partie I qui porte généralement sur l'impôt sur le revenu, d'autres parties de la *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoient des règles spécifiques, dont la partie V portant sur les pénalités et l'impôt

[80] CANADA TAX SERVICE, « Commentary 163.2 Third-Party Civil Penalties », Taxnet Pro, Thomson Reuters, 14 novembre 2023.

[81] Par. 1049.0.5a) et 1049.0.5b) L.I. En vertu des articles 64 et 59.6 L.A.F., cette pénalité n'est pas applicable si une amende a préalablement été imposée pour la commission d'une infraction concernant le même énoncé.

[82] Art. 1049.0.6 L.I. Cet article correspond au paragraphe 163.2(6) L.I.R.

relatifs aux donataires reconnus. Des modifications adoptées en 2005[83] prévoient notamment une pénalité qui pourrait viser des professionnels puisqu'elle s'applique lorsqu'un organisme de bienfaisance enregistré ou une autre personne délivre un reçu contenant un faux énoncé en toute connaissance de cause ou dans des circonstances où il aurait dû le savoir, n'eût été une conduite coupable :

> « 188.1(9) Si, à un moment donné, une personne fait ou présente, ou fait faire ou présenter par une autre personne, un énoncé dont elle sait ou aurait vraisemblablement su, n'eût été de circonstances équivalant à une "conduite coupable" (au sens du paragraphe 163.2(1)), qu'il constitue un "faux énoncé" (au sens du même paragraphe) figurant sur un reçu délivré par un tiers, ou en son nom ou pour son compte, pour l'application des paragraphes 110.1(2) ou 118.1(2), ou participe à un tel énoncé, la personne ou, si celle-ci est cadre, employé, dirigeant ou mandataire d'un organisme de bienfaisance enregistré, [...], l'organisme, l'association ou l'organisation est passible, pour son année d'imposition qui comprend le moment donné, d'une pénalité égale à 125 % de la somme indiquée sur le reçu comme représentant le montant à l'égard duquel un contribuable peut demander une déduction en application du paragraphe 110.1(1) ou le crédit prévu au paragraphe 118.1(3). »

La démonstration qu'un reçu comporte un faux énoncé et que la personne qui l'a délivré savait ou aurait dû savoir que l'énoncé était faux pourra entraîner l'application d'une pénalité.

2.3.1.2. Pénalité applicable

La pénalité prévue au paragraphe 188.1(9) L.I.R. vise un objectif similaire à celui des pénalités imposées aux conseillers en vertu de l'article 163.2 L.I.R. adopté le 29 juin 2000 en se concentrant toutefois sur une obligation particulière de production d'information. Dans cet ordre d'idées, le législateur a mis en place une mesure particulière pour l'application d'une pénalité pour de faux énoncés faits sur un reçu permettant à quiconque d'utiliser l'information (le reçu) pour obtenir un avantage fiscal. Cette mesure a pour but d'imposer une pénalité importante (125 % du montant du reçu) lorsqu'une personne fait une fausse déclaration (ou participe à sa réalisation, ou fait faire ou présenter une fausse déclaration à quelqu'un d'autre) sur un reçu pour don à un organisme de bienfaisance enregistré.

Une personne peut être passible d'une pénalité en vertu à la fois de l'article 163.2 L.I.R. et du paragraphe 188.1(9) L.I.R. Dans ce cas, le paragraphe 188.1(10) L.I.R. prévoit que la pénalité maximale s'établira à la plus élevée de ces deux pénalités.

2.3.1.3. Moyens de défense

Étant donné que le paragraphe 188.1(9) L.I.R. est une mesure similaire aux pénalités administratives pour tiers pour le secteur caritatif et que ce paragraphe renvoie à l'article 163.2 L.I.R. pour les notions de « conduite coupable » et de « faux énoncé », les observations générales faites au sujet des moyens de défense de l'article 163.2 L.I.R. s'appliquent également au paragraphe 188.1(9) L.I.R.

---

[83] *Loi nº 2 d'exécution du budget de 2004*, L.C. 2005, ch. 19, par. 44(1) ajoutant l'article 188.1 L.I.R. qui comprend plusieurs pénalités (dont celle du paragraphe 188.1(9) L.I.R.) et qui est applicable aux années d'imposition commençant après le 22 mars 2004. Remarque : la loi a été sanctionnée le 13 mai 2005.

2.4. Pénalités liées au formulaire de RS & DE

2.4.1. Paragraphe 162(5.1) L.I.R.

L'article 162 L.I.R. vise à sanctionner de manière générale le défaut de produire une déclaration de revenus et le paragraphe 162(5.1) L.I.R. vise spécialement l'implication des professionnels de la fiscalité impliqués dans la préparation du formulaire de réclamation de recherche scientifique et de développement expérimental (RS & DE).

Il convient de s'intéresser aux obligations du professionnel, à la pénalité applicable et aux moyens de défense pour le contribuable pour ces deux défauts de déclaration de revenus touchant les professionnels de la fiscalité.

2.4.1.1. Obligations du professionnel en fiscalité

Le budget fédéral du 21 mars 2013[84] a annoncé l'ajout des paragraphes 162(5.1) à 162(5.3) L.I.R., qui traitent des pénalités liées à la divulgation d'informations incomplètes ou fausses concernant l'identité et les modalités de tout arrangement avec le préparateur du formulaire de RS & DE[85].

Ces dispositions faisaient partie d'un ensemble de mesures « visant à doter l'Agence du revenu du Canada de nouvelles ressources et de nouveaux outils administratifs afin de mieux composer avec la minorité de spécialistes en déclarations liées au programme de la recherche scientifique et du développement expérimental (RS & DE) et d'exécutants de RS & DE qui soumettent des déclarations pour lesquelles le risque de non-conformité est élevé et l'admissibilité au programme de la RS & DE est douteuse »[86]. L'une des mesures exige que des renseignements plus détaillés soient fournis sur les formulaires de demande du programme de RS & DE requis par le paragraphe 37(11) L.I.R., au sujet du préparateur du formulaire de RS & DE et de l'entente relative aux honoraires.

Une obligation de conformité incombe ainsi au contribuable, de même qu'au préparateur, lesquels seront passibles d'une pénalité en cas de défaut, et ce, de façon solidaire :

> « 162(5.1) Toute personne ou société de personnes qui fait un faux énoncé ou une omission en ce qui a trait aux renseignements relatifs au préparateur devant figurer dans un formulaire de RS&DE, ou qui participe, consent ou acquiesce à ce faux énoncé ou à cette omission, est solidairement responsable, avec tout préparateur, du paiement d'une pénalité de 1 000 $. » (Notre soulignement)

Le paragraphe 162(5.3) L.I.R. définit « formulaire de RS & DE ». Il s'agit du formulaire prescrit devant être déposé en vertu du paragraphe 37(11) L.I.R. Le terme « préparateur » est défini comme étant « une personne ou société de personnes qui, pour une contrepartie, s'engage à établir un formulaire de RS & DE ou à aider à l'établissement d'un tel formulaire, à l'exclusion d'un employé qui établit le

---

84 CANADA, ministère des Finances, *Emplois croissance et prospérité à long terme – Le plan d'action économique de 2013*, Ottawa, Budget du 21 mars 2013.

85 *Loi nº 2 sur le plan d'action économique de 2013*, L.C. 2013, ch. 40, par. 70(1) ajoutant les paragraphes 162(5.1) à (5.3) L.I.R., sanctionnée le 12 décembre 2013; par. 70(2), entrée en vigueur le 1er janvier 2014.

86 *Le budget de 2013,* Annexe 2, « Mesures fiscales : Renseignements supplémentaires et Avis de motion de voies et moyens », p. 392.

formulaire, ou qui aide à son établissement, dans le cadre de l'exercice des fonctions de son emploi ».

2.4.1.2. Pénalités applicables

Le paragraphe 162(5.1) L.I.R. instaure une pénalité de 1 000 $ pour avoir fourni des renseignements faux ou incomplets quant à l'identité du préparateur d'un formulaire de RS & DE et aux modalités de tout arrangement conclu avec lui. Si le professionnel fait un faux énoncé ou commet une omission au sujet des renseignements relatifs au préparateur qui doit apparaître dans un formulaire à produire conformément au paragraphe 37(11) L.I.R., ou participe, consent ou acquiesce à ce faux énoncé ou à cette omission, il se retrouvera solidairement responsable du paiement de la pénalité de 1 000 $. Il sera responsable avec tout préparateur qui s'engage pour une contrepartie à établir le formulaire ou à aider à son établissement.

2.4.1.3. Moyens de défense

Le paragraphe 162(5.2) L.I.R. prévoit, en lien avec la pénalité prévue au paragraphe 162(5.3) L.I.R., qu'un préparateur de demandes ne sera pas passible de la pénalité s'il est établi qu'il a fait preuve du degré de soin, de diligence et de compétence qu'une personne raisonnablement prudente aurait exercé dans des circonstances comparables pour empêcher la réalisation de la fausse déclaration ou de l'omission.

Comme pour toute défense de diligence raisonnable, il faut se demander si la personne raisonnable placée dans les mêmes circonstances aurait agi ainsi. Cette évaluation doit être effectuée à partir des faits et des circonstances propres à chaque cas.

En ce qui concerne le paragraphe 162(7.3.) L.I.R., aucun moyen de défense propre à cette pénalité n'est prévu.

2.4.2. Article 1045.0.1.1 L.I.

Le Québec impose une pénalité de 1 000 $ à une personne qui fait un faux énoncé ou une omission à l'égard de renseignements concernant un préparateur de formulaires relatifs à la recherche scientifique et au développement expérimental, en vertu de l'article 1045.0.1.1 L.I. Comme au fédéral, le préparateur de la déclaration est solidairement responsable d'un tel défaut. L'article 1045.0.1.2 L.I. prévoit aussi la possibilité de soulever une défense de diligence raisonnable.

2.5. Pénalités liées à la production électronique

2.5.1. Paragraphe 162(7.3) L.I.R.

Le paragraphe 162 (7.3) L.I.R. concerne la pénalité associée à l'obligation de produire les déclarations de revenus par voie électronique.

2.5.1.1. Obligations du professionnel en fiscalité

La loi prévoit qu'un spécialiste en déclarations[87] doit, en vertu du paragraphe 150.1(2.3) L.I.R., transmettre par voie électronique les déclarations de revenus qu'il produit. À défaut de le faire, il s'expose à une pénalité selon le paragraphe 162(7.3) L.I.R. Il existe des exceptions à l'obligation de transmettre électroniquement (par. 150(2.4) L.I.R.) pour le spécialiste en déclarations. De plus, la pénalité étant plutôt symbolique, le professionnel peut décider de produire la déclaration sur papier et d'assumer la pénalité.

2.5.1.2. Pénalités applicables

Le paragraphe 162(7.3) L.I.R. prévoit une pénalité de 25 $ pour chaque défaut de produire la déclaration d'un particulier et 100 $ pour chaque défaut de produire la déclaration d'une société de façon électronique.

2.5.1.3. Moyens de défense

En ce qui concerne la pénalité pour un spécialiste en déclarations qui ne produit pas par voie électronique, laquelle est plutôt symbolique, aucun moyen de défense ne pourrait être soulevé pour éviter cette pénalité en cas de défaut.

2.5.2. Articles 37.1.4 et 59.0.0.3 L.A.F.

Le Québec prévoit quant à lui une pénalité visant les préparateurs de déclarations fiscales, lorsque ceux-ci omettent de transmettre celles-ci de la manière prévue à l'article 37.1.4 L.A.F., soit par voie télématique (électronique). La pénalité sera de 25 $ pour chaque défaut relatif à une déclaration d'un particulier et de 100 $ pour chaque défaut relatif à une déclaration d'une société[88].

Une pénalité similaire est prévue à l'article 59.0.0.3 L.A.F. pour toutes les personnes qui produisent plus de 50 déclarations de renseignements d'un type prescrit qui omettent de les transmettre par voie télématique. Des pénalités différentes s'appliqueront en fonction du nombre de déclarations rendues de manière non conforme[89].

2.6. Article 160.01 L.I.R. – Pénalité pour planification d'évitement en vertu de l'article 160 L.I.R.

La *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit à l'article 160.01 L.I.R. une pénalité en lien avec la mise en place d'une planification d'évitement en vertu de l'article 160 L.I.R. Nous décortiquerons l'analyse de cette pénalité en abordant les obligations qu'elle crée pour les professionnels en fiscalité, le calcul de la pénalité elle-même et les moyens de défense possibles.

---

87 Par. 150.1(2.2) L.I.R. : « [...] s'entend de la personne ou de la société de personnes qui, au cours de l'année, établit, moyennant contrepartie, plus de cinq déclarations de revenu de sociétés, plus de cinq déclarations de revenu de particuliers (sauf des fiducies) ou plus de cinq déclarations de revenu de successions ou de fiducies. »

88 Art. 59.0.0.2 L.A.F.

89 *Id.* Les pénalités seront de 250 $ lorsque le nombre de déclarations de renseignements d'un même type est supérieur à 50 mais inférieur à 251, de 500 $ lorsque le nombre de déclarations de renseignements est supérieur à 250 mais inférieur à 501, de 1 500 $ lorsque le nombre de déclarations de renseignements est supérieur à 500 mais inférieur à 2 501 et de 2 500 $ lorsque le nombre de déclarations de renseignements d'un même type est supérieur à 2 500.

2.6.1. Obligations du professionnel en fiscalité

L'article 160 L.I.R. prévoit une règle anti-évitement pour empêcher les contribuables de se soustraire au paiement de leurs obligations fiscales en transférant leurs actifs à des personnes avec qui ils ont un lien de dépendance[90]. Les bénéficiaires du transfert deviendront solidairement responsables avec l'auteur du transfert des dettes fiscales, dans la mesure où la valeur du bien transféré dépasse le montant de la contrepartie donnée par le bénéficiaire du transfert pour le bien[91]. Nous n'aborderons pas en détail les planifications qui déclenchent la responsabilité solidaire, mais nous soulignons que le nouveau paragraphe 160(1.6) L.I.R. prévoit que lorsque la fiducie, la société acheteuse et toute autre personne partageant la déduction pour gains en capital ont fait le choix de l'alinéa 110.61(1)e) L.I.R. et que l'alinéa 110.61(4)a) L.I.R. s'applique, la fiducie, la société et le contribuable sont solidairement responsables du paiement de l'impôt supplémentaire. De plus, le paragraphe 160(1.7) L.I.R., ajouté récemment et réputé être entré en vigueur le 1er janvier 2024[92] vise le cas précis d'un choix conjoint lié à la conversion d'une coopérative. Il rend solidairement responsable la société acheteuse de l'impôt supplémentaire du particulier si la déduction pour gains en capital est ultérieurement refusée.

Des stratégies ont été élaborées pour éviter cette responsabilité solidaire lors d'un transfert de bien. Des règles anti-évitement ont été mises en place pour contrer ces planifications (par. 160(5) L.I.R.) et une pénalité a été ajoutée au paragraphe 160.01(2) L.I.R. En vigueur pour les opérations effectuées après le 18 avril 2021[93], cette pénalité vise ceux qui participent à des activités de planification, y consentent ou y acquiescent, lorsqu'ils savent ou devraient vraisemblablement savoir (n'eussent été les circonstances équivalant à une faute lourde) que cette planification a pour objectif de se soustraire à la responsabilité solidaire du paiement de dettes fiscales.

Selon les documents budgétaires de 2021, la pénalité pour les planificateurs et les promoteurs de stratagèmes d'évitement de dettes fiscales serait semblable à la « pénalité administrative imposée aux tiers » de l'article 163.2 L.I.R. à l'égard de certains faux énoncés[94]. Cependant, le texte adopté du paragraphe 160.01(2) L.I.R. fait référence à la faute lourde, comme dans le paragraphe 163(2) L.I.R., plutôt qu'à la conduite coupable.

Aux fins du paragraphe 160.01(2) L.I.R., une « activité de planification » s'entend au sens du paragraphe 163.2(1) L.I.R. et inclut notamment « le fait d'organiser ou de créer un arrangement, une entité, un mécanisme, un plan, un régime ou d'aider à son organisation ou à sa création » ou « le fait de participer, directement ou indirectement, à la vente d'un droit dans un arrangement, un bien, une

---

90 Par. 160(5) L.I.R.

91 CANADA, ministère des Finances, *Budget 2024 – Une chance équitable pour chaque génération – Mesures fiscales : Renseignements supplémentaires*, Ottawa, 2024, p. 37, en ligne : https://budget.canada.ca/2024/home-accueil-fr.html#pdf.

92 *Loi nº 1 d'exécution du budget de 2025*, L.C. 2026, ch. 3, sanctionnée le 26 mars 2026, par. 75(1) et 75(2).

93 *Loi d'exécution de l'énoncé économique de l'automne 2022*, L.C. 2022, ch. 19, sanctionnée le 15 décembre 2022, par. 39(1) et 39(2), ajoutant les paragraphes 160.01(1), 160.01(2) et 160.01(3) L.I.R., réputés s'appliquer relativement à une opération ou à une série d'opérations se produisant, en tout ou en partie, après le 18 avril 2021.

94 CANADA, ministère des Finances, *Budget 2021 – Une relance axée sur les emplois, la croissance et la résilience – Mesures fiscales : Renseignements supplémentaires*, Ottawa, 2021, p. 796.

entité, un mécanisme, un plan ou un régime ou à la promotion d'un arrangement, d'une entité, d'un mécanisme, d'un plan ou d'un régime »[95].

De plus, l'activité doit constituer une « planification d'évitement en vertu de l'article 160 ». Selon la définition de l'article 160.01 L.I.R., une telle activité doit remplir les conditions suivantes :

a) elle est ou fait partie d'une opération d'évitement en vertu de l'article 160 L.I.R.;

b) l'un des objets de l'opération (ou de la série) est de réduire la responsabilité solidaire d'un bénéficiaire du transfert à l'égard de l'impôt que l'auteur du transfert doit ou de réduire la capacité de la personne à payer un montant dû.

2.6.2. Pénalité applicable

Toute personne qui se livre, participe, consent ou acquiesce à une activité de planification dont il sait ou aurait vraisemblablement su, n'eussent été les circonstances équivalant à une faute lourde, qu'elle est une planification d'évitement en vertu de l'article 160 L.I.R. est passible de la pénalité prévue au paragraphe 160.01(2) L.I.R. correspondant au moins élevé des montants suivants :

- 50 % de l'impôt pour lequel il y avait une responsabilité solidaire que la planification a tenté d'éviter;
- 100 000 $, en plus de tout montant que la personne ou une personne liée peut recevoir ou obtenir en lien avec l'activité de planification.

La pénalité s'applique de façon large à « quiconque » participe, consent ou acquiesce à une telle activité, ce qui pourrait inclure des professionnels de la fiscalité. Elle s'applique à l'égard des opérations ou de séries d'opérations ayant eu lieu à compter du 19 avril 2021[96].

2.6.3. Moyens de défense

La personne doit « savoir ou aurait vraisemblablement dû savoir » qu'il s'agissait d'une planification d'évitement. La norme applicable en l'espèce est celle de la faute lourde. Certains notent que la défense contre cette pénalité est, de manière générale, assez limitée[97]. Les planificateurs fiscaux pourraient être supposés savoir que les activités constituaient une planification d'évitement[98].

La loi prévoit que la pénalité ne s'applique pas du seul fait que des services de bureau ou de secrétariat ont été rendus relativement à la planification[99]. Cela s'étend aux services de tenue de livres[100]. La pénalité pourra toutefois s'appliquer à toute personne effectuant de telles activités, pour autant qu'il soit raisonnable de s'attendre à ce qu'elle sache qu'il s'agit d'une planification d'évitement.

---

95 Par. 163.2(1) « activité de planification » L.I.R.

96 CANADA, ministère des Finances, *Notes explicatives sur les propositions législatives relatives à la Loi de l'impôt sur le revenu et à d'autres textes législatifs*, 4 février 2022, p. 84. Voir aussi L.C. 2022, ch. 19, par. 39(1) et 39(2), précité, note 93.

97 Martin DELISLE, « Nouvelles pénalités des paragraphes 160.01(2) et 160(5) », dans *Colloque Administration fiscale*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2024.

98 *Id.*, p. 5.

99 Par. 160.01(3) L.I.R.

100 M. DELISLE, précité, note 97, p. 4.

2.7. Pénalités liées aux obligations de divulgation

2.7.1. Paragraphes 237.3(8) et 237.4(12) L.I.R.

En 2010, le gouvernement du Canada a annoncé une première mouture des obligations de divulgation (les règles de divulgation obligatoire). Celles-ci concernent des opérations identifiées par la présence de caractéristiques clés (« marqueurs ») souvent associées à des planifications fiscales agressives. En général, ces obligations ont pour objectif de fournir aux administrations fiscales des renseignements sur les stratégies fiscales potentiellement abusives, et ce, en temps opportun. Elles visent également à dissuader les promoteurs et les contribuables de supporter et promouvoir de telles stratégies à dissuader les promoteurs et les contribuables de supporter et promouvoir de telles stratégies[101].

L'article 237.3 L.I.R. prévoit ainsi un régime de déclaration obligatoire pour certaines opérations d'évitement fiscal, soit les « opérations à déclarer »[102]. En résumé, ces opérations correspondent aux opérations dont il est raisonnable de considérer que l'un des principaux objets, ou celui de la série d'opérations dont elle fait partie, est l'obtention d'un « avantage fiscal »[103]. De plus, l'opération doit présenter l'un de ces trois marqueurs généraux : une entente d'honoraires conditionnels, un droit à la confidentialité et une protection contractuelle[104].

En 2023[105], le régime fédéral de divulgation a été élargi pour viser plus de planifications fiscales agressives. L'article 237.4 L.I.R. exige que certaines personnes déclarent à l'administration fiscale des informations relatives aux « opérations à signaler ». Une opération à signaler correspond à une opération qui est identique ou essentiellement semblable à une opération désignée par la ministre[106]. L'ARC établit et affiche sur sa page Internet ces opérations désignées par le ministre[107]. Les opérations visées en date du 1er novembre 2023 incluent la création de pertes sur opérations de chevauchement au moyen d'une société de personnes, l'évitement de la disposition réputée des biens en fiducie, la manipulation du statut de faillite pour réduire un montant remis à l'égard d'une dette commerciale, le recours aux critères d'objet de l'article 256.1 L.I.R. pour éviter une acquisition de contrôle réputée et les prêts adossés.

---

101 Éric HAMELIN et Lyne LATULIPPE, « Adopter et concevoir des règles de divulgation obligatoire : Un choix de politique fiscale », (2023) vol. 4, n° 3 *Perspectives en fiscalité et en politique fiscale* 18-21.

102 *Loi modifiant la Loi de l'impôt sur le revenu, la Loi sur la taxe d'accise, la Loi sur les arrangements fiscaux entre le gouvernement fédéral et les provinces, la Loi sur la taxe sur les produits et services des premières nations et des textes connexes*, L.C. 2013, ch. 34, art. 356 ajoutant l'article 237.3 L.I.R. qui s'applique aux opérations conclues après 2010 selon le paragraphe 356(2).

103 AGENCE DU REVENU DU CANADA, « Règles de divulgation obligatoire – Aperçu », en ligne : https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/programmes/a-propos-agence-revenu-canada-arc/observation/reles-divulgation-obligatoire-apercu.html#toc0.

104 Al. 237.3(1)a), 237.3(1)b) et 237.3(1)c) « opération à déclarer » L.I.R.

105 L'ajout de l'article 237.4 L.I.R. s'est fait à la date de la sanction (22 juin 2023) de la *Loi nº 1 d'exécution du budget de 2023*, L.C. 2023, ch. 26, art. 60. Application aux opérations conclues après la date de sanction de la loi.

106 AGENCE DU REVENU DU CANADA, « Opérations à signaler désignées par la ministre du Revenu national », en ligne : https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/programmes/a-propos-agence-revenu-canada-arc/observation/reles-divulgation-obligatoire-apercu/operations-signaler-designees-par-ministre-revenu-national.html.

107 *Id.*

Une analyse complète des règles de divulgation obligatoire excède le cadre du présent texte. Nous nous attarderons uniquement sur les particularités relatives aux pénalités auxquelles s'exposent les professionnels en lien avec ces obligations de divulgation. Nous étudierons donc les obligations du professionnel de la fiscalité, puis les pénalités applicables, de même que les moyens de défense prévus par la loi.

2.7.1.1. Obligations du conseiller ou du promoteur

Les conseillers et les promoteurs, ainsi que les personnes liées à ceux-ci, qui reçoivent des honoraires en lien avec l'opération visée ou une autre opération qui fait partie de la série d'opérations sont tenus de présenter une déclaration de renseignements sur le formulaire prescrit[108] et contenant les renseignements prescrits, en vertu des alinéas 237.3(2)c), 237.3(2)d)[109], 237.4(4)c) et 237.4(4)d) L.I.R.

Le terme « conseiller » est défini aux paragraphes 237.3(1) et 237.4(1) L.I.R. au sens large comme toute personne qui fournit, directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit, une assistance ou un conseil concernant la création, le développement, la planification, l'organisation ou la mise en œuvre de l'opération à notifier, à une autre personne, y compris toute personne qui conclut l'opération à signaler pour le compte d'une autre personne. La définition de « conseiller » aux fins de l'article 237.3 L.I.R. comprend également la personne qui fournit une protection contractuelle. Ainsi, un conseiller qui reçoit des honoraires en lien avec l'opération ou qui a trait à une protection contractuelle pour une opération à déclarer est tenu de faire la déclaration.

L'article 237.4 L.I.R. renvoie à la définition de « promoteur » prévue à l'article 237.3 L.I.R., soit une personne qui « directement ou indirectement, à titre de mandant ou de mandataire » fait la promotion ou la vente d'un arrangement qui comprend ou concerne l'opération ou la série, ou fait une déclaration ou une annonce portant sur un avantage fiscal, ou reçoit une contrepartie relative à l'arrangement.

Depuis les dernières modifications législatives de 2023[110], chaque professionnel visé par l'obligation de l'article 237.3 L.I.R. doit divulguer. Il n'existe plus d'exception de divulgation lorsque quelqu'un d'autre aurait déjà divulgué l'information demandée. Comme le soulevait la Fédération des ordres professionnels de juristes du Canada dans ses observations faites au Comité permanent des finances de la Chambre des communes en 2023, ces changements sont préoccupants :

> « [...] les modifications élimineraient la disposition d'allégement actuelle (paragraphe 237.3(4) de la Loi de l'impôt sur le revenu) qui traite la divulgation d'une

[108] AGENCE DU REVENU DU CANADA, Formulaire RC312, « Déclaration de renseignements sur les opérations à déclarer et les opérations à signaler (années d'imposition 2023 et suivantes) », en ligne : https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/formulaires-publications/formulaires/rc312.html.

[109] L'alinéa 237.3(2)c) L.I.R. vise « tout conseiller ou promoteur relativement à l'opération donnée, ou à une autre opération qui fait partie d'une série d'opérations comprenant l'opération donnée, qui a ou avait droit, dans l'immédiat ou pour l'avenir et conditionnellement ou non, à des honoraires, relativement à l'une de ces opérations, qui, selon le cas : sont visés à l'alinéa a) de la définition de "opération à déclarer" au paragraphe (1) (ii) ont trait à une protection contractuelle fournie dans les circonstances visées à l'alinéa c) de cette définition ». L'alinéa 237.3(2)d) L.I.R. vise « toute personne avec laquelle un conseiller ou un promoteur a un lien de dépendance relativement à l'opération donnée et qui a ou avait droit, dans l'immédiat ou pour l'avenir et conditionnellement ou non, à des honoraires visés à l'alinéa c) ».

[110] *Loi nº 1 d'exécution du budget de 2023*, L.C. 2023, ch. 26, par. 68(8) modifiant le paragraphe 237.3(4) L.I.R.

> opération par une partie comme une divulgation par toutes les parties. Autrement dit, une déclaration faite par une personne (par exemple, le contribuable) ne libérera plus une autre personne de son obligation de faire une déclaration (par exemple, le conseiller)[111]. »

Cependant, en ce qui concerne la divulgation des opérations à signaler en application de l'article 237.4 L.I.R., la production d'une déclaration de renseignements par un employeur ou une société de personnes relativement à l'opération à signaler « est réputée avoir été effectuée par chaque employé ou chaque associé » de l'employeur ou de la société de personnes[112].

Il est bon de noter qu'il n'est pas nécessaire de déclarer une opération si elle fait partie d'une série d'opérations comprenant l'acquisition d'un abri fiscal pour lequel une déclaration de renseignements a déjà été présentée conformément à l'article 237.1 L.I.R.[113] Le paragraphe 237.3(14) L.I.R., qui vise à exclure certaines opérations des règles de divulgation obligatoire prévues à l'article 237.3 L.I.R., ne pourra trouver application s'il est raisonnable de penser que l'un des principaux buts de l'acquisition de l'abri fiscal est de se soustraire à l'application des règles de l'article 237.3 L.I.R.[114]

Le délai pour effectuer la déclaration est de 90 jours après la conclusion de l'opération[115] ou l'obligation contractuelle de conclure l'opération (selon la première des dates) pour les opérations à déclarer et de 90 jours suivant la conclusion de l'opération à signaler ou l'obligation contractuelle de conclure l'opération à signaler[116].

Selon le paragraphe 237.3(2) L.I.R., un conseiller ou un promoteur qui a droit à des honoraires relativement à l'opération donnée ou à une opération de la série qui sont des honoraires basés sur l'obtention d'un avantage fiscal ou sur le nombre de personnes qui prennent part à l'opération ou à la série ou qui profitent des conseils doit faire la divulgation d'une opération à déclarer[117]. L'obligation de divulguer prévue au paragraphe 237.4(4) L.I.R. pour les opérations à signaler vise par ailleurs tout conseiller ou promoteur relativement à cette opération ou toute personne ayant un lien de dépendance avec le conseiller ou le promoteur qui avait droit à des honoraires relativement à l'opération à signaler.

La personne à qui l'obligation pourrait s'appliquer du seul fait qu'elle a rendu des services de bureau n'est pas tenue de déclarer[118]. Les paragraphes 237.3(3) et 237.4(10) L.I.R. précisent que lorsque la

---

111 Voir la version antérieure à 2023 du paragraphe 237.3(4) L.I.R., en ligne : https://laws-lois.justice.gc.ca/fra/lois/I-3.3/section-237.3-20130626.html#wb-cont; FÉDÉRATION DES ORDRES DE PROFESSIONNELS DE JURISTES DU CANADA, *Observations de la Fédération des ordres professionnels de juristes du Canada au Comité permanent des finances de la Chambre des communes - Projet de loi C-47 - Modifications proposées aux règlements sur la divulgation obligatoire en vertu de la Loi de l'impôt sur le revenu*, 2023, p. 1, en ligne : https://flsc-s3-storage-pub.s3.ca-central-1.amazonaws.com/Observations%20communes%20avril2023.pdf.

112 Par. 237.4(5) L.I.R.

113 Par. 237.3(14) L.I.R.

114 Par. 237.3(16) L.I.R.

115 Il s'agit ici de l'opération à déclarer ou de toute opération dans la série.

116 Par. 237.3(5) et 237.4(9) L.I.R.

117 Soit des honoraires visés à l'alinéa a) de la définition d'« opération à déclarer » du paragraphe 237.1(1) L.I.R.

118 Par. 237.3(3) et 237.4(8) L.I.R.

personne doit déclarer plusieurs opérations d'une même série d'opérations, cette personne peut produire un formulaire comprenant toutes les opérations.

2.7.1.2. Pénalités applicables

Le défaut de produire une déclaration de renseignements dans le délai prescrit[119] entraîne l'imposition de pénalités. Les pénalités visant les conseillers et les promoteurs en défaut sont prévues aux paragraphes 237.3(8) et 237.4(12) L.I.R. et leur montant est établi à ces paragraphes. Dans les deux cas, elles s'élèvent à 100 % des honoraires facturés, plus 10 000 $, plus 1 000 $ par jour jusqu'à un maximum de 100 000 $. Celles-ci ne sont en outre assujetties à aucun délai de prescription.

Il existe d'ailleurs une certaine interrelation entre le régime historique de déclaration des abris fiscaux à l'article 237.1 L.I.R. et le nouveau régime des règles des opérations à déclarer, dans la mesure où la pénalité prévue au paragraphe 237.1(7.4) L.I.R. influence le montant de la pénalité payable au paragraphe 237.3(8) L.I.R. D'abord, rappelons que si l'abri fiscal a fait l'objet d'une déclaration de renseignements, il ne s'agira pas d'une opération à déclarer, conformément au paragraphe 237.3(14) L.I.R. Par contre, si une pénalité est imposée en vertu du paragraphe 237.1(7.4) L.I.R. en raison d'un défaut de produire la déclaration ou pour informations fausses ou trompeuses, le montant de la pénalité prévu au paragraphe 237.2(8) L.I.R. en lien avec les opérations à déclarer sera réduit du montant de la pénalité imposée selon le paragraphe 237.1(7.4) L.I.R.[120] On évitera la double imposition de pénalités, dans ce cas.

Il est également pertinent de garder en tête que les règles de divulgation obligatoire contiennent aussi des obligations à l'égard des traitements fiscaux incertains. Toutefois, celles-ci incombent seulement aux sociétés et ne visent donc pas les conseillers fiscaux directement[121].

Finalement, le contribuable peut faire le choix de divulguer de manière préventive, afin d'éviter les pénalités, si la règle générale anti-évitement (RGAE) trouve application[122]. Cependant, l'obligation de déclarer s'applique alors au contribuable et non à son conseiller.

Contestation de la constitutionnalité de l'obligation pour les juristes professionnels

En tant qu'association nationale des 14 ordres professionnels de juristes, la Fédération des ordres professionnels de juristes du Canada a déposé, le 11 septembre 2023, une procédure pour faire déclarer inconstitutionnels les articles 237.3 et 237.4 L.I.R. La Fédération conteste, plus précisément, l'application de ces articles aux juristes, notamment en raison de la contradiction avec la protection des renseignements confidentiels des clients[123].

---

[119] Selon l'alinéa 237.3(5)b) L.I.R., cela correspond au premier en date de 90 jours à partir du moment où l'opération est conclue ou 90 jours à partir du moment où une obligation contractuelle de conclure l'opération est en vigueur.

[120] Par. 237.3(15) L.I.R.

[121] Par. 237.5(5) L.I.R.

[122] Par. 237.3 (12.1) L.I.R.

[123] FÉDÉRATION DES ORDRES DE PROFESSIONNELS DE JURISTES DU CANADA, *Federation challenge of Income tax act provisions*, 2023, en ligne : https://flsc.ca/wp-content/uploads/2023/09/Challenge-Backgrounder-RE.pdf.

Le 28 novembre 2023, la Cour suprême de la Colombie-Britannique a accordé une injonction temporaire concernant les nouvelles règles de divulgation obligatoire en matière fiscale[124]. Le gouvernement n'a pas réussi à prouver l'urgence d'élargir les règles de divulgation obligatoire, aux juristes professionnels particulièrement. Ces règles ne pourront donc pas s'appliquer à ceux-ci avant la décision sur la question de la constitutionnalité[125].

Dans son budget de 2024, le gouvernement fédéral a annoncé son intention d'éliminer de la portée de l'infraction générale visée à l'article 238 L.I.R., le défaut de produire une déclaration de renseignements relativement à une opération à déclarer ou à signaler en vertu des règles de divulgation obligatoire[126]. Cela permettait d'éviter que l'omission de déclarer une opération donnant lieu à une divulgation obligatoire soit visée par l'infraction générale dont la sanction peut atteindre une amende maximale de 25 000 $ et, éventuellement, un emprisonnement de 12 mois. Le Parlement du Canada a donc retiré de l'application de l'article 238 L.I.R., dans la *Loi nº 1 d'exécution du budget de 2024*, les articles 237.3 et 237.4 L.I.R. visant le défaut de déclarer en vertu des règles de divulgation obligatoire[127].

Selon la Fédération des ordres professionnels de juristes du Canada, cette récente modification législative visait à affaiblir l'un de ses arguments constitutionnels qu'elle tentait de faire valoir dans les contestations judiciaires[128]. On comprend que, même si la menace d'une infraction criminelle générale a maintenant disparu, les problèmes liés aux obligations de divulgation, aux lourdes pénalités et au secret professionnel demeurent. Cette affaire reste à suivre.

2.7.1.3. Moyens de défense

Le paragraphe 237.3(11) L.I.R. précise que la pénalité en cas de non-respect de l'obligation de divulguer une opération à déclarer ne s'appliquera pas si la personne a agi avec soin, diligence et habilité pour prévenir le manquement.

Dans le cas des opérations à signaler, le paragraphe 237.4(7) L.I.R. prévoit que l'obligation de divulguer s'applique à une personne seulement si elle sait ou devrait vraisemblablement savoir que l'opération est une opération à signaler. Il est dès lors possible d'invoquer son ignorance de la présence d'une opération à signaler. Un conseiller ou un promoteur ne détient pas nécessairement des connaissances fiscales approfondies et il pourrait être visé par l'obligation de divulgation. Il faudra voir si la personne aurait pu vraisemblablement savoir que l'opération était une opération à signaler. Selon les notes explicatives : « Le critère pour établir qu'une personne "aurait vraisemblablement dû savoir" doit être déterminé d'un point de vue objectif en faisant référence à tous les faits et circonstances et sans tenir compte de l'intention subjective de la personne

[124] *Federation of Law Societies of Canada v. Canada (Attorney General)*, 2023 BCSC 2068.
[125] *Id.*, par. 54 et 57.
[126] CANADA, ministère des Finances, budget 2024, *Mesures fiscales : Renseignements supplémentaires*, précité, note 91, p. 39.
[127] *Loi nº 1 d'exécution du budget de 2024*, L.C. 2024, ch. 17, par. 73(1) modifiant le paragraphe 238(1) L.I.R., réputé être entré en vigueur le 22 juin 2023.
[128] FEDERATION OF LAW SOCIETIES OF CANADA, *Further amended petition to the court in the Supreme court of British Columbia between Federation of law societies of Canada and Attorney general of Canada and Canadian bar association*, 2025, p. 9, en ligne : https://flsc.ca/wp-content/uploads/2025/07/2025-07-16-Further-Amended-Petition.pdf.

concernée. Le critère sera donc satisfait lorsqu'une personne raisonnable dans la même situation serait au courant de cette information[129]. » Ainsi, des personnes impliquées de façon accessoire dans les conseils, la vente ou la mise en place de l'opération à signaler pourraient ne pas se voir imposer une pénalité pour non-production.

Chacun des articles 237.3 et 237.4 L.I.R. précise que les obligations n'ont pas pour effet « d'exiger la communication d'informations s'il est raisonnable de croire que les informations sont assujetties au privilège des communications entre client et avocat ». En effet, dès le dépôt, le 18 mai 2023, du Projet de loi C-47 qui proposait les nouvelles règles de divulgation obligatoire, de nombreuses critiques ont été soulevées. Notamment, l'Association du Barreau canadien s'inquiétait de l'effet des nouvelles mesures sur les praticiens. La menace des pénalités imposées aux avocats et aux notaires porterait potentiellement atteinte à l'indépendance de la profession juridique[130]. Il serait alors difficile pour les contribuables de recevoir des conseils fiscaux impartiaux[131]. On ne pourrait faire primer les obligations de divulgation sur les obligations professionnelles du juriste.

Les paragraphes 237.3(17) et 237.4(18) L.I.R. ont ainsi été adoptés, afin de prévenir ce conflit[132]. Ceux-ci prévoient toutefois seulement que l'avocat n'a pas à révéler de l'information dont il serait raisonnable de croire qu'elle relèverait du privilège avocat-client. Une certaine ambiguïté semble persister eu égard à la détermination de l'information protégée.

Si, « dans le cadre d'une opération donnée, un avocat agit à la fois en qualité de conseiller et en qualité de promoteur, les conseils en matière de planification fiscale qu'il donne aux clients réels et éventuels lors de la promotion d'un arrangement ne seraient vraisemblablement pas protégés par le privilège client-avocat »[133]. Ce dernier s'applique, en temps normal, uniquement aux conseils liés aux communications entre le client et l'avocat et non pas aux renseignements entre un promoteur et un client réel ou éventuel[134]. Ainsi, la qualité en laquelle les conseils sont rendus détermine si le secret professionnel peut être invoqué.

2.7.2. Articles 1079.8.13.2, 1079.13.2 et 1082.03 L.I.

Le Québec a été la première région du Canada à annoncer, dans le budget 2008-2009, un mécanisme de divulgations obligatoires. Or, il aura tout de même fallu attendre l'année 2020 pour que des

[129] CANADA, ministère des Finances, *Notes explicatives relatives à la Loi de l'impôt sur le revenu et à d'autres textes législatifs*, avril 2023, p. 92.

[130] ASSOCIATION DU BARREAU CANADIEN, *Mémoire de l'Association du Barreau canadien sur le projet de loi du 27 août 2010 relatif à la déclaration de renseignements concernant les opérations d'évitement fiscal*, 2010, p. 3.

[131] *Id.*

[132] Torran JOLLY et Dion J. LEGGE, « Expansion of the Mandatory Disclosure Rules: The New Reality », dans *Report of Proceedings of the Seventy-Fourth Tax Conference, 2022 Conference Report*, Toronto, Fondation canadienne de fiscalité, 2023, p. 15:1-64, aux pages 15:3 et 15:4. L.C. 2023, ch. 26, art. 68 et 69.

[133] CANADA, ministère des Finances, *Notes explicatives concernant la Loi de l'impôt sur le revenu, la Loi sur la taxe d'accise et des textes connexes*, octobre 2012, p. 498.

[134] *Id.*

pénalités visant directement les conseillers ou les promoteurs de certains types d'opérations soient spécifiquement adoptées[135].

L'article 1079.8.6.3 L.I. prévoit qu'un conseiller ou un promoteur qui commercialise ou fait la promotion d'une opération désignée[136], au sens de l'article 1079.8.1 L.I., qui n'a pas nécessité de modification significative dans sa forme ou sa substance pour l'adapter lors de sa mise en œuvre est tenu de divulguer cette opération au ministre. Cette divulgation doit être effectuée avec le Formulaire TP-1079.CP[137].

L'article 1079.8.13.2 L.I. prévoit que l'omission par un conseiller ou un promoteur de divulguer une opération conformément à l'article 1079.8.6.3 L.I., dans le formulaire prescrit, peut entraîner une pénalité de 10 000 $ et une pénalité additionnelle de 1 000 $ par jour que dure l'omission, à compter du deuxième jour, jusqu'à concurrence de 100 000 $. Le promoteur ou le conseiller encourt également une pénalité égale à 100 % de la contrepartie reçue pour la mise en œuvre de l'opération.

Il est toutefois prévu que le promoteur ou le conseiller ne puisse encourir, à l'égard d'une même omission, à la fois la pénalité prévue au premier alinéa et celle prévue à l'article 59 L.A.F.

En 2010, des pénalités prévues à l'article 1079.13.2 L.I. s'appliquant au contribuable et au promoteur ont été instaurées[138]. Elles visent les situations où la RGAE s'applique. Selon le Communiqué de 2009 du ministère des Finances[139], les pénalités aux conseillers et aux promoteurs ont été mises en place pour lutter plus efficacement contre les planifications fiscales agressives et pour décourager la promotion de ces opérations. L'application de la RGAE entraînait alors une pénalité pour le promoteur de l'opération égale à 12,5 % des montants reçus relativement à l'opération. En 2019, le taux de 12,5 % a été remplacé par 100 %[140].

---

135 *Loi donnant suite à des mesures fiscales annoncées à l'occasion du discours sur le budget du 21 mars 2019 et à certaines autres mesures*, L.Q. 2020, c. 16, art. 173.

136 Selon la définition de l'article 1079.8.1 L.I., une « opération désignée » réalisée par un contribuable signifie « une opération dont la forme et la substance des faits propres au contribuable ou à la société de personnes s'apparentent de façon significative à la forme et à la substance des faits d'une opération déterminée par le ministre et publiée à la Gazette officielle du Québec ». Les opérations déterminées sont les suivantes : l'évitement de l'aliénation réputée d'un bien d'une fiducie, le paiement vers un pays non conventionné, la multiplication de la déduction pour gains en capital, le commerce d'attributs fiscaux et l'évitement de la règle de l'intérêt réputé par le biais d'un dividende en actions; art. 1079.8.6.3 L.I. Voir également REVENU QUÉBEC, « Liste des opérations déterminées », en ligne : https://www.revenuquebec.ca/fr/une-mission-des-actions/assurer-la-conformite-fiscale/planification-fiscale-agressive/divulgation-obligatoire-de-certaines-operations/liste-des-operations-determinees/.

137 REVENU QUÉBEC, Formulaire TP-1079.CP, « Divulgation obligatoire d'une planification fiscale par un conseiller ou un promoteur », en ligne : https://www.revenuquebec.ca/fr/services-en-ligne/formulaires-et-publications/details-courant/tp-1079-cp/.

138 *Loi modifiant la Loi sur les impôts, la Loi sur la taxe de vente du Québec et d'autres dispositions législatives*, L.Q. 2010, c. 25, art. 193.

139 QUÉBEC, ministère des Finances, « Des mesures pour intensifier la lutte contre les planifications fiscales agressives », 2009, en ligne : https://www.finances.gouv.qc.ca/documents/Communiques/fr/COMFR_20091015-synthese.pdf.

140 *Loi modifiant la Loi sur les impôts, la Loi sur la taxe de vente du Québec et d'autres dispositions législatives*, L.Q. 2019, c. 14, art. 431.

Les pénalités peuvent toutefois être évitées en cas de divulgation, obligatoire ou préventive, de l'opération à Revenu Québec. Elles peuvent aussi être évitées en faisant valoir avec succès une défense de diligence raisonnable.

En outre, en plus des pénalités prévues, les promoteurs de ce type d'opérations (ainsi que les sociétés auxquelles s'est appliquée la RGAE) se voient inscrire au Registre des entreprises non admissibles aux contrats publics (RENA) pour une période de cinq ans. Dès leur inscription au registre, l'entreprise ou le promoteur ne peut pas se voir accorder un contrat public, une sous-traitance publique ou poursuivre un tel contrat en cours d'exécution[141].

Autre pénalité administrative québécoise (sans concordance fédérale)

En 2020, un ensemble de mesures ont été instaurées afin de contrer les stratagèmes fiscaux considérés comme des « **trompe-l'œil** »[142]. Le régime prévoit donc des pénalités, un délai plus long pour établir une nouvelle cotisation et des interdictions de contracter avec l'État.

L'article 1082.0.3 L.I. instaure une pénalité applicable au conseiller ou au promoteur impliqué dans l'opération lorsque Revenu Québec a établi une cotisation, une nouvelle cotisation ou une cotisation supplémentaire à l'endroit d'un contribuable relativement à une opération ou à une série d'opérations impliquant un trompe-l'œil. Dans le cas où la personne en question est une société de personnes, c'est cette dernière qui encourra la pénalité[143].

Les conséquences fiscales découlant de l'opération ou de la série d'opérations doivent être déterminées sur la base de la substance des véritables opérations ou série d'opérations que les parties ont effectuées et non pas sur la base du trompe-l'œil[144].

La pénalité encourue correspond à 100 % des honoraires relatifs à cette opération. De plus, il sera interdit au contribuable et au conseiller pénalisés, de même qu'à certaines autres personnes qui leur seraient associées, de contracter avec l'État[145].

Dans le cadre de l'article 1082.0.3 L.I., l'expression « conseiller » renvoie à la signification prévue à l'article 1079.8.1 L.I. pour les divulgations d'opérations et l'expression « promoteur » renvoie à la définition donnée à l'article 1079.9 L.I. pour l'application de la RGAE. Ces deux termes possèdent des définitions assez différentes, la définition de « conseiller » étant beaucoup plus large que celle de « promoteur ». Le terme « conseiller » comprend les personnes ou sociétés de personnes qui

---

141 *Loi visant principalement à instituer le Centre d'acquisitions gouvernementales et Infrastructures technologiques Québec*, L.Q. 2020, c. 2, art. 6; *Loi sur les contrats des organismes publics*, L.Q. 2006, c. 29, art. 21.5.3.

142 Pour une définition du trompe-l'œil, voir Vincent LANGLOIS, « Le trompe-l'œil dans la *Loi sur les impôts* du Québec : une simulation visant à tromper l'administration fiscale », (2022), vol.42, nº 3 *Revue de planification fiscale et financière* 351-420; voir aussi *Loi donnant suite à des mesures fiscales annoncées à l'occasion du discours sur le budget du 21 mars 2019 et à certaines autres mesures*, L.Q. 2020, c. 16, art. 180.

143 QUÉBEC, ministère des Finances, *Notes explicatives concernant la Loi donnant suite à des mesures fiscales annoncées à l'occasion du discours sur le budget du21 mars 2019 et à certaines autres mesures*, septembre 2020, p. 234.

144 *Id.*, p. 232 et 233.

145 Art. 21.1, 21.2, 21.5.2, 21.5.5 et 21.6 de la *Loi sur les contrats des organismes publics*, RLRQ, c. C-65.1; V. LANGLOIS, précité, note 142, p. 356.

fournissent « de l'aide, de l'assistance ou des conseils relativement à la conception ou à la mise en œuvre de l'opération, ou qui la commercialise[nt] ou en [font] la promotion »[146].

Revenu Québec affirme qu'il n'appliquera pas de pénalité à un conseiller ou à un promoteur sans qu'il y ait des éléments démontrant une intention ou une connaissance du trompe-l'œil en question[147]. Les circonstances de chaque situation sont à considérer. Revenu Québec pourrait ne pas imposer de pénalité si, à titre d'exemple, un trompe-l'œil était organisé à l'insu d'un avocat qui a simplement préparé les documents juridiques conformément à un plan établi par des conseillers fiscaux externes[148].

Il faut toutefois noter que les dispositions mettant en place la pénalité contre les conseillers ou les promoteurs en lien avec des opérations ou séries d'opérations impliquant un trompe-l'œil ne prévoient pas spécifiquement de défense de diligence raisonnable[149]. Cette pénalité n'exige pas non plus que l'administration fiscale démontre un quelconque élément de connaissance ou d'intention. Revenu Québec affirme, néanmoins, qu'elle usera diligemment de sa discrétion concernant les pénalités visant les conseillers ou les promoteurs[150]. Malgré tout, comme il s'agit d'une pénalité administrative à responsabilité stricte et non pas absolue, une défense de diligence raisonnable pourrait être invoquée[151].

[146] Art. 1079.8.1 « conseiller » L.I.; V. LANGLOIS, précité, note 142, p. 358-359.

[147] « Table ronde sur la fiscalité provinciale », dans *Congrès 2020*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2021, p. 8:1-94, question 30, réponse A, aux pages 8:87-88.

[148] *Id.*

[149] « Table ronde sur la fiscalité provinciale », dans *Congrès 2020*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2021, p. 8:1-94, question 30, réponse C, à la page 8:89.

[150] *Id.*

[151] V. LANGLOIS, précité, note 142, p. 359 à 361.

CONCLUSION

Les pénalités applicables aux professionnels de la fiscalité ont bien évolué au fil du temps afin d'adapter les mesures de contrôle de la conformité aux services de planifications fiscales. Même à la suite de l'introduction de l'article 163.2 L.I.R. et de sa pénalité générale, d'autres dispositions ciblant certains comportements plus spécifiques sont apparues, comme on peut l'observer avec l'article 160.01 L.I.R., à titre d'exemple. Cette relation entre le général et le spécifique pourrait se comparer, en matière de lutte contre l'évitement fiscal, à la RGAE par rapport aux règles particulières visant des stratagèmes particuliers. Sous cet angle, une certaine cohérence des approches semble exister dans la loi. La superposition de pénalités applicables à une même situation ne signifie toutefois pas forcément une meilleure observation de la loi.

Bien que les professionnels puissent invoquer une défense de diligence raisonnable, le niveau d'expertise des professionnels de la fiscalité doit être pris en compte. Ceux-ci jouent un rôle important dans la structuration et la supervision des affaires fiscales de leurs clients. La norme de diligence en est certainement élevée.

Cette évolution des pénalités applicables aux professionnels semble s'inscrire dans un contexte international caractérisé par une surveillance accrue de la pratique fiscale et des exigences pour soutenir une plus grande transparence des affaires fiscales du contribuable envers l'administration fiscale. Il devient alors important de maintenir l'équilibre entre la mise en place de pénalités dissuasives, visant à décourager les pratiques fautives pour encourager la responsabilisation du praticien, et la clarté, de même que l'équité, du cadre normatif canadien et québécois.