



Chaire en  
**fiscalité et en**  
**finances publiques**

# **LA VÉRIFICATION EN TEMPS DE PANDÉMIE – PRÉSUMPTION DE VALIDITÉ DE LA COTISATION ET RENVERSEMENT DU FARDEAU DE PREUVE**

Cahier de recherche 2021/05

AGATHE SIMARD

MARS 2021

## 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 été mise sur pied le 15 avril 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://cftp.recherche.usherbrooke.ca>.

**Agathe Simard** est détentrice d'une maîtrise en fiscalité de l'Université de Sherbrooke (M.Fisc.) et possède plus de 30 années d'expérience dans l'administration fiscale.

L'auteure tient à remercier Me Josée Morin et Me Gilles Bourque pour leurs commentaires. L'auteure remercie également la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques (CFFP) de l'Université de Sherbrooke pour son soutien.

### **Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques**

École de gestion, Université de Sherbrooke

2500, boulevard de l'Université

Sherbrooke (Québec) J1K 2R1

[cftp.eg@USherbrooke.ca](mailto:cftp.eg@USherbrooke.ca)

Ce qui est exprimé dans ce cahier de recherche ne reflète que l'analyse personnelle de l'auteure.

### **Merci de citer comme suit**

Agathe Simard (2021), *La vérification en temps de pandémie – Présomption de validité de la cotisation et renversement du fardeau de preuve*, Cahier de recherche 2021-05, Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke.

## RÉSUMÉ

Au Québec, l'établissement d'une cotisation par l'administration fiscale fait appel à deux principes propres au droit fiscal : la présomption de validité de la cotisation et le renversement du fardeau de preuve incombant au contribuable ou au mandataire qui découle de cette présomption. Ces deux principes ont pour effet de conférer à l'administration fiscale un régime particulier de preuve facilitant l'établissement de la cotisation.

La cotisation établie par l'administration fiscale jouit d'une présomption de validité qui lui permet de fonder la cotisation sur une trame factuelle ou, dit autrement, sur des hypothèses de fait composées de faits qu'elle a constatés ou inférés, notamment lors de la vérification, qui sont tenues pour avérées et dont découlent les obligations fiscales du contribuable ou du mandataire.

La présomption de validité de la cotisation a pour effet d'attribuer le fardeau de la preuve au contribuable ou au mandataire de sorte qu'il doit démolir la trame factuelle de l'administration fiscale qui fonde la cotisation afin de la faire tomber.

La revue de ces deux principes se veut particulièrement importante dans le contexte de la pandémie actuelle où les activités de vérification auront été adaptées à cette réalité sanitaire étant donné qu'elles pourront se faire difficilement sur place, et où il faudra recourir plus intensément à la vérification à distance. Les cotisations résultant des vérifications reposeront peut-être davantage sur des inférences de fait qui bénéficient du régime particulier de preuve.

En premier lieu, le texte traite de la présomption de validité de la cotisation et du renversement du fardeau de preuve, et de leurs incidences au regard de l'établissement de la cotisation par l'administration fiscale, et donc du contexte dans le cadre duquel la cotisation résultant d'une vérification est établie.

En deuxième lieu, il est question de l'édification de la trame factuelle lors de l'établissement de la cotisation par l'administration fiscale. Bien qu'elle dispose d'un régime particulier de preuve et qu'elle soit ainsi dispensée de faire la preuve formelle de sa trame factuelle, le texte met en lumière que l'administration fiscale devrait, dès l'étape de la vérification, anticiper les règles de preuve applicables lors de l'édification de cette trame pour en assurer l'exactitude si elle devait en faire la preuve, dans le cas où le contribuable ou le mandataire tenterait de la démolir. La qualité que devraient idéalement avoir les faits constatés et les faits inférés y est traitée.

## TABLE DES MATIÈRES

Introduction .....	1
1. La présomption de validité de la cotisation – Le renversement du fardeau de preuve .....	3
1.1 Principe d'autodéclaration et d'autocotisation .....	3
1.2 La cotisation et la présomption de validité de la cotisation .....	5
1.3 Le renversement du fardeau de preuve .....	8
2. L'établissement de la cotisation par l'administration fiscale – Les hypothèses de fait ou la trame factuelle .....	11
2.1 Contexte particulier de l'administration fiscale dans l'établissement de la cotisation .....	11
2.2 Édification de la trame factuelle.....	12
Conclusion .....	18

## INTRODUCTION

Au Québec, l'établissement d'une cotisation par l'administration fiscale fait appel à deux principes propres au droit fiscal : la présomption de validité de la cotisation et le renversement du fardeau de preuve incombant au contribuable ou au mandataire qui découle de cette présomption. Ces deux principes ont pour effet de conférer à l'administration fiscale un régime particulier de preuve facilitant l'établissement de la cotisation.

La cotisation établie par l'administration fiscale jouit d'une présomption de validité qui lui permet de fonder la cotisation sur des hypothèses de fait composées de faits qu'elle a constatés ou inférés qui sont tenues pour avérées et dont découlent les obligations fiscales du contribuable ou du mandataire prévues par la loi.

La trame factuelle de l'administration fiscale peut comprendre des faits retenus à partir de renseignements qu'elle a recueillis dans le cadre de l'application des lois fiscales, ou qu'elle a obtenus de certains organismes publics québécois<sup>1</sup> ou d'autres administrations fiscales en vertu d'ententes d'échange de renseignements conclues avec celles-ci<sup>2</sup>. Cependant, d'autres faits ou renseignements ne peuvent être obtenus qu'au travers d'une vérification fiscale. C'est l'ensemble de tous ces faits et renseignements et des faits qui en sont inférés qui fonde et appuie une cotisation, que l'on désigne généralement comme étant une trame factuelle<sup>3</sup>, qui bénéficie du régime particulier de preuve dont il sera traité dans le présent texte.

La présomption de validité de la cotisation a pour effet d'attribuer le fardeau de la preuve au contribuable ou au mandataire en ce qu'il se doit de démolir la trame factuelle de l'administration fiscale et donc de faire tomber la cotisation qu'elle a établie. Il s'agit d'un renversement du fardeau usuel de preuve puisque que, contrairement à la règle générale en droit civil selon laquelle il revient au demandeur de faire la preuve du droit réclamé, l'administration fiscale n'a pas à faire la preuve du bien-fondé de sa cotisation lors de son établissement. Il revient plutôt au contribuable ou au mandataire de réfuter les hypothèses et les conclusions sur lesquelles la cotisation est fondée.

Le présent texte revoit les incidences de la présomption de validité de la cotisation et du renversement du fardeau de preuve qui en découle, et ce, au regard de l'établissement de la cotisation par l'administration fiscale. Revoir ces deux principes se veut particulièrement important dans le contexte de la pandémie actuelle où les activités de vérification auront été adaptées à cette réalité sanitaire étant donné qu'elles pourront se faire difficilement sur place, et où il faudra recourir plus intensément à la vérification à distance; ce qui est plus particulièrement le cas des entreprises qui faisaient habituellement l'objet d'une vérification sur place. Les cotisations résultant des vérifications reposeront peut-être davantage sur des inférences de fait et des hypothèses que permet la jurisprudence fiscale et qui ont tout le potentiel de justifier la cotisation de l'administration fiscale, ce que le contribuable ou le mandataire aura l'obligation de réfuter s'il entend la contester.

---

<sup>1</sup> Voir le *Rapport annuel de gestion 2019-2020* de Revenu Québec du 3 décembre 2020 à la page 69 et le *Plan d'utilisation des fichiers de renseignements des organismes publics*, publiés sur le site internet de Revenu Québec.

<sup>2</sup> Notamment l'*Entente concernant l'échange de renseignements en matière d'impôts et autres droits* entre l'Agence du revenu du Canada et le ministre du Revenu du Québec, no 2009-106, signée le 21 décembre 2009 (Décret 965-2009, 2 septembre 2009, *Gazette officielle du Québec*, partie 2, 23 septembre 2009, 141<sup>e</sup> année, no.38, p.475), ou toute autre entente qui la remplace.

<sup>3</sup> La « trame factuelle » et les « hypothèses de fait » sont en fiscalité des expressions équivalentes ou synonymes et elles seront utilisées indifféremment dans le présent texte. En anglais, ces expressions correspondent aux expressions « set of facts » ou « assumptions ».

Il est d'autant plus approprié de faire une telle revue, étant donné le rapport du Protecteur du citoyen intitulé : « *Pour le respect des droits des contribuables dans le cadre de propositions de règlement avec Revenu Québec* »<sup>4</sup> qui porte sur le processus administratif de Revenu Québec en matière de transaction avec les contribuables à la suite de l'établissement d'une cotisation. La portée de la présomption de validité de la cotisation n'y a pas été discutée ni le principe du renversement du fardeau de preuve applicable en matière de litige fiscal ou de règlement des différends, si ce n'est qu'il y est mentionné que « la cotisation de Revenu Québec doit être fondée sur des motifs suffisants »<sup>5</sup>. Dans ce contexte, il est apparu utile de rappeler les conditions dans le cadre desquelles l'administration fiscale peut établir une cotisation et la latitude conséquente que cela lui confère en matière de transaction afin à régler un différend.

Le présent texte traitera en premier lieu de la présomption de validité de la cotisation et du renversement du fardeau de preuve qui en découle et en deuxième lieu de l'établissement de la cotisation par l'administration fiscale et plus particulièrement de l'édification de la trame factuelle ou des hypothèses de fait qu'elle est en droit de retenir lors de l'établissement de la cotisation.

Enfin, bien que le présent texte ne traitera que du régime d'imposition sur le revenu du Québec, les principes qui y sont discutés et les commentaires effectués s'appliquent également en ce qui concerne le régime de la taxe de vente du Québec. Il en est de même en ce qui a trait à l'ensemble des lois fiscales administrées par Revenu Québec, dans la mesure où des principes équivalents existent.

De plus, étant donné que ces deux régimes québécois sont généralement harmonisés respectivement au régime d'impôt sur le revenu fédéral et au régime fédéral de la taxe sur les produits et services, le texte référera particulièrement à la jurisprudence fiscale fédérale et aux enseignements des décisions fédérales qui ont jeté les bases en la matière et qui sont en principe applicables au niveau québécois.<sup>6</sup>

---

<sup>4</sup> Le Protecteur du citoyen, Assemblée nationale du Québec, Rapport du Protecteur du citoyen, « *Pour le respect des droits des contribuables dans le cadre de propositions de règlement avec Revenu Québec* », 27 février 2020. Le rapport est publié sur le site internet du Protecteur du citoyen du Québec.

<sup>5</sup> Plus particulièrement au paragraphe 44 du rapport. Le paragraphe 47 du rapport réfère à une cotisation « dont les faits ne soutiennent pas la cotisation ; preuve insuffisante, injustifiée, pratiquement inexistante ».

<sup>6</sup> À cet égard, dans l'arrêt *Elman c. Sous-ministre du Revenu* (1991) R.D.F.Q. 139 (C.A.), la Cour d'appel du Québec alors qu'elle se prononçait sur la définition du mot entreprise prévue dans la loi québécoise sur les impôts mentionnait ce qui suit : « À tout événement, la similitude des textes entre les lois fédérale et provinciale et la chronologie de leur adoption permettent de se référer aux décisions rendues à l'égard de la loi fédérale pour tenter de découvrir le sens qu'il convient de donner à la définition actuelle dans ses deux versions officielles. » Voir l'arrêt *Le sous-ministre du Revenu du Québec c. Corporation de l'École polytechnique de Montréal*, 2005 QCCA 1102, où, en ce qui concerne la taxe de vente du Québec et la taxe sur les produits et services fédérale, la Cour d'appel du Québec mentionnait au paragraphe 22 qu'il y avait lieu d'adopter le même raisonnement que la Cour d'appel fédérale, et ce, « En rappelant l'étroite parenté entre les deux taxes et les textes législatifs les concernant ... ».

## 1. LA PRÉSUMPTION DE VALIDITÉ DE LA COTISATION – LE RENVERSEMENT DU FARDEAU DE PREUVE

### 1.1 Principe d'autodéclaration et d'autocotisation

Avant de traiter de la présomption de validité de la cotisation, il apparaît important de rappeler le fondement du régime fiscal québécois et du régime fiscal fédéral, auquel le régime québécois est généralement harmonisé, et de décrire brièvement le processus administratif menant à l'établissement de la cotisation par l'administration fiscale.

Ces deux régimes fiscaux sont fondés sur les deux principes fondamentaux que sont l'autodéclaration et l'autocotisation dont est responsable le contribuable. Il s'agit d'obligations selon lesquelles le contribuable est tenu de se constituer lui-même contribuable, de déclarer lui-même ses revenus et d'estimer lui-même le montant de l'impôt payable sur son revenu imposable. Ces obligations d'autodéclaration et d'autocotisation sont respectivement prévues dans la législation fiscale québécoise aux articles 1000 et 1004 de la *Loi sur les impôts*<sup>7</sup>.

Ainsi, le contribuable doit transmettre à l'administration fiscale une déclaration fiscale dans laquelle il doit estimer son impôt payable. L'administration fiscale doit ensuite examiner avec diligence la déclaration transmise par le contribuable et déterminer son impôt à payer, l'intérêt et les pénalités exigibles, le cas échéant, et lui transmettre un avis de cotisation.<sup>8</sup>

Aussi, l'administration fiscale peut, généralement dans les trois ans<sup>9</sup> de l'envoi du premier avis de cotisation, déterminer de nouveau l'impôt, les intérêts et les pénalités et établir une nouvelle cotisation, et ce, dans le cadre d'une vérification qu'elle a le pouvoir d'entreprendre<sup>10</sup> afin de s'assurer de la justesse de la position prise par le contribuable dans sa déclaration fiscale et du montant de l'impôt à payer par lui.

Le régime fiscal étant caractérisé et très largement conditionné par le respect spontané et volontaire du contribuable de ses obligations d'autodéclaration et d'autocotisation, la Cour Suprême du Canada, dans l'arrêt *R. v. Jarvis*<sup>11</sup>, mentionnait ce qui suit à cet égard :

« Il découle des caractéristiques fondamentales de l'autocotisation et de l'autodéclaration que le succès de l'application du régime fiscal repose avant tout sur la franchise du contribuable. Comme le juge Cory l'a affirmé dans l'arrêt *Knox Contracting*, précité, p. 350 : 'Le système d'imposition dépend entièrement de l'intégrité du contribuable qui déclare et évalue son revenu. Pour que le système fonctionne, les déclarations doivent être remplies honnêtement.'<sup>12</sup> (Notre soulignement)

Cependant, l'intégrité d'un tel régime fiscal ne pourrait être préservée en l'absence d'une surveillance que l'administration fiscale peut exercer au moyen de pouvoirs de vérification et d'examen que le même régime lui confère.

<sup>7</sup> RLRQ, c. I-3 (« L.I. »). Dans la législation fédérale, l'autodéclaration et l'autocotisation sont prévues respectivement au paragraphe 150 (1) et à l'article 151 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (5e suppl.) (« L.I.R. »).

<sup>8</sup> Voir les articles 1005 et 1008 L.I. et les paragraphes 152(1) et 152(2) L.I.R.

<sup>9</sup> Le délai est de quatre ans dans le cas d'une fiducie de fonds commun de placements ou d'une société autre qu'une société privée sous contrôle canadien. Voir le paragraphe 2 de l'article 1010 L.I. et les alinéas 152(3.1) a) et b) L.I.R.

<sup>10</sup> Voir notamment les articles 38 et 39 de la *Loi sur l'administration fiscale*, RLRQ, c.A-6.002 (LAF) et le paragraphe 231.1(1) et l'article 231.2 L.I.R.

<sup>11</sup> [2002] 3 R.C.S. 757, 2002 CSC 73. (« *Jarvis* »)

<sup>12</sup> *Id.*, par.51.

La Cour Suprême du Canada, dans l'arrêt *R. c. McKinlay Transport Ltd*<sup>13</sup>, expliquait comme suit la nécessité, dans un régime d'autodéclaration et d'autocotisation, d'accorder à l'administration fiscale de larges pouvoirs de vérification et d'examen pouvant être exercés de façon ponctuelle ou aléatoire :

« Au début de mon analyse, j'ai souligné que la Loi de l'impôt sur le revenu se fondait sur le principe de l'auto-déclaration et de l'auto-cotisation. La Loi aurait pu prévoir que chaque contribuable doit remettre tous ses documents au Ministre et à ses fonctionnaires pour qu'ils puissent faire les calculs nécessaires pour déterminer le revenu imposable de chacun. La Loi n'exige pas cela, sûrement parce qu'un tel système serait extrêmement coûteux et peu commode. Cependant, un régime d'auto-déclaration a ses désavantages, dont le principal est que son succès dépend de l'honnêteté et de l'intégrité du contribuable dans la préparation de sa déclaration. Bien qu'il ne fasse pas de doute que la plupart des contribuables respectent le régime et s'y conforment, c'est un fait que certaines personnes tentent d'en tirer profit et d'échapper en partie au fisc.

Conséquemment, le ministre du Revenu national doit disposer, dans la surveillance de ce régime de réglementation, de larges pouvoirs de vérification des déclarations des contribuables et d'examen de tous les documents qui peuvent être utiles pour préparer ces déclarations. Le Ministre doit être capable d'exercer ces pouvoirs, qu'il ait ou non des motifs raisonnables de croire qu'un certain contribuable a violé la Loi. Il est souvent impossible de dire, à première vue, si une déclaration a été préparée de façon irrégulière. Les contrôles ponctuels ou un système de vérification au hasard peuvent constituer le seul moyen de préserver l'intégrité du régime fiscal. »<sup>14</sup> (Notre soulignement)

Ainsi, afin d'assurer le fonctionnement du système et de préserver l'intégrité du régime fiscal, la législation fiscale accorde à l'administration fiscale des pouvoirs de vérification, d'examen et d'enquête<sup>15</sup>, ce qui en fait en quelque sorte la gardienne des principes d'autodéclaration et d'autocotisation sur lesquels le régime fiscal est fondé. Et il revient à l'administration fiscale seule de décider du moment où elle entend procéder à une vérification fiscale, de son ampleur et de sa portée, et ce, comme l'a statué la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Western Minerals Ltd c. Minister of National Revenue*<sup>16</sup>.

---

<sup>13</sup> (1990) 1 R.C.S.627 (« *McKinlay Transport* »).

<sup>14</sup> *Id.*, p.648.

<sup>15</sup> Voir la section VI du chapitre III LAF et la partie XV L.I.R.

<sup>16</sup> [1962] SCR 592, plus particulièrement à la page 597.



## 1.2 La cotisation et la présomption de validité de la cotisation

La cotisation peut résulter d'une vérification effectuée par l'administration fiscale et elle constitue ainsi le résultat de l'exercice de son pouvoir de vérification<sup>17</sup>. Il s'agit en principe d'une nouvelle cotisation<sup>18</sup> puisqu'une cotisation initiale est établie par l'administration à la suite de la transmission par le contribuable de sa déclaration fiscale.

La cotisation initiale que l'administration fiscale doit établir ou la nouvelle cotisation qu'elle peut établir dans le cadre d'une vérification a pour objet de déterminer la dette fiscale du contribuable et de s'assurer de la justesse de la position qu'il a prise dans sa déclaration fiscale. En raison de la présomption de validité de la cotisation, l'administration fiscale dispose d'un outil facilitant l'établissement de la cotisation. En effet, le premier alinéa de l'article 1014 L.I.<sup>19</sup> édicte ce qui suit :

« Sous réserve des modifications ou de l'annulation résultant d'une opposition, d'un appel ou d'un appel sommaire et sous réserve d'une nouvelle cotisation, 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. »

Généralement, la cotisation initiale est établie à partir des revenus et de la situation fiscale déclarés par le contribuable dans la déclaration qu'il a transmise pour l'année d'imposition. Elle est généralement cotisée telle que produite après examen sommaire de la situation du contribuable. La nouvelle cotisation, par contre, a généralement pour objet de hausser ou d'abaisser la dette fiscale du contribuable à la suite de modifications apportées par l'administration fiscale en raison de la compréhension qu'elle a de sa situation fiscale à la suite d'une vérification. La nouvelle cotisation doit alors reposer sur une trame factuelle que l'administration fiscale a arrêtée et qui en justifie l'établissement. Plus particulièrement, cette trame factuelle est composée de faits qu'elle a été à même de constater ou d'observer et peut aussi comprendre des inférences de fait qu'elle a pu en tirer<sup>20</sup>.

<sup>17</sup> La Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Ministre du Revenu national c. Cameco Corporation*, 2019 CAF 67 (« Cameco ») réitérait qu'il relève de l'administration fiscale de décider de la manière dont une vérification peut se dérouler et plus particulièrement, au paragraphe 43, elle mentionnait que :

« Le ministre a le droit de déterminer la portée d'une vérification, la méthode utilisée et son orientation. (...) Le déroulement d'une vérification dépend d'une multitude de facteurs, notamment l'expérience et la formation du vérificateur, l'état des registres, l'histoire fiscale du contribuable ainsi que des facteurs externes au contribuable visé. » (Notre soulignement)

Les formes que peuvent prendre les vérifications ont été décrites par la Cour fédérale dans l'arrêt *Ministre du Revenu national c. Montana*, 2019 CF 900, comme suit au paragraphe 28 :

« En outre, les vérifications prennent différentes formes. Il peut s'agir de processus moins intrusifs, ou de ce qu'on appelle communément des « vérifications à distance », qui visent habituellement un particulier à qui l'ARC demande d'envoyer des documents précis par voie électronique ou par la poste à des fins de vérification. À l'opposé, il y a les « vérifications sur place » qui, dans le cas de vérifications d'entreprises, peuvent être menées par un ou des vérificateurs qui se rendent au bureau du contribuable pour examiner les livres, les dossiers, les documents et les renseignements relatifs à un ensemble particulier d'années d'imposition (vérification sur place), ou qui peuvent être menées dans un bureau de l'ARC dans le cadre desquelles le ou les vérificateurs demanderont au contribuable d'apporter ou d'envoyer tout document à l'appui nécessaire pour centraliser la gestion de certains dossiers de vérification (vérification au bureau). » (Notre soulignement).

<sup>18</sup> Il pourrait aussi s'agir d'une cotisation initiale résultant d'une vérification dans le cas où le contribuable n'aurait pas transmis sa déclaration fiscale.

Dans le présent texte, la référence à la « cotisation » vise autant la cotisation initiale que la nouvelle cotisation à moins que le contexte n'indique un sens différent.

<sup>19</sup> Dans la législation fédérale, il s'agit du paragraphe 152(8) L.I.R.

<sup>20</sup> La trame factuelle comprend alors les faits qui ont pu être arrêtés grâce à la vérification fiscale réalisée par l'administration fiscale. Elle peut également comprendre les faits retenus à partir des banques de renseignements que l'administration fiscale possède et qu'elle a obtenus au moyen des déclarations fiscales, des déclarations de renseignements et des relevés de renseignements transmis par les contribuables et les mandataires, ainsi que de certains organismes publics québécois dont il est question à la note 1. La trame factuelle

Par exemple, l'administration fiscale pourrait faire l'inférence selon laquelle deux contribuables sont conjoints l'un de l'autre alors qu'ils ont omis de le déclarer dans leur déclaration fiscale respective à partir des faits suivants. Ils ont indiqué la même adresse dans leur déclaration fiscale pour les dix dernières années d'imposition. Cette adresse se situe dans un quartier résidentiel composé uniquement de résidences unifamiliales et habitées par des couples et des familles. Ainsi, pour l'application de certaines mesures socio-fiscales qui tient compte du revenu total des conjoints, l'administration fiscale pourrait inférer qu'ils sont des conjoints et faire certains correctifs fiscaux en conséquence.

La Cour d'appel fédérale, dans l'arrêt *Canada c. Loewen*<sup>21</sup>, faisait la description suivante des notions de cotisation, de nouvelle cotisation et de la trame factuelle qui s'y rapporte :

« [6] La cotisation est la méthode employée par le ministre pour calculer le montant de l'impôt payable par le contribuable (*Pure Spring Co. Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1946] R.C.É. 471). La cotisation initiale du contribuable pour une année d'imposition est habituellement établie en fonction des revenus déclarés par le contribuable dans sa déclaration fiscale. Il est possible de faire appel d'une cotisation initiale, mais la plupart des appels portent sur de nouvelles cotisations, dans lesquelles le ministre réclame un complément d'impôt pour tenir compte de certains changements survenus dans le revenu imposable du contribuable. On emploie le mot « cotisation » pour désigner tant la cotisation initiale que la nouvelle cotisation.

[7] La base d'imposition utilisée pour établir la cotisation est un fait historique; elle est immuable. La base d'imposition--ou fondement--de la nouvelle cotisation comprend normalement tous les faits se rapportant à l'augmentation du revenu imposable du contribuable, tels que le ministre les a perçus lorsqu'il a établi la nouvelle cotisation. Elle comprend aussi la façon dont le ministre a appliqué le droit aux faits de l'espèce lorsqu'il a établi la nouvelle cotisation, ainsi que toute conclusion de droit qui a pu influencer l'application du droit aux faits. Dans bien des cas, le fondement factuel de la cotisation consiste en une opération déterminée ou une série d'opérations, mais il peut aussi être constitué, par exemple, de faits se rapportant au domicile du contribuable ou d'autres personnes, au statut personnel ou juridique du contribuable ou d'autres personnes ou à la nature de l'activité exercée ou de l'entreprise exploitée par une personne. »<sup>22</sup> (Notre soulignement)

La Cour d'appel fédérale ajoutait alors dans l'arrêt *Loewen* que les hypothèses de fait de l'administration fiscale sont tenues pour avérées et qu'il incombe au contribuable de démontrer qu'elles sont fausses. Elle mentionnait ce qui suit :

« [8] Les hypothèses de fait du ministre qui sont énoncées dans les actes de procédure de Sa Majesté sont tenues pour avérées à moins qu'elles ne soient réfutées ou qu'il ne soit démontré que le ministre n'a pas formulé les hypothèses qu'on lui impute. Il incombe au contribuable de démontrer que les hypothèses du ministre sont fausses ou encore que celui-ci ne les a jamais formulées. Il est par ailleurs loisible au

---

peut également comprendre des faits résultant d'un échange de renseignements avec une autre administration fiscale en vertu d'une entente d'échange de renseignements.

<sup>21</sup> 2004 CAF 146 (« *Loewen* »), plus particulièrement aux paragraphes 6 et 7.

<sup>22</sup> *Id.*, paragraphes 6 et 7. Dans l'arrêt *Pure Spring Co. Ltd. v. Minister of National Revenue*, 1949 CanLII 290 (FC) « *Pure Spring* », cité dans l'arrêt *Loewen*, la Cour fédérale distinguait la cotisation de l'avis de cotisation et décrivait l'opération qu'est la cotisation comme suit à la page 528 :

«The assessment is different from the notice of assessment; the one is an operation, the other a piece of paper. The nature of the assessment operation was clearly stated by the Chief Justice of Australia, Isaacs, A.C.J., in *Federal Commissioner of Taxation v. Clarke* ((1927) 40 C.L.R. 246 at 277):

An assessment is only the ascertainment and fixation of liability.

(...)

It is the opinion as formed, and not the material on which it was based, that is one of the circumstances relevant to the assessment. The assessment, as I see it, is the summation of all the factors representing tax liability, ascertained in a variety of ways, and the fixation of the total after all the necessary computations have been made. ». (Notre soulignement)

contribuable d'invoquer des arguments pour tenter d'établir que, même si les faits présumés sont véridiques, ils ne justifient pas en droit la cotisation qui a été établie (*Johnston v. Minister of National Revenue*, 1948 CanLII 1 (SCC), [1948] R.C.S. 486; *Minister of National Revenue v. Pillsbury Holdings Ltd.*, [1965] 1 R.C.É. 676).<sup>23</sup> (Notre soulignement)

Cette règle selon laquelle les hypothèses de fait de l'administration fiscale sont tenues pour avérées à moins qu'elles ne soient réfutées par le contribuable découle de la présomption de validité de la cotisation prévue au premier alinéa de l'article 1014 L.I.<sup>24</sup> qui prévoit qu'une cotisation est réputée valide et tenante malgré toute erreur, vice de forme ou omission dans la cotisation.

C'est sur la base de cette règle que repose le principe du renversement du fardeau de preuve propre au droit fiscal en matière de litige et de gestion ou de règlement des différends. Ce principe a été évoqué en fiscalité fédérale dès 1924 par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Anderson Logging Company v. The Queen*<sup>25</sup> et confirmé en 1948 par cette même cour dans l'arrêt *Johnston c. Minister of National Revenue*<sup>26</sup>. Le titre suivant traitera plus amplement du renversement du fardeau de preuve.

Il est à noter que la présomption de validité de la cotisation et le principe du renversement du fardeau de preuve ne s'appliquent pas à l'égard des conditions permettant d'établir une cotisation à l'extérieur de la période normale de cotisation conformément au sous-paragraphe b du paragraphe 2 de l'article 1010 L.I.<sup>27</sup>. L'administration fiscale doit faire la preuve que le contribuable ou la personne qui a produit la déclaration fiscale pour l'année d'imposition concernée a fait une fausse déclaration par incurie ou par omission volontaire ou a commis une faute en produisant la déclaration ou en fournissant un renseignement. Si l'administration fiscale réussit à faire la preuve de l'une de ces circonstances, la présomption de validité de la cotisation s'applique alors à la cotisation qu'elle peut établir.

Sur le plan administratif, la cotisation est l'opération qui permet à l'administration fiscale de déterminer le montant de la dette fiscale du contribuable qui découle de la situation fiscale qu'il a lui-même créée et qu'il a l'obligation de rapporter dans sa déclaration fiscale. L'établissement de la cotisation s'inscrit dans un processus d'échanges entre l'administration fiscale et le contribuable visant à faire la lumière sur sa situation fiscale réelle à partir de ce qu'il a déclaré, et à confirmer ou non la position qu'il a prise au regard de ses obligations fiscales. La cotisation qui résulte d'une vérification effectuée par l'administration fiscale représente alors la conclusion de l'exercice de son pouvoir de vérification.

La présomption de validité de la cotisation a ainsi pour effet de valider la cotisation établie par l'administration fiscale, et donc la trame factuelle sur laquelle elle repose et qui est composée des faits observés, constatés, ou inférés lors de l'examen de la déclaration fiscale du contribuable<sup>28</sup> ou de la vérification de sa situation fiscale.

<sup>23</sup> *Id.*, paragraphe 8. Dans *Loewen*, la Cour d'appel fédérale y reprend les trois options permettant au contribuable de démontrer que la cotisation est non fondée et qui ont été décrites par la Cour fédérale dans l'arrêt *Minister of National Revenue v. Pillsbury Holdings Ltd* [1965] 1 R.C.É. 676.

<sup>24</sup> Dans la législation fédérale, il s'agit du paragraphe 152(8) L.I.R.

<sup>25</sup> 1924 CanLII 20 (SCC) (« *Anderson Logging* »).

<sup>26</sup> 1948 CanLII 1 (SCC). Bien que ce principe du renversement du fardeau de preuve établi au niveau fédéral ait toujours été appliqué en droit fiscal québécois, la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Ontario (Ministre des Finances) c. Placer Dome Canada Limitée* 2006 CSC 20, au paragraphe 25, a rappelé l'application de ce principe au niveau provincial : « (...) Il incombe donc au contribuable d'établir que les conclusions de fait sur lesquelles le ministre s'est fondé pour établir la cotisation sont erronées. Ce fardeau de la preuve est identique à celui qui s'applique en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, par. 152(8) : voir V. Krishna, *The Fundamentals of Canadian Income Tax* (8e éd. 2004), p. 35; *Johnston c. M.N.R.*, [1948] R.C.S. 486. »

<sup>27</sup> Sous-alinéa 152(4) a) (i) L.I.R.

<sup>28</sup> Lorsque la déclaration fiscale est cotisée telle que produite, la trame factuelle correspond nécessairement à celle qui lui est présentée par le contribuable dans sa déclaration fiscale.

Ces faits tant constatés qu'inférés sont donc tenus pour avérés et, en conséquence, l'administration fiscale est dispensée d'en faire formellement la preuve.

Il revient alors au contribuable qui conteste le bien-fondé de la cotisation de démontrer notamment l'inexactitude des hypothèses de fait sur lesquelles la cotisation est basée, et ce, en produisant une opposition à l'administration fiscale<sup>29</sup> ou en logeant un appel à l'encontre de la cotisation devant le tribunal<sup>30</sup>. C'est donc dès la délivrance de la cotisation qu'intervient le principe du renversement du fardeau de preuve propre au droit fiscal en matière de litige et de différend<sup>31</sup>.

### 1.3 Le renversement du fardeau de preuve

Comme évoqué précédemment, le principe du renversement du fardeau de preuve tire son origine de la décision de la Cour suprême du Canada rendue il y a plus de 95 ans déjà dans l'arrêt *Anderson Logging*<sup>32</sup> et repose sur le constat que le contribuable possède « jusqu'à certain point, sinon exclusivement, »<sup>33</sup> la connaissance des faits et qu'en conséquence, il est maître des faits. Le fardeau de preuve lui est donc attribué en premier<sup>34</sup>.

La raison de l'attribution du fardeau de preuve au contribuable a été expliquée par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Voiture Orly Inc. c. Canada*<sup>35</sup> dans les termes suivants :

« En résumé, nous ne trouvons aucun mérite aux prétentions de l'appelante selon lesquelles celle-ci n'a plus la charge de réfuter les hypothèses faites par le ministre. Nous souhaitons réaffirmer fermement et fortement le principe selon lequel le fardeau de la preuve imposé au contribuable ne doit pas être renversé à la légère ou arbitrairement. L'attribution du fardeau de la preuve au contribuable repose sur un motif très simple et concret énoncé il y a plus de 80 ans dans les arrêts *Anderson Logging Co. c. British Columbia*, 1924 CanLII 20 (SCC), [1925] R.C.S. 45; *Pollock c. Canada (Ministre du Revenu National)* (1993), 161 N.R. 232 (C.A.F.); *Vacation Villas of Collingwood Inc. c. Canada*, 1996 CanLII 12454 (FCA) (1996), 133 D.L.R. (4<sup>th</sup>) 374 (C.A.F.); *Anchor Pointe Energy Ltd. c. Canada*, 2003 CAF 294. Ce motif est qu'il s'agit de l'entreprise du contribuable. C'est lui qui sait comment et pourquoi son entreprise fonctionne comme elle le fait et pas autrement. Il connaît et possède des renseignements dont le ministre ne dispose pas. Il possède des renseignements qui sont à sa portée et sur lesquels il exerce un contrôle. Le système fiscal est fondé sur l'autocotisation. Tout renversement de la charge du contribuable de fournir et de rapporter les renseignements dont il a connaissance ou qu'il contrôle peut mettre en danger l'intégrité, le caractère contraignant et, par conséquent, la crédibilité du système. Ceci dit, nous reconnaissons que dans certaines circonstances le renversement du fardeau de la preuve peut être justifié, mais ce n'est pas le cas en l'espèce. »<sup>36</sup> (Notre soulignement)

<sup>29</sup> Voir les articles 93.1.1 et suivants de la Loi sur l'administration fiscale, RLRQ, c.A-6.002 (« L.A.F. ») et l'article 165 L.I.R.

Il est à noter qu'à l'étape de l'opposition, et même après, les échanges entre le contribuable et l'administration fiscale peuvent se poursuivre afin de faire la lumière sur la situation fiscale du contribuable.

<sup>30</sup> Voir les articles 93.1.10 et suivants L.A.F. et l'article 169 L.I.R.

<sup>31</sup> Voir Krishna, Vern. *The Fundamentals of Income Tax*, Chapter 21, IX. Assesment, 5. Deemed Valid; 2009; Wolters Kluwer; Consulté sur la banque de données IntelliConnect.

<sup>32</sup> *Anderson Logging*, précité, note 25.

<sup>33</sup> Il s'agit de la traduction de la description de la connaissance des faits du contribuable que la Cour suprême du Canada faisait dans *Anderson Logging*, précité, note 25. Elle y mentionnait : « ... it is important not to forget, if it be so, that the facts are, in a special degree if not exclusively, within the appellant's cognizance; ».

<sup>34</sup> Pour certains, le principe du renversement du fardeau de preuve découle de la présomption de validité de la cotisation alors que pour d'autres ce principe repose sur la *common law* qui a retenu la considération pratique selon laquelle le contribuable possède et contrôle les faits. De quelle qu'école de pensée que l'on soit, on peut avancer aujourd'hui que de la présomption de validité découle le fardeau de preuve du contribuable et que ceci est sûrement fondé sur l'explication pratique selon laquelle le contribuable possède et contrôle les faits.

<sup>35</sup> 2005 CAF 425 (« *Voiture Orly* »).

<sup>36</sup> *Id.*, paragraphe 20.

Cette même cour, dans l'arrêt de *Canada c. Anchor Pointe Energy Ltd.*<sup>37</sup>, alors qu'elle citait ce qu'elle avait formulé dans *Voiture Orly* réitérait que : « Il est bien établi en droit que, sauf exception, le fardeau de preuve initial à l'égard des hypothèses de fait retenues par le ministre lorsqu'il a établi l'obligation fiscale du contribuable et le montant à payer incombe au contribuable. »

De plus, dans cet arrêt, la Cour d'appel fédérale a ajouté que le fardeau de preuve initial qui incombe au contribuable à l'égard des hypothèses de fait retenues par l'administration fiscale couvre également de nouveaux faits arrêtés comme hypothèses de fait au-delà de l'étape de la vérification, soit à l'étape de l'opposition. À ce sujet, il y était énoncé ce qui suit :

« Deuxièmement, la position prise par le juge des requêtes ne tient pas compte du deuxième sens de la cotisation visée par les articles 152 à 177 de la loi, à savoir le produit de la cotisation par opposition au processus. À l'étape initiale ou à celle de l'opposition, le ministre essaye de déterminer l'obligation fiscale du contribuable et son étendue. Il a le droit, pendant cette période et jusqu'à sa décision finale, de se fonder sur des faits nouvellement découverts ou divulgués par le contribuable et de les tenir pour acquis. Rien dans la définition de la cotisation n'exige ou ne permet que certains faits soient retenus et d'autres pas et que, par conséquent, deux catégories d'hypothèses de fait puissent être créées avec un fardeau différent. En toute déférence, j'estime que cela va à l'encontre du raisonnement sous-jacent au fardeau de la preuve, particulièrement dans le cas où le ministre devrait faire une preuve négative, alors que tous les éléments de preuve sont dans les mains du contribuable. <sup>38</sup>» (Notre soulignement)

Ainsi, le contribuable sera déchargé du fardeau de preuve initial s'il réussit à faire la preuve que la cotisation de l'administration fiscale est non fondée, notamment en démolissant les hypothèses factuelles de l'administration fiscale qui la sous-tendent<sup>39</sup>.

Enfin, lorsque le contribuable réussit à démolir les hypothèses factuelles de l'administration fiscale en produisant une preuve suffisante, le fardeau de preuve passe alors à l'administration fiscale qui doit réfuter la preuve du contribuable et faire la preuve de ses hypothèses factuelles qui soutiennent la cotisation selon la prépondérance des probabilités.

Il est à noter que la norme de la preuve imposée au contribuable a été traitée en 1997 par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Hickman Motors Ltd c. Canada*<sup>40</sup>. Elle a alors statué que :

« Il est bien établi en droit que, dans le domaine de la fiscalité, la norme de la preuve est la prépondérance des probabilités : *Dobieco Ltd. c. Minister of National Revenue*, (1966) R.C.S. 95, et que, à l'intérieur de cette norme, différents degrés de preuve peuvent être exigés, selon le sujet en cause, pour que soit acquitté la charge de la preuve : (...).

(...)

L'appelant s'acquitte de cette charge initiale de « démolir » l'exactitude des présomptions du ministre lorsqu'il présente au moins une preuve *prima facie* : (...) ».<sup>41</sup>

<sup>37</sup> 2007 CAF 188 (« *Anchor Pointe Energy Ltd.* »), plus particulièrement au paragraphe 35 (demande d'autorisation d'appel à la Cour suprême du Canada refusée, (2008) 1 R.C.S.).

<sup>38</sup> *Id.*, par. 40. Cependant, si des faits sont ajoutés dans le cadre de l'appel de la cotisation et donc après l'établissement de la cotisation, le fardeau de preuve à l'égard de ces faits incombe alors à l'administration fiscale. À cet égard, voir l'arrêt *Loewen* précité à la note 21, plus particulièrement au paragraphe 11.

<sup>39</sup> Voir les trois options permettant au contribuable de démontrer que la cotisation est non fondée mentionnées dans l'arrêt *Loewen* précité à la note 21.

<sup>40</sup> *Hickman Motors Ltd c. Canada* (1997) 2 R.C.S. 336 (« *Hickman Motors* »).

<sup>41</sup> *Id.*, paragraphes 92 et 93. L'expression « une preuve *prima facie* » correspond en anglais à « a *prima facie* case ».

Cette décision a entraîné une certaine confusion quant au degré de preuve exigé. Le flou semble avoir été dissipé à la suite de l'arrêt *Sarmadi c. Canada*<sup>42</sup> de la Cour d'appel fédérale et dans la foulée des arrêts<sup>43</sup> qui ont suivi. Ainsi, c'est une preuve selon la prépondérance des probabilités que le contribuable doit présenter afin de satisfaire son fardeau de preuve.<sup>44</sup>

Même si le principe du renversement de preuve est formellement appliqué dans un contexte de différend ou de litige fiscal devant les tribunaux entre le contribuable et l'administration fiscale et que c'est surtout dans ce contexte que la littérature fiscale en traite, il est quand même important pour l'administration fiscale de ne pas le perdre de vue à toutes les étapes du processus de cotisation, plus particulièrement à l'étape de l'établissement de la cotisation, et ce, dans le cadre de l'édification de sa trame factuelle. Il est essentiel d'en tenir compte dès la vérification qui marque le début du processus d'échange avec le contribuable. Ainsi, plus la trame factuelle sera complète, précise et exacte, plus le contribuable sera en mesure de bien la comprendre et d'en discuter avec l'administration fiscale. Ceci pourrait même prévenir un différend et éviter un litige devant les tribunaux.

C'est donc en considérant tout ce qui précède et dans ce contexte que sera abordé l'édification de la trame factuelle de l'administration fiscale au soutien de la cotisation.

---

<sup>42</sup> 2017 CAF 131.

<sup>43</sup> Voir *Morrison c. Canada*, 2018 CCI 220 et *Eisbrenner c. Canada*, 2020 CAF 93 (demande d'autorisation d'appel à la Cour suprême du Canada rejetée le 14 janvier 2021).

<sup>44</sup> Voir Benoît LAROCHELLE, « Fardeau de preuve en matière fiscale : preuve *prima facie* et prépondérance des probabilités », (2018), vol.38, no 4 *Revue de planification fiscale et financière* 739-800, dans lequel l'auteur analyse l'expression « *a prima facie case* » à la lumière de la jurisprudence fédérale et de la jurisprudence québécoise. Le présent texte ne traitera cependant pas de cette question.

## 2. L'ÉTABLISSEMENT DE LA COTISATION PAR L'ADMINISTRATION FISCALE – LES HYPOTHÈSES DE FAIT OU LA TRAME FACTUELLE

### 2.1 Contexte particulier de l'administration fiscale dans l'établissement de la cotisation

L'établissement de la cotisation par l'administration fiscale et la constitution de la trame factuelle qui la soutient s'effectuent donc dans le cadre de l'application des deux principes vus précédemment, à savoir la présomption de validité de la cotisation et le renversement du fardeau de preuve qui incombe au contribuable.

Il y a lieu de souligner que la présomption de validité de la cotisation ne vise que les hypothèses de fait et non les conclusions de droit que l'administration fiscale en tire<sup>45</sup>. Il s'agit en quelque sorte d'un outil facilitant dont l'administration fiscale jouit et qui doit lui permettre d'établir une cotisation qui reflète le plus fidèlement la situation fiscale du contribuable en édifiant sa trame factuelle.

La grande difficulté de l'administration fiscale est d'arriver à arrêter le mieux possible une trame factuelle qui reflète la situation fiscale réelle du contribuable, ni plus ni moins, de façon que la cotisation corresponde au montant de la dette fiscale dont le contribuable est redevable en vertu de la loi<sup>46</sup>. Ceci représente un défi parce que, trop souvent, l'administration fiscale n'a pas tous les renseignements nécessaires pour y arriver et elle peut donc n'avoir d'autre choix que de faire des inférences et de présumer des faits<sup>47</sup> à partir des faits qu'elle a pu constater ou observer, et ce, de manière à édifier une trame factuelle qui devrait correspondre le plus fidèlement possible à la situation fiscale du contribuable.

La présomption de validité de cotisation serait toujours et même davantage appropriée aujourd'hui, en ces temps de pandémie, puisqu'elle rend difficile la vérification sur place des activités du contribuable, ce qui est indispensable dans le cas des entreprises. En effet, la vérification sur place permet à la personne autorisée de visiter les lieux ou les endroits dans lesquels une entreprise est exploitée ou des biens sont gardés, ou dans lesquels des activités sont exercées ou sont tenus les livres et registres. Cette personne peut y vérifier ou examiner les pièces et registres ainsi que tout autre document ou autre chose se rapportant aux renseignements qui se trouvent dans les registres ou sur les pièces. De plus, elle peut notamment examiner les biens décrits dans l'inventaire, utiliser tout ordinateur ou matériel se trouvant sur les lieux pour accéder à des données contenues dans un appareil électronique ou un système informatique ou pour vérifier, examiner, traiter, copier ou imprimer de telles données. Enfin, elle peut obliger le propriétaire ou le gérant des biens de l'entreprise et toute

---

<sup>45</sup> Voir l'arrêt *Canada c. Anchor Pointe Energy Ltée*, 2003 CAF 294, au paragraphe 25, où il est mentionné : « J'estime que les déclarations ou conclusions juridiques n'ont pas leur place dans l'énoncé des hypothèses de fait du ministre. Il en découlerait pour le contribuable le fardeau de réfuter une déclaration ou conclusion juridique et, bien sûr, cela ne doit pas être le cas. Le critère juridique à appliquer n'a pas à être prouvé par les parties comme s'il s'agissait d'un fait. Les parties doivent présenter leurs arguments relativement au critère juridique, mais c'est à la Cour qu'il incombe en bout de ligne de trancher les questions de droit. »

<sup>46</sup> Il est à noter que la responsabilité du contribuable à l'égard de l'impôt ne dépend pas en soi de la cotisation. L'article 1009 L.I. prévoit à cet égard : « Le fait qu'une cotisation est inexacte ou incomplète ou qu'aucune cotisation n'a été faite n'a aucun effet sur la responsabilité du contribuable à l'égard de l'impôt prévu par la présente loi. ». Le paragraphe 152 (3) L.I.R est au même effet.

<sup>47</sup> Dans l'arrêt *Cameco*, précité à la note 17, la Cour d'appel fédérale, mentionnait au paragraphe 28 que le contribuable doit « coopérer pleinement lors des demandes raisonnables faites au cours d'une vérification ». En précisant que l'administration fiscale n'a cependant pas le pouvoir de contraindre un contribuable à répondre à des questions lors de la vérification, elle ajoutait que cela « ne signifie pas que le pouvoir de vérification disparaît en présence de contribuables récalcitrants. Le ministre est également libre de formuler des hypothèses et d'établir des cotisations en se fondant sur celles-ci. La Loi dispose que l'obligation fiscale établie par le ministre est réputée valide et exécutoire (sous réserve d'un appel ou d'une nouvelle cotisation) (paragraphe 152(8)), et lors d'un appel à la Cour canadienne de l'impôt, le contribuable a le fardeau de renverser les hypothèses de fait du ministre (*Samardi c. Canada*, 2017 CAF 131, [2018] 1 R.C.F. F-4, au paragraphe 31). » (Notre soulignement)

personne présente sur les lieux à lui prêter toute aide raisonnable dans sa vérification ou son examen et même obliger le propriétaire ou le gérant à l'accompagner sur les lieux.<sup>48</sup>

Une vérification à distance ne permet pas de faire les mêmes observations que celles qui peuvent être faites lors d'une vérification sur place et qui sont très utiles. Par exemple, dans une entreprise de restauration, des constatations sur l'état des lieux, l'achalandage et l'ampleur du personnel peuvent tendre à confirmer, à infirmer ou à fragiliser les positions fiscales que le contribuable a déclarées à l'administration fiscale.

Ainsi, dans le contexte où la vérification des activités du contribuable par l'administration fiscale doit être effectuée à distance ou de façon virtuelle, l'administration fiscale ne peut être en mesure de constater les faits qui ne peuvent l'être autrement qu'en effectuant une vérification sur place et en présence du contribuable, permettant ainsi de discuter et d'échanger avec le contribuable et même de vérifier sa crédibilité. La trame factuelle pourrait en conséquence comprendre davantage d'inférences de fait.

## 2.2 Édification de la trame factuelle

Bien que l'administration fiscale soit dispensée de faire la preuve formelle de sa trame factuelle, il est essentiel qu'elle expose l'ensemble des faits qu'elle a retenus pour constituer sa trame factuelle et établir la cotisation<sup>49</sup>.

Par ailleurs, la lecture de la jurisprudence fiscale donne une fausse assurance sur la qualité que doit avoir la trame factuelle de l'administration fiscale en ce que l'on pourrait être amené à penser qu'il ne s'agit pour elle que d'alléguer des hypothèses de fait au soutien de la cotisation pour justifier le bien-fondé de la cotisation. Or, il ne suffit pas d'arrêter ou de choisir des hypothèses de fait qui ne seraient pas appuyées sur une preuve de qualité simplement parce qu'il est toujours loisible pour le contribuable de démolir son exactitude par une preuve contraire lors de la vérification, de l'opposition ou de l'appel.

À cet égard, il est intéressant de citer les propos du juge Bowman dans l'arrêt *Kevin Shaughnessy v. Her Majesty the Queen*<sup>50</sup> alors qu'il critiquait de façon humoristique la manière dont les hypothèses de fait avaient été plaidées par les procureurs de l'administration fiscale dans l'appel d'une cotisation établie dans un cas d'expectative raisonnable de profit.

« Paragraphs (f), (g), (h) and (i) contain the usual boiler plate which is a familiar but essentially purposeless part of most REOP appeals. One pushes the appropriate button in the computer and it spews out paragraphs (f) to (i).

Paragraphs (m), (n) and (o) contain more of the same sort of verbiage. Paragraph (m) is of course the mandatory ritual incantation of the mantra REOP. Paragraphs (n) and (o) are simply tossed in for good measure. They have no basis in the evidence and were not argued. They are so far-fetched that they could not possibly have been the basis of the assessments. I presume that pushing a button on the computer to

<sup>48</sup> Ces pouvoirs de vérification sont prévus à l'article 38 L.A.F et au paragraphe 231.1 (1) L.I.R.

<sup>49</sup> Il est à noter que l'information relative aux faits retenus par l'administration fiscale est rendue disponible le moment venu selon les circonstances propres à chaque cas. Ainsi, elle peut être échangée tant en cours de vérification que dans le cadre du traitement de l'opposition. La trame factuelle peut être exposée dans le rapport de vérification et le mémoire d'opposition. À l'étape de l'appel de la cotisation par le contribuable, l'administration fiscale doit dans les actes de procédure alléguer les hypothèses de fait qu'elle a retenues dans le cadre de l'établissement de la cotisation.

Voir *Lee c. Agence du revenu du Québec*, 2020 QCCQ 780 au paragraphe 591 où est cité l'arrêt *Anchor Pointe Energy Ltd.*, précité note 37, et où il est mentionné : « L'arrêt *Anchor Pointe Energy Ltd.* nous enseigne également que :

L'équité exige que les faits allégués comme hypothèses soient complets, précis, exacts et énoncés de façon honnête et franche afin que le contribuable sache bien clairement ce qu'il devra prouver (...). ».

<sup>50</sup> 2002 DTC 1272. L'abréviation « REOP » qui y est utilisée réfère au concept de « reasonable expectation of profit » qui correspond en français au concept d'expectative raisonnable de profit.



produce 2002 DTC 1272 pages 1275 paragraphs (n) and (o) requires approximately the same amount of reflection and deliberation as were required to produce paragraphs (f) to (i). The simple fact is that these identical paragraphs appear in replies in virtually every REOP case that comes before this court. It is unacceptable that this type of unthinking regurgitation of stereotypical verbal formulae should appear in all replies in REOP cases. The pleading of assumptions involves a serious obligation on the part of the Crown to set out honestly and fully the actual assumptions upon which the Minister acted in making the assessment, whether they support the assessment or not. Pleading that the Minister assumed facts that he could not have assumed is not a fulfilment of that obligation. The court and the appellant should be entitled to rely upon the accuracy and completeness of the assumptions pleaded. Sadly, this is becoming increasingly difficult. The entire system developed in our courts relating to assumptions and onus of proof is in jeopardy if the respondent does not set out the actual assumptions on which the assessment is based with complete candour, fairness and honesty. »<sup>51</sup> (Notre soulagement)

Ces commentaires, même s'ils ont été faits relativement aux hypothèses de fait plaidées par les procureurs lors de l'appel de la cotisation et non aux hypothèses de fait réellement retenues par l'administration fiscale dans le cadre de l'établissement de la cotisation ou de la ratification de la cotisation lors de l'opposition, démontrent l'importance d'appuyer la cotisation d'un contribuable sur une trame factuelle réelle et plausible ou vraisemblable et non simplement hypothétique ou fictive.

Ainsi, l'administration fiscale devrait, dès la vérification des activités du contribuable, anticiper les exigences de la preuve prévues par le Code civil du Québec (CCQ)<sup>52</sup> et s'employer à établir une trame factuelle qui a la qualité de preuve requise par le CCQ pour en assurer son exactitude si elle devait en faire la preuve, de telle sorte que le contribuable soit en mesure de bien comprendre la trame factuelle et de connaître ce qu'il devra réfuter. Ainsi, devant la qualité de la preuve offerte, il pourrait même choisir de ne pas en débattre l'exactitude. Le débat pourrait cependant se faire sur les conséquences fiscales retenues par l'administration fiscale, à savoir sur les conclusions de droit<sup>53</sup> de l'administration fiscale, dans le cas où le contribuable serait en désaccord avec ces conclusions.

Il est donc important qu'à l'étape même de la vérification que le dossier du contribuable<sup>54</sup> soit très bien documenté et appuyé d'une preuve probante. Le rapport de vérification<sup>55</sup> de l'administration fiscale devrait énoncer de manière transparente, et de façon précise, exacte et complète, l'ensemble des faits qu'elle a constatés et inférés qui composent la trame factuelle<sup>56</sup> qu'elle a retenue ainsi que les dispositions législatives applicables qui en découlent et la dette fiscale qui en résulte. Il sera ainsi question de la qualité que devraient idéalement avoir les faits constatés et les faits inférés de l'administration fiscale.

<sup>51</sup> *Id.*, paragraphes 12 et 13.

<sup>52</sup> Voir le Livre septième intitulé « De la preuve » du CCQ. Selon la disposition préliminaire du CCQ, le code étant le fondement des lois québécoises, les règles de preuve qui y sont prévues s'appliquent relativement aux lois fiscales québécoises. Pour ce qui est de l'application des lois fédérales, en raison de l'article 40 de la *Loi sur la preuve au Canada*, LRC 1985, c. C-5, ce sont les règles de preuve prévues par le Code civil du Québec qui s'appliquent également.

<sup>53</sup> Il s'agirait alors d'une question de droit ou d'une question mixte de faits et de droit qui n'est pas strictement une question d'appréciation des faits.

<sup>54</sup> Le dossier du contribuable peut être composé notamment du rapport de vérification, des feuilles de travail et des notes du vérificateur, du mémoire sur opposition, des documents ou des renseignements transmis par le contribuable et de la correspondance dans le dossier.

<sup>55</sup> Ou encore le mémoire sur opposition.

<sup>56</sup> Le rapport de vérification et le mémoire sur opposition, le cas échéant, devraient même relater les faits non retenus, avancés ou non par le contribuable, et en expliquer la raison.

### 2.2.1 Les faits constatés

L'opération de la loi en vertu de laquelle la dette fiscale d'un contribuable naît et la cotisation qui en découle sont nécessairement fonction de situations factuelles dont le contribuable est partie<sup>57</sup>. Il peut s'agir de contrats, de gestes, d'actes ou d'opérations ou de séries d'opérations permettant d'établir des éléments entraînant des conséquences fiscales pour le contribuable, par exemple la résidence du contribuable, le statut juridique du contribuable, la nature des activités du contribuable, l'exploitation ou non d'une entreprise, la présence d'un établissement, l'existence ou la nature d'un revenu du contribuable ou l'existence ou la résidence d'une fiducie dont il est le constituant, le fiduciaire ou le bénéficiaire.

De façon à établir, d'une part, la vraisemblance de la trame factuelle et, d'autre part, à entraîner l'application de la loi et donc de justifier les conséquences fiscales qui y sont associées, les faits constatés et retenus par l'administration fiscale devraient être suffisants, et, en anticipant les exigences de la preuve, avoir les qualités suivantes : être pertinents, crédibles et fiables.

Un fait est pertinent s'il est en corrélation avec les conséquences fiscales invoquées par l'administration fiscale ou s'il contribue à démontrer la corrélation d'un tel fait. Un fait est crédible si l'on est enclin à y croire<sup>58</sup>. Enfin, est considéré comme fiable, le fait qui est fidèle à la réalité.<sup>59</sup>

À ces faits peuvent s'ajouter les inférences de fait que l'administration fiscale peut en tirer et dont il sera question au titre suivant.

### 2.2.2 Les inférences de fait

Puisque, comme on l'a vu, c'est le contribuable « qui sait comment et pourquoi son entreprise fonctionne comme elle le fait et pas autrement » et qu'il « connaît et possède des renseignements dont le ministre ne dispose pas » et qu'il « possède des renseignements qui sont à sa portée et sur lesquels il exerce un certain contrôle »<sup>60</sup>, l'administration fiscale se retrouve souvent dans une position où elle n'a pas accès à des renseignements et où elle n'est pas en mesure de constater l'existence réelle de certains faits; et encore plus dans le cadre d'une vérification à distance effectuée dans le contexte de la pandémie. Elle n'a alors d'autre choix que de s'appuyer sur des présomptions factuelles pour compléter sa trame factuelle.

Il s'agit des faits que l'administration fiscale infère des faits connus qu'elle a été à même de constater ou d'observer. Ce sont des présomptions de faits qui constituent un moyen de preuve indirect prévu à l'article 2846 CCQ et décrit comme suit :

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

De plus, l'article 2849 CCQ prévoit que :

« Les présomptions qui ne sont pas établies par la loi sont laissées à l'appréciation du tribunal qui ne doit prendre que celles qui sont graves, précises et concordantes. »

Même si l'administration fiscale est dispensée de faire la preuve des faits qu'elle a constatés et des faits qui ont été inférés dans le cadre de la cotisation, les inférences de fait devraient idéalement avoir la qualité qui serait

<sup>57</sup> Les faits comprennent les actes juridiques, les faits juridiques et les faits matériels.

<sup>58</sup> On peut aussi parler par exemple de la crédibilité d'un témoignage qui vise à faire la preuve d'un fait.

<sup>59</sup> Et donc de la meilleure qualité possible. Dans le cas d'une entente écrite, ce serait le contrat écrit.

<sup>60</sup> *Voiture Orly*, précité, note 35.

exigée au regard du CCQ si elle devait en faire la preuve. Ainsi, elles devraient être suffisamment graves, précises et concordantes pour conclure à l'existence des faits qui n'ont pas pu être constatés.

La Cour d'appel du Québec, dans l'arrêt *Barrette c. Union canadienne (L'), compagnie d'assurances*<sup>61</sup> décrit la preuve par présomption et l'exercice qu'implique le raisonnement permettant de faire une inférence comme suit :

« [32] Qualifié de preuve indirecte ou indiciaire[1], ce moyen nécessite la mise en preuve de faits que l'on pourrait, au moyen d'une preuve directe, qualifier d'indices, suivi d'un raisonnement inductif qui permettra ou non au tribunal de conclure à l'existence du fait à prouver, selon qu'il estime que les faits prouvés sont suffisamment graves, précis et concordants pour conduire à l'inférence qu'il en fera.

[33] Larombière, encore cité récemment par la Cour[2], exprime avec une grande acuité ce qu'il faut entendre par des présomptions graves, précises et concordantes :

Les présomptions sont graves, lorsque les rapports du fait connu au fait inconnu sont tels que l'existence de l'un établit, par une induction puissante, l'existence de l'autre (...)

Les présomptions sont précises, lorsque les inductions qui résultent du fait connu tendent à établir directement et particulièrement le fait inconnu et contesté. S'il était également possible d'en tirer les conséquences différentes et mêmes contraires, d'en inférer l'existence de faits divers et contradictoires, les présomptions n'auraient aucun caractère de précision et ne feraient naître que le doute et l'incertitude.

Elles sont enfin concordantes, lorsque, ayant toutes une origine commune ou différente, elles tendent, par leur ensemble et leur accord, à établir le fait qu'il s'agit de prouver... Si ... elles se contredisent... et se neutralisent, elles ne sont plus concordantes, et le doute seul peut entrer dans l'esprit du magistrat.

[34] L'exercice prévu à l'article 2849 C.c.Q. consiste en deux étapes bien distinctes. La première, établir les faits indiciaires. Dans cette première étape, le juge doit, selon la balance des probabilités, retenir de la preuve certains faits qu'il estime prouvés. Dans une deuxième étape, il doit examiner si les faits prouvés et connus l'amènent à conclure, par une induction puissante, que le fait inconnu est démontré.

[35] Le juge doit se poser trois questions :

1. Le rapport entre les faits connus et le fait inconnu permet-il, par induction puissante, de conclure à l'existence de ce dernier?
2. Est-il également possible d'en tirer des conséquences différentes ou même contraires? Si c'est le cas, le fardeau n'est pas rencontré.
3. Est-ce que dans leur ensemble, les faits connus tendent à établir directement et précisément le fait inconnu? ». <sup>62</sup>

Ainsi, l'administration fiscale pourrait par inférence inclure dans sa trame factuelle un fait dont elle présume l'existence si, à partir des faits qu'elle a constatés ou observés, il existe entre ces faits et le fait présumé un rapport qui permet par une induction puissante de conclure à l'existence du fait présumé, s'il n'apparaît pas possible de conclure autrement et si les faits constatés dans leur ensemble sont concordants et tendent à établir directement et précisément le fait présumé.

Par exemple, l'intention d'un contribuable pourrait être présumée par l'administration, et ce, à partir des faits qu'elle a constatés.

<sup>61</sup> 2013 QCCA 1687.

<sup>62</sup> *Id.*, paragraphes 32 à 35.

À titre illustratif, la distinction entre la réalisation d'un gain en capital et d'un revenu d'entreprise à la suite de l'aliénation d'un bien repose principalement sur l'intention que le contribuable avait lors de l'acquisition du bien. S'il n'avait pas l'intention de le détenir à des fins d'investissement mais à des fins spéculatives, son aliénation donnera lieu à un revenu d'entreprise plutôt qu'à un gain en capital dont l'imposition est plus avantageuse. Une telle intention pourrait être arrêtée à partir d'une série de faits constatés qui permettraient de l'inférer dont notamment la répétitivité et la fréquence de transactions semblables, la période de détention du bien et son utilisation pendant cette période.

Également, l'appropriation de biens d'une société par son unique actionnaire pourrait par exemple résulter d'une inférence faite par l'administration fiscale à partir des faits suivants :

- Un montant a été inclus dans le calcul du revenu de la société à la suite de la reconstitution de son bénéfice, en ajoutant un montant donné résultant de ventes non déclarées;
- Ce même montant n'apparaît pas dans les livres de la société, ni dans son compte de banque;
- Plusieurs employés sont à l'emploi de la société et aucune plainte n'a été rapportée relativement à un vol présumé de ce montant par un de ceux-ci;
- Le train de vie de l'actionnaire unique ne correspond pas au revenu personnel qu'il déclare dans la déclaration de revenus qu'il produit à l'administration fiscale.

Dans cet exemple, tous ces faits constatés et observés permettraient d'inférer que l'actionnaire unique de la société s'est approprié le montant donné de sorte que ce montant devrait être ajouté dans le calcul de son revenu comme avantage à un actionnaire.

Comme autre exemple, l'endroit où une fiducie réside est essentiellement une question de faits et correspond à l'endroit où s'exercent effectivement sa gestion centrale et son contrôle. L'administration fiscale pourrait inférer que la gestion centrale d'une fiducie, qui déclare résider en Alberta, est exercée au Québec et donc qu'elle réside au Québec en s'appuyant sur les faits suivants qu'elle a constatés.

- La fiducie est une fiducie familiale constituée en vertu du CCQ ;
- Le constituant et tous les bénéficiaires résident au Québec ;
- Les biens de la fiducie sont situés au Québec ;
- Le fiduciaire est un professionnel comptable d'une firme nationale ayant des bureaux partout au Canada et il est rattaché à un bureau situé en Alberta ;
- En cours de vérification, est découverte une série de courriels mensuels émanant du constituant destinés au fiduciaire dans lesquels des instructions détaillées lui sont données quant à l'ensemble de la gestion des biens de la fiducie.

Tous ces faits permettraient à l'administration fiscale d'inférer que la gestion centrale et le contrôle de la fiducie se situent au Québec et non en Alberta. En conséquence, la résidence de la fiducie devrait être considérée comme étant au Québec.

Le contribuable, pour sa part, a le fardeau de démolir, comme pour les faits constatés, l'exactitude des faits que l'administration fiscale a inférés. Puisqu'il a accès aux renseignements qu'il possède et contrôle et qu'il maîtrise les faits de la situation fiscale dont il est partie, il lui revient de démontrer, selon la prépondérance des probabilités, l'existence d'une conclusion différente ou contraire à celle retenue par l'administration fiscale.

Enfin, la connaissance que l'administration fiscale a de la situation fiscale du contribuable dépend entièrement de la coopération du contribuable et, corollairement, l'importance et l'ampleur des inférences de fait dans l'édification de la trame factuelle par l'administration fiscale seront nécessairement fonction de la collaboration du contribuable.

## CONCLUSION

Le régime fiscal québécois et son processus de perception des impôts et des taxes sont fondés sur les principes d'autodéclaration et d'autocotisation. Le régime fiscal est ainsi caractérisé et largement conditionné par le respect volontaire de ces obligations par les contribuables ou les mandataires. Le succès du régime fiscal québécois et la pleine récupération des recettes fiscales qui en proviennent dépendent donc de l'honnêteté et de l'intégrité des contribuables et des mandataires.

Un tel régime a l'avantage d'être de loin beaucoup moins onéreux et lourd qu'un régime en vertu duquel l'administration fiscale devrait déterminer la dette fiscale des contribuables ou des mandataires après avoir reçu de ceux-ci tous les documents nécessaires pour ce faire.<sup>63</sup>

Pour assurer ou garantir le respect volontaire des obligations d'autodéclaration et d'autocotisation et afin de préserver l'intégrité du régime fiscal, l'administration fiscale, en tant que gardienne du régime, est dotée de larges pouvoirs de vérification et d'examen. En outre, elle jouit d'un régime particulier de preuve propre au droit fiscal qui repose sur les deux principes facilitant l'établissement de la cotisation que sont la présomption de validité de la cotisation et le renversement du fardeau de preuve incombant au contribuable ou au mandataire.

Puisque c'est le contribuable ou le mandataire qui est maître des faits, l'administration fiscale est nécessairement en déficit informationnel quant à la situation fiscale véritable du contribuable ou du mandataire, et ce, peu importe le niveau de complexité de la situation factuelle ou juridique concernée. Par exemple, lorsque l'administration fiscale doit reconstituer le revenu d'un contribuable, déterminer la résidence d'une fiducie ou son bénéficiaire ultime, établir un trompe-l'œil ou un prête-nom ou contester une planification fiscale agressive; ou lorsqu'elle doit vérifier le droit d'un contribuable à un programme socio-fiscal<sup>64</sup>. Les deux principes que sont la présomption de validité de la cotisation et le renversement du fardeau de preuve permettent de pallier à ce déficit informationnel.

Ce régime particulier de preuve permet ainsi à l'administration fiscale d'établir des cotisations basées sur une trame factuelle réaliste tenue pour avérée et ayant les conséquences fiscales correspondant à la situation fiscale véritable du contribuable ou du mandataire.

Bien que l'administration fiscale soit dispensée de faire la preuve formelle de la trame factuelle sur laquelle repose la cotisation lors de son établissement, en anticipant les exigences de la preuve du CCQ, la trame factuelle retenue par l'administration fiscale a tout le potentiel d'avoir la qualité requise pour en assurer l'exactitude et son caractère probant si elle devait en faire la preuve, et donc pour prévenir un différend avec le contribuable ou le mandataire.

Malgré les critiques qui émanent de temps à autre de la communauté fiscale, un tel régime particulier de preuve réservé à l'administration fiscale semble toujours adéquat et n'apparaît pas dépassé aujourd'hui, même après plus de 95 ans depuis la décision phare de la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Anderson Logging*<sup>65</sup>, et encore moins en temps de pandémie alors que l'administration fiscale doit recourir à la vérification à distance.

Ce régime particulier de preuve réservé à l'administration fiscale se justifie d'autant plus dans le contexte où l'administration fiscale québécoise doit voir à récupérer d'importantes recettes fiscales avec des effectifs limités,

---

<sup>63</sup> Voir *McKinlay Transport*, précité note 13, page 648.

<sup>64</sup> Comme le crédit d'impôt pour frais de garde d'enfants.

<sup>65</sup> Précité, note 25.

compte tenu de l'ampleur de la clientèle constituée des contribuables et des mandataires. La récupération fiscale de l'ampleur que l'on connaît aujourd'hui, par exemple récupérer 128 milliards de dollars pour l'exercice 2019-2020 auprès d'environ 7 millions de contribuables et de mandataires, avec des effectifs de plus ou moins 12 000 personnes<sup>66</sup> et avec un volume d'intervention conséquent, ne pourrait se faire efficacement sans un tel régime particulier de preuve.

Enfin, dans un régime fiscal fondé sur l'autodéclaration et l'autocotisation, ce régime particulier de preuve a ultimement pour effet de permettre à l'administration fiscale d'assurer l'équité fiscale et de voir à ce que chacun paie sa juste part.

---

<sup>66</sup> Voir le *Rapport annuel de gestion 2019-2020* de Revenu Québec du 3 décembre 2020, précité note 1, à la page 12.