

Les auteurs posent un regard critique sur l'utilisation occasionnelle de la méthode de l'avoir net rétrospectif par Revenu Québec pour établir des nouvelles cotisations estimatives au-delà de la période normale de cotisation de trois ans.

Regard critique sur l'application de la méthode de l'avoir net rétrospectif au-delà de la période normale de cotisation

Date: 2017-03

1^{er} trimestre 2017

Gerald J. Rip,
Avocat-conseil
Spiegel Sohmer inc.
Ancien juge en chef
de la Cour canadienne de l'impôt

David H. Sohmer,
Avocat
Spiegel Sohmer inc.

Stéphanie Pépin,
Avocate, LL.M. fisc.
Spiegel Sohmer inc.

Jean-François Reed,
Étudiant
Spiegel Sohmer inc.

Précis

Les auteurs posent un regard critique sur l'utilisation occasionnelle de la méthode de l'avoir net rétrospectif par Revenu Québec pour établir des nouvelles cotisations estimatives au-delà de la période normale de cotisation de trois ans. Ils s'appuient sur le texte des dispositions pertinentes de la Loi sur les impôts, ainsi que sur les règles de preuve applicables en matière fiscale et en droit québécois.

Abstract

The authors conduct a critical analysis of Revenu Québec's occasional use of the retroactive net worth method to establish arbitrary reassessments beyond the normal three-year assessment period. Their position is based on a review of the relevant provisions of the Québec Taxation Act and the rules of evidence applicable in tax litigation according the laws of the Province of Québec.

Introduction

Dans un texte intitulé «Prise de position de Revenu Québec sur les cotisations estimatives»¹, Revenu Québec a rendu publiques en 2012 «les raisons juridiques qui fondent non seulement l'établissement de cotisations estimatives en cas d'inobservance de la loi fiscale, mais aussi la méthode de dernier recours retenue pour ce faire»², à savoir la «méthode de l'avoir net extrapolé rétrospectif»³. Nous notons que l'objectif de cette publication était, d'une part, de répondre «aux doutes exprimés par certains» et, d'autre part, d'espérer convaincre l'ensemble de la communauté fiscale du bien-fondé de la position de Revenu Québec⁴.

La méthode de l'avoir net extrapolé rétrospectif est appliquée à l'occasion dans l'établissement de nouvelles cotisations au-delà de la période normale de cotisation, notamment dans les dossiers où l'administration fiscale a eu accès à des informations provenant de sources externes qui concernent des résidents canadiens détenteurs de comptes bancaires à l'étranger. Citons à titre d'exemple les informations obtenues à la suite de la fuite de renseignements sur les détenteurs de comptes bancaires à la HSBC, qui a été très médiatisée au cours des dernières années.

Le présent texte a pour but de renseigner le lecteur sur les «doutes exprimés par certains» membres de la communauté fiscale quant aux principes juridiques qui sous-tendent l'établissement de cotisations estimatives en cas d'inobservance de la loi fiscale. Avec égard, nous sommes d'avis que la méthode de l'avoir net extrapolé rétrospectif appliquée pour établir de nouvelles cotisations après la période normale ne respecte pas les prescriptions du sous-paragraphe 1010 2.b) de la *Loi sur les impôts*⁵.

Afin d'appuyer notre opinion, nous passerons en revue les dispositions de la *Loi sur les impôts* qui encadrent les pouvoirs de l'administration fiscale dans l'établissement d'une cotisation ou d'une nouvelle cotisation. Nous constaterons ensuite comment les limites, imposées par la loi, dans lesquelles l'administration fiscale est autorisée à établir une nouvelle cotisation en dehors de la période normale de cotisation, ont été interprétées par les tribunaux au cours des années, et ce, à la lumière des règles de preuve qui s'appliquent en droit québécois. Finalement, la méthode de l'avoir net extrapolé rétrospectif adoptée par Revenu Québec sera analysée en appliquant les principes juridiques qui doivent guider l'administration fiscale dans l'établissement d'une nouvelle cotisation, et ce, dans le contexte des éléments de preuve généralement connus de l'administration fiscale dans les dossiers de contribuables qui ont des comptes bancaires à l'étranger.

1. -- Cadre législatif

Notre régime fiscal au Québec repose sur le principe de l'autocotisation. En conséquence, chaque contribuable qui réside au Québec à la fin d'une année doit établir le revenu imposable qu'il réalise au cours de l'année et transmettre au ministre du Revenu une déclaration fiscale, et ce, pour chaque année d'imposition⁶. Revenu Québec (à qui les pouvoirs du ministre sont délégués) a alors l'obligation d'examiner la déclaration fiscale produite par le contribuable et de déterminer l'impôt et, au besoin, les intérêts et pénalités pour l'année visée par la déclaration fiscale :

Examen et cotisation par le ministre --

1005. Le ministre doit, avec diligence, examiner la déclaration fiscale d'un contribuable qui lui est transmise pour **une année d'imposition** et déterminer, d'une part, son impôt à payer pour l'année, l'intérêt et les pénalités exigibles, le cas échéant, et d'autre part, tout montant réputé avoir été payé en vertu du chapitre III.1 du titre III en acompte sur son impôt à payer pour l'année en vertu de la présente partie.

(Notre soulignement)

La *Loi sur les impôts* permet initialement à Revenu Québec de déterminer à tout moment les impôts, les intérêts et les pénalités :

1010. Pouvoirs du ministre quant à la détermination de l'impôt, des intérêts et des pénalités --

1. Le ministre peut, **en tout temps**, déterminer l'impôt, les intérêts et les pénalités en vertu de la présente partie, ou donner avis par écrit à tout contribuable qui a produit une déclaration fiscale pour **une année d'imposition** qu'aucun impôt n'est à payer pour cette année d'imposition.

(Notre soulignement)

Ainsi, le paragraphe 1 de l'article 1010 L.I. n'assujettit Revenu Québec à aucun délai spécifique pour établir une cotisation initiale pour une année d'imposition à l'endroit d'un contribuable⁷. De plus, Revenu Québec n'est pas lié par la déclaration fiscale transmise par le contribuable pour une année et peut, malgré cette déclaration, réviser les impôts payables pour l'année visée par la déclaration et établir une cotisation⁸. À la suite de l'établissement de la cotisation initiale pour une année d'imposition, Revenu Québec pourra déterminer à nouveau les impôts du contribuable pour cette année et établir une nouvelle cotisation, sauf exception, dans les trois ans de la date de l'avis de cotisation initial⁹. Le sous-paragraphe 1010 2.b)i L.I. permet cependant à Revenu Québec de faire abstraction de ce délai de prescription de trois ans lorsque les circonstances qui y sont prévues sont présentes :

2. Pouvoirs du ministre --

Le ministre peut aussi déterminer de nouveau l'impôt, les intérêts et les pénalités en vertu de la présente partie et faire une nouvelle cotisation ou établir une cotisation supplémentaire, selon le cas : [...]

b) en tout temps, si le contribuable ou la personne qui a produit la déclaration :

i. a fait une fausse représentation des faits par incurie ou par omission volontaire ou a commis une fraude en produisant la déclaration ou en fournissant un renseignement prévu en vertu de la présente partie;

[...]

(Notre soulignement)

Selon nous, le libellé du sous-paragraphe 1010 2.b)i L.I. renvoie à une fausse représentation des faits par incurie ou omission volontaire effectuée par le contribuable dans «la déclaration», laquelle peut seulement faire référence à «une déclaration» visée au paragraphe 1 de l'article 1010 L.I., c'est-à-dire la déclaration fiscale produite pour une année d'imposition particulière.

En conséquence, à la lumière des prescriptions de la *Loi sur les impôts*, Revenu Québec est autorisé à établir une nouvelle cotisation en tout temps après la période normale de cotisation de trois ans uniquement lorsqu'il est en mesure de démontrer que le contribuable a fait une fausse représentation dans sa déclaration fiscale produite pour l'année visée. Ainsi, dans l'éventualité où le contribuable conteste la nouvelle cotisation établie au-delà de la période normale de cotisation par la production d'un avis d'opposition et, éventuellement, par le dépôt d'une procédure d'appel auprès de la Cour du Québec, Revenu Québec aura le fardeau initial d'établir que le contribuable a fait une fausse représentation des faits par omission volontaire ou par incurie ou a commis une fraude dans sa déclaration fiscale pour cette année d'imposition. Comme nous l'expliquerons en détail plus loin, cette fausse représentation ou cette fraude doit être prouvée selon la prépondérance des probabilités¹⁰. Si Revenu Québec n'est pas en mesure de se décharger de ce fardeau, la nouvelle cotisation établie pour l'année d'imposition en question devra être annulée par l'administration fiscale ou par la Cour selon que le contribuable est en opposition ou en appel de cette nouvelle cotisation.

Afin de s'acquitter de ce fardeau, Revenu Québec devra :

- prouver le contenu de la déclaration fiscale originale du contribuable;
- démontrer ce que le contribuable aurait dû inclure à la déclaration fiscale de l'année en question (à l'aide d'une preuve directe ou d'une preuve circonstancielle suffisamment grave, précise et concordante);
- et enfin démontrer que cette fausse représentation est attribuable à une incurie ou à une omission volontaire ou que le contribuable a commis une fraude¹¹.

2. -- Fondement juridique de la validité de la méthode de l'avoir net rétrospectif selon Revenu Québec

Revenons maintenant à la position de Revenu Québec sur les cotisations estimatives. Dans le texte publié en 2012, Revenu

Québec a reconnu que la Loi sur les impôts lui permet uniquement d'imposer pour une année d'imposition les sommes qui constituent un revenu gagné au cours de cette année¹². Traitant du pouvoir de Revenu Québec d'établir une cotisation estimative, il est fait état de la nécessité d'établir la fiabilité de la méthode retenue¹³. Il est aussi question de l'impasse sur le plan de la preuve qui autorise, selon Revenu Québec, l'utilisation d'une méthode d'approximation¹⁴. Revenu Québec avance aussi qu'il lui est loisible d'escompter la valeur du bilan de fermeture pour extrapoler celle du bilan d'ouverture et ainsi imposer la différence¹⁵. Selon Revenu Québec, une telle méthode répondrait au seuil de fiabilité acceptable. De ce fait, la nouvelle cotisation établie en appliquant la méthode de l'avoir net rétrospectif bénéficierait de la présomption de validité prévue à l'article 1014 L.I.¹⁶ :

Cotisation réputée valide --

1014. [...] une cotisation est réputée valide et tenante nonobstant toute erreur, vice de forme ou omission qui s'y trouve ou qui se trouve dans toute procédure s'y rattachant.

Revenu Québec se fonde aussi sur l'arrêt de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Hsu c. R.*¹⁷ afin de justifier la validité de la méthode de l'avoir net rétrospectif pour établir une nouvelle cotisation¹⁸. Avec égard, nous sommes d'avis que cette décision est insuffisante pour autoriser Revenu Québec à utiliser cette méthode pour établir de nouvelles cotisations au-delà de la période normale de trois ans lorsque l'administration fiscale ne détient pas suffisamment d'éléments de preuve pour être en mesure de démontrer par prépondérance des probabilités que le contribuable visé a fait une fausse représentation des faits attribuable à de l'incurie ou à une omission volontaire, et ce, pour chacune des années d'imposition antérieures à la période normale de cotisation qui est visée par la méthode.

Dans l'affaire *Hsu*, le ministre du Revenu national avait établi le 24 mars 1997 des nouvelles cotisations pour les années d'imposition 1993 et 1994 à partir d'une «estimation sommaire de la valeur nette en se fondant sur une augmentation annuelle estimative»¹⁹.

Or, il convient de souligner que les nouvelles cotisations avaient été établies à l'intérieur de la période normale de cotisation. Ainsi, les nouvelles cotisations établies par le ministre bénéficiaient de la présomption de validité et le fardeau initial de démolir les prétentions du ministre par une preuve *prima facie* reposait entièrement sur les épaules du contribuable. Le ministre n'a donc jamais eu à établir, par preuve prépondérante, que le contribuable avait fait une fausse représentation dans ses déclarations pour les années en appel avant que la Cour puisse considérer la cause au mérite.

Par ailleurs, les cotisations avaient été établies en utilisant une «méthode modifiée d'évaluation de l'avoir net» qui était prospective, c'est-à-dire que le ministre avait calculé l'avoir net du contribuable pour l'avenir en ayant, à notre avis, une connaissance certaine et non équivoque de l'avoir de départ, soit l'«état de la valeur nette personnelle» fourni par le contribuable en 1991. En conséquence, l'impôt payable ainsi déterminé reflétait le rendement du capital de départ du contribuable sans égard aux versements additionnels de ce dernier.

Il ne s'agit donc pas de la même situation factuelle que celle évoquée par Revenu Québec. Par la méthode de l'avoir net extrapolé rétrospectif, Revenu Québec tente d'établir de nouvelles cotisations au-delà de la période normale, sans nécessairement avoir connaissance du solde d'ouverture du compte bancaire du contribuable et des changements apportés au capital du compte bancaire visé.

En conséquence, nous sommes d'avis que l'arrêt *Hsu* ne permet pas à lui seul de justifier la validité d'une telle méthode pour établir une nouvelle cotisation en dehors de la période normale de nouvelle cotisation.

3. -- Démontrer la fausse représentation des faits ou la fraude

Comme nous l'avons mentionné ci-dessus, c'est Revenu Québec qui a le fardeau d'établir les faits qui justifient l'établissement d'une nouvelle cotisation au-delà de la période normale de cotisation, en vertu du sous-paragraphe 1010 2.b)i L.I.

Or, voyons quels sont les principes de preuve applicables selon la loi et la jurisprudence en matière de nouvelle cotisation fiscale pour que Revenu Québec soit en mesure de se décharger de ce fardeau.

Le *Code civil du Québec* indique que la prépondérance des probabilités constitue la norme de preuve en matière civile :

2804. La preuve qui rend l'existence d'un fait plus probable que son inexistence est suffisante à moins que la loi n'exige une preuve plus convaincante.

Dans l'arrêt *Lacroix c. R.* de la Cour d'appel fédérale, le juge Pelletier, pour la Cour, souligne ce qui suit relativement au fardeau du ministre pour l'établissement d'une cotisation hors de la période normale :

Bien que le ministre bénéficie des présomptions de fait que sous-tendent la nouvelle cotisation, il ne jouit d'aucun avantage semblable pour ce qui est de la preuve des faits justifiant l'établissement d'une nouvelle cotisation hors de la période statutaire [...] **Le ministre est indéniablement dans l'obligation de mettre en preuve les faits justifiant l'invocation de ces mesures exceptionnelles**²⁰. (Notre soulignement)

Dans l'arrêt *Québec (Sous-ministre du Revenu) c. Valentini*, la Cour d'appel du Québec a confirmé que ce fardeau s'appliquait également au terme du sous-paragraphe 1010 2.b)i L.I. :

[...] L'appelant soutient qu'au terme de l'article 1010(2)b)i de la *Loi sur les impôts*, il lui suffit pour neutraliser la prescription légale de fournir une preuve *prima facie* de fausse représentation par incurie. Cette prétention est sans fondement. **Il lui faut prouver une irrégularité par prépondérance de preuve, c'est-à-dire établir avec le degré de preuve requis un écart entre les revenus déclarés et les revenus réels.** À ce stade du débat, s'agissant des années 1997 et 1998 à l'égard desquelles la prescription était échue avant les avis de cotisation, l'appelant ne bénéficiait pas de la présomption de validité des cotisations. Il avait donc le fardeau de prouver pour ces années un écart entre les revenus réels du contribuable et ceux dont celui-ci avait fait état dans sa déclaration. L'appelant s'étant contenté d'offrir le décompte des dépôts que l'intimé ne pouvait documenter avec des pièces justificatives, une preuve que l'intimé contrait avec son témoignage et des présomptions de fait, il était loisible au juge de première instance de conclure que l'appelant ne s'était pas déchargé de son fardeau de preuve²¹. (Notre soulignement)

En 2010, dans la décision *Gervais c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, le juge Daniel Dorté de la Cour du Québec a souligné qu'en ce qui concerne la réouverture d'une année d'imposition plus de trois ans après l'envoi des avis de cotisation précédents, il appartient à l'administration fiscale de démontrer, par une preuve prépondérante, que le contribuable a fait une fausse représentation des faits par incurie ou par omission volontaire ou qu'il a commis une fraude, pour rendre inapplicable la «prescription de trois ans»²².

Comme le juge Alain Tardif de la Cour canadienne de l'impôt l'a précisé en 2009 dans la décision *Chaumont c. R.*, concernant l'interprétation du sous-alinéa 152(4)a)(i) L.I.R., ce fardeau de preuve n'est pas «une simple formalité»; il requiert de la part du ministre du Revenu national la démonstration par des faits précis qui ne sont pas de simples hypothèses qu'il y a eu une fausse représentation des faits résultant d'un comportement négligent du contribuable²³.

Déjà en 1986, dans le jugement *Markakis c. R.*, à propos du même sous-alinéa de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, la Cour canadienne de l'impôt avait conclu que le ministre devait démontrer pour une année précise que le contribuable avait effectué une fausse représentation des faits attribuable à un comportement négligent :

[Traduction] Par conséquent, les nouvelles cotisations qui se rapportent à ces années-là ne peuvent demeurer en vigueur que si le ministre **peut d'abord établir que M. Markakis a fait une présentation erronée des faits**, pour chacune des trois années, par négligence, inattention ou omission volontaire, ou a commis quelque fraude en produisant sa déclaration pour l'année en question ou en fournissant quelque renseignement en vertu de la Loi²⁴.

[...]

Pour aller au-delà du délai de quatre ans prescrit au paragraphe 152(4) aux fins d'une cotisation, le ministre doit démontrer que le contribuable a fait une présentation erronée des faits par négligence, inattention ou omission volontaire ou qu'il a commis une fraude en produisant son rapport d'impôt sur le revenu. **Il ne suffit pas d'indiquer que la possibilité de fraude ou de fausse déclaration existe**²⁵.

(Notre soulignement)

Tout comme dans cette affaire, il n'est pas suffisant que Revenu Québec mentionne la possibilité d'une fausse représentation des faits de manière générale.

D'ailleurs, en 2004, dans la décision *Jencik c. R.*, le juge Bonner de la Cour canadienne de l'impôt mentionne :

De simples affirmations selon lesquelles le ministre a «présumé» qu'il y avait une présentation erronée sont inopportunes lorsque le ministre doit prouver qu'il y a une présentation erronée. **Les faits précis dont la présentation, à ce qu'on allègue, est erronée doivent être énoncés en détail dans la réponse et le caractère erroné de la présentation doit être démontré avec précision**²⁶. (Notre soulignement)

Il appert donc clairement de la jurisprudence que l'administration fiscale doit détenir des éléments de preuve suffisamment précis pour démontrer par prépondérance des probabilités que le contribuable a effectué une fausse représentation des faits au cours de l'année précise visée par la nouvelle cotisation et que cette fausse représentation des faits est attribuable à de l'incurie ou à une omission volontaire.

Afin d'illustrer ces concepts, une mise en situation s'impose. Dans le contexte d'un compte bancaire à l'étranger, il peut être raisonnable de penser qu'un contribuable a, à un moment donné, omis de déclarer une partie de son revenu. Revenu Québec, après avoir obtenu des relevés bancaires pour le compte étranger, pourra conclure que le contribuable a fait une fausse représentation ou une fraude pour une ou plusieurs années d'imposition. Cependant, Revenu Québec devra tout de même identifier et préciser pour chaque année la fausse représentation ou la fraude qui a été faite. Selon la loi et la jurisprudence, la démonstration d'une fausse représentation ou d'une fraude pour chacune des années où des relevés sont disponibles ne sera pas suffisante pour permettre de justifier l'établissement de nouvelles cotisations au-delà de la période normale pour d'autres années où des relevés ne sont pas disponibles. À moins, bien entendu, que Revenu Québec détienne d'autres éléments de preuve qui permettraient de démontrer la fausse représentation des faits pour une année précise où aucun relevé qui illustre le revenu non déclaré ne serait disponible.

4. -- Preuve directe ou par inférence

L'établissement d'un fait peut faire l'objet d'une preuve directe ou d'une preuve par inférence. Dans la majorité des cas, Revenu Québec doit s'en remettre à des présomptions définies comme suit par le Code civil du Québec :

2846. La présomption est une conséquence que la loi ou le tribunal tire d'un fait connu à un fait inconnu.

La preuve indirecte, indiciaire, par présomption, qui est aussi appelée «circonstancielle»²⁷, «a pour objet des faits pertinents qui permettent d'inférer l'existence du fait litigieux»²⁸. La preuve par présomption résulte d'un raisonnement inductif pour inférer l'existence du fait litigieux²⁹. Le professeur Léo Ducharme souligne à cet égard ceci :

[L]'induction comprend trois étapes différentes. Premièrement, l'établissement des faits connus ou la recherche des indices; deuxièmement, l'intervention d'un principe qui sert de lien entre les faits connus et celui qu'on recherche; et enfin, le terme de l'induction qui est la certitude plus ou moins grande du fait induit³⁰.

Il convient de rappeler qu'au moment de démontrer la fausse représentation des faits ou la fraude, Revenu Québec ne bénéficie d'aucune présomption de fait.

4.1. -- Établissement de faits connus et, par inférence, de faits inconnus

Dans le contexte de nouvelles cotisations établies après la période normale, Revenu Québec doit d'abord établir et démontrer les faits connus. Dans le cadre des dossiers visant des comptes bancaires à l'étranger, les faits connus sont en général les suivants : l'existence et le contenu de relevés bancaires (habituellement des 5 à 10 dernières années) et l'existence et le contenu de déclarations fiscales du contribuable (notamment depuis l'enregistrement d'une copie électronique de ces déclarations). La date d'ouverture des comptes bancaires étrangers sera généralement aussi un fait qui pourrait être connu, ainsi que la juste valeur marchande courante des actifs des comptes étrangers, le revenu annuel gagné dans chacun des

comptes pour lesquels Revenu Québec a obtenu un relevé bancaire et le revenu imposable annuel pour les années au cours desquelles les relevés bancaires et les déclarations fiscales sont disponibles.

Les faits inconnus de leur côté se résument en général, selon nous, à l'existence d'un revenu non déclaré pour les années entre l'ouverture du compte bancaire étranger et les premiers relevés bancaires dont Revenu Québec peut obtenir une copie, ainsi qu'à l'existence d'un revenu déclaré lors des années où aucune déclaration papier ou électronique ne peut plus être produite en preuve, car détruite ou perdue.

4.2. -- Certitude plus ou moins grande des faits induits

Toujours dans le contexte de nouvelles cotisations établies après la période normale, Revenu Québec ne peut induire des faits connus les faits inconnus qu'il invoque puisque, à notre avis, les présomptions de fait, au sens de l'article 2849 C.c.Q., tirées de la méthode de l'avoir net rétrospectif concernant les revenus non déclarés du contribuable ne sont pas suffisamment graves, précises et concordantes. En effet, le Code civil du Québec prévoit ceci :

2849. Les présomptions qui ne sont pas établies par la loi sont laissées à l'appréciation du tribunal qui ne doit prendre en considération que celles qui **sont graves, précises et concordantes.**
(Notre soulignement)

Se concentrant sur la nature grave, précise et concordante des «faits susceptibles de servir de base à une induction», le professeur Ducharme précise que «si les faits connus sont aussi compatibles avec l'existence que la non-existence de ce fait, ils ne peuvent servir de fondement à une présomption et l'on dira alors qu'ils ne sont pas suffisamment graves, précis et concordants»³¹.

Par ailleurs, le professeur Jean-Claude Royer mentionne que «le fait inconnu qu'un plaideur veut établir ne sera pas prouvé, si les faits connus rendent plus ou moins vraisemblable un autre fait incompatible avec celui que l'on veut prouver»³².

Ainsi, une donation d'un cousin à l'étranger est de nature spéculative. En revanche, engendrer des pertes est une possibilité fondée sur la logique et l'expérience. De même, accumuler des revenus et des gains sans qu'ils soient versés est une possibilité fondée sur la logique et l'expérience.

Par conséquent, à notre avis, le fait inconnu que Revenu Québec veut établir ne peut être inféré si, tel qu'il est indiqué plus haut, les faits connus sont compatibles autant avec l'existence qu'avec l'inexistence d'un revenu non déclaré et que, de surcroît, les faits connus rendent plus ou moins vraisemblable un autre fait incompatible avec celui que l'on veut prouver. Selon nous, Revenu Québec ne peut ainsi justifier l'établissement d'une nouvelle cotisation pour une année quelconque au-delà de la période normale si elle ne peut démontrer, par prépondérance de preuve, qu'il y a eu une fausse représentation des faits ou une fraude pour cette année précisément.

Conclusion

En exposant les raisons juridiques de sa prise de position sur les cotisations estimatives fondées sur la méthode de l'avoir net rétrospectif, Revenu Québec espérait «rallier à ses vues l'ensemble de la communauté fiscale»³³.

Dans le présent texte, nous posons un autre regard sur l'application de cette méthode, compte tenu des prescriptions du sous-paragraphe 1010 2.b) L.I. et des règles de preuve applicables notamment en droit québécois.

De plus, comme nous l'avons souligné tout au long du présent texte, le système fiscal québécois repose sur la notion d'année d'imposition. Pour pouvoir établir une nouvelle cotisation pour une année d'imposition particulière au-delà de la période normale, Revenu Québec doit démontrer qu'il y a eu une fausse représentation des faits ou la commission d'une fraude pour cette année. Certes, il est raisonnable de penser que le contribuable qui a omis de déclarer certains revenus pour des années où les relevés bancaires et les déclarations fiscales sont disponibles en a probablement fait autant pour les années où les relevés ne sont pas disponibles. Toutefois, au-delà de la période normale de cotisation, une année d'imposition ne peut faire l'objet d'une nouvelle cotisation que si Revenu Québec est en mesure de s'acquitter de son fardeau de preuve pour cette année. Une simple hypothèse de fausse représentation des faits ou de fraude, aussi raisonnable soit-elle, n'est pas suffisante pour s'acquitter de ce fardeau.

À notre avis, on ne peut transposer la preuve circonstancielle de revenu non déclaré faite pour une année d'imposition à une autre année d'imposition au-delà de la période normale de cotisation.

Footnotes

- 1 Gilles BOURQUE, «Prise de position de Revenu Québec sur les cotisations estimatives», (2012), vol. 32, n° 3 *Revue de planification fiscale et financière* 481–513 («Position de Revenu Québec»).
- 2 *Id.*, 481.
- 3 *Id.*, 499.
- 4 *Id.*, 481.
- 5 RLRQ, c. I-3 («L.I.»). Il convient de noter la similitude entre le texte du sous-paragraphe 1010 2.b)i L.I. et celui du sous-alinéa 152(4)a)(i) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.) («L.I.R.»). Cette similitude permet, selon le principe de courtoisie judiciaire retenu par le juge Patrick Boyle de la Cour canadienne de l'impôt dans le jugement *Houda International Inc. c. R.*, 2011 CarswellNat 31 (C.C.I.) 2010 CCI 622, par. 22, de faire preuve de déférence envers la décision motivée d'un tribunal de juridiction équivalente, en l'absence de circonstances exceptionnelles. Voir aussi le principe de la déférence judiciaire dans un souci de cohérence des jugements de la Cour canadienne de l'impôt et de la Cour du Québec sur une même question : *2749807 Canada Inc. c. R.*, 2004 CarswellNat 1989 (C.C.I.) 2004 CCI 457, par. 19, j. Tardif; *Construction S.Y.L. Tremblay inc. c. Agence du revenu du Québec*, 2016 CarswellQue 12070 (C.Q.) 2016 QCCQ 15583, par. 21, j. Fournier. Nous évoquerons donc tant la jurisprudence québécoise que la jurisprudence fédérale qui ont trait à ces textes législatifs similaires.
- 6 Par. 1 de l'article 1000 L.I.
- 7 Sous réserve que les mots «avec diligence» à l'article 1005 L.I. ont été interprétés comme signifiant «dans un délai raisonnable».
- 8 *Loi sur l'administration fiscale*, RLRQ, c. A-6.002, art. 95.1.
- 9 S.-par. 1010 2.a) L.I.
- 10 Il en est de même au fédéral : *Dowling c. R.*, [1996] 2 C.T.C. 2340 (C.C.I.) [1996] A.C.I. No. 301, par. 74–77, j. Lamarre-Proulx.
- 11 Dans la décision *Ver c. R.*, 1995 CarswellNat 2094 (C.C.I.) [1995] A.C.I. No. 593, par. 13f), le juge Bowman souligne ceci à propos du sous-alinéa 152(4)a)(i) L.I.R. : «Trois éléments essentiels doivent être allégués lorsque l'on invoque l'argument de la présentation erronée : (i) la présentation; (ii) le fait qu'elle a été faite; (iii) le fait qu'elle est erronée.» Le sous-alinéa 152(4)a)(i) L.I.R. exige une présentation erronée des faits par négligence, inattention ou omission volontaire ou la commission d'une fraude pour établir une nouvelle cotisation au-delà de la période normale de trois ans.
- 12 Position de Revenu Québec, précité, note 1, par. 9–12.
- 13 *Id.*, par. 13–15.

- 14 *Id.*, par. 20–22.
- 15 *Id.*, par. 27–40 : explications par Revenu Québec de la méthode de l'avoir net rétrospectif, et de la période d'étalement au moyen du taux d'escompte.
- 16 *Id.*, par. 41.
- 17 *Hsu c. R.*, [2001] 4 C.T.C. 1 (C.A.F.) 2001 CAF 240; confirmant [2000] 3 C.T.C. 2243 (C.C.I. [Procédure générale]) [2000] A.C.I. No. 289, j. Hamlyn; demande d'autorisation d'appel à la Cour suprême du Canada rejetée (dossier n° 28845, 14 mars 2002) («*Hsu*»).
- 18 Position de Revenu Québec, précité, note 1, 500-501.
- 19 *Hsu-CAF*, précité, note 17, par. 32.
- 20 (2008) [2011] 3 C.T.C. 105 (C.A.F.) 2008 CAF 241, par. 26.
- 21 2007 CarswellQue 5490 (C.A. Que.) 2007 QCCA 886, par. 25.
- 22 2010 CarswellQue 12498 (C.Q.) 2010 QCCQ 10000, par. 76.
- 23 2009 CarswellNat 3052 (C.C.I. [Procédure informelle]) 2009 CCI 493, par. 8.
- 24 [1986] 1 C.T.C. 2318 (C.C.I.) p. 2319, par. 5, j. Rip. Nous désirons souligner au lecteur, par souci de transparence, que le juge Rip est l'un des auteurs du présent texte.
- 25 *Id.*, 2321, par. 21.
- 26 [2004] 3 C.T.C. 2115 (C.C.I. [Procédure informelle]) 2004 CCI 295, par. 8.
- 27 Jean-Claude ROYER, *La preuve civile*, 4^e éd., Cowansville, Éditions Yvon Blais, 2008, par. 932.
- 28 *Id.*, par. 175.
- 29 *Id.*, par. 777.
- 30 Léo DUCHARME, *Précis de la preuve*, 6^e éd., Montréal, Wilson & Lafleur, 2005, par. 634.
- 31 *Id.*, par. 636.
- 32 J.-C. ROYER, précité, note 27, par. 842.

33 Position de Revenu Québec, précité, note 1, 481.

Copyright © Thomson Reuters Canada Limitée ou ses concédants de licence. Tous droits réservés.

End of Document

© 2018 Thomson Reuters Canada Limited.



Government
of Canada

Gouvernement
du Canada

[Home](#) → [Canada Revenue Agency](#) → [About the Canada Revenue Agency \(CRA\)](#)

→ [Tax Gap in Canada: A Conceptual Study](#)

International Tax Gap and Compliance Results for the Federal Personal Income Tax System

This report is also available in [PDF format](#) (1.66 MB).

On this page

- [Executive Summary](#)
- [1. Introduction](#)
- [2. Individual Foreign Reporting Obligations](#)
 - [2.1 Foreign Reporting Obligations](#)
 - [2.1.1 Form T1135: Foreign Income Verification Statement](#)
 - [2.1.2 Form T1134: Information Return Relating to Controlled and Not-controlled Foreign Affiliates](#)
 - [2.1.3 Form T1141: Information Return in Respect of Contributions to Non-resident Trusts, Arrangements, or Entities](#)
 - [2.1.4 Form T1142: Information Return in Respect of Distributions From and Indebtedness to Non-resident Trusts](#)
 - [2.2 Statistics on T1135 Foreign Property and Income](#)
 - [2.2.1 Results for Individuals](#)
 - [2.2.2 Foreign Assets, Income and Capital Gains Reported by Corporations, Trusts and Partnerships](#)
 - [2.3 Conclusion](#)
- [3. Internationally-focused Risk-Based Audits](#)
 - [3.1 Scope](#)
 - [3.2 Results of Internationally-focused Audit Cases Related to Individuals](#)
 - [3.3 Profile of Audited Individuals](#)
 - [3.4 Conclusion](#)
- [4. Offshore Investment Income Tax Gap](#)
 - [4.1 Unreported Offshore Investment Income](#)
 - [4.2 Tax Gap Related to Unreported Offshore Investment Income Earned by Canadians](#)
 - [4.3 Conclusion](#)
- [5. CRA's Compliance Efforts](#)
 - [5.1 Offshore Compliance Strategies](#)
 - [5.2 Offshore Tax Informant Program](#)
 - [5.3 Related Party Initiative](#)

