



**DESTINATAIRE** : \*\*\*\*\*

**EXPÉDITEUR** : \*\*\*\*\*  
DIRECTION DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX MANDATAIRES  
ET AUX FIDUCIES

**DATE** : LE 15 AVRIL 2014

**OBJET** : **APPLICATION DE LA DÉFENSE DE DILIGENCE RAISONNABLE  
PÉNALITÉ PRÉVUE À L'ARTICLE 59 DE LA LOI SUR L'ADMINISTRATION  
FISCALE**  
N/📁 : 14-020604-001

---

La présente note a pour effet de donner suite à votre demande \*\*\*\*\* concernant la défense de diligence raisonnable appliquée à l'encontre d'une pénalité imposée en vertu de l'article 59 de la Loi sur l'administration fiscale (RLRQ, chapitre A-6.002), ci-après désignée « LAF ».

Plus particulièrement, vous nous soumettez la situation où une pénalité est imposée à un non-résident qui, dans le cadre de l'aliénation d'un bien québécois imposable, n'a pas avisé au ministre par courrier recommandé dans un délai de 10 jours de l'aliénation, comme le prévoit l'article 1099 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI ». Vous nous demandez si on peut considérer qu'il a fait preuve de diligence raisonnable dans l'éventualité où il a mandaté un représentant professionnel pour s'occuper des formalités prévues par la LI.

Dans un premier temps, rappelons qu'il est bien établi que Revenu Québec reconnaît et accepte une défense de diligence raisonnable en matière de pénalité civile, et ce, en raison de son pouvoir discrétionnaire d'imposer ou non des pénalités, pouvoir qui lui est conféré par la législation fiscale québécoise.

Ainsi, Revenu Québec s'inspire des critères développés par la jurisprudence fédérale en matière de pénalités et par ceux de la jurisprudence québécoise en matière de responsabilité des administrateurs, en faisant les adaptations nécessaires.

---

De façon générale, la jurisprudence réfère à deux circonstances d'ouverture à la défense de diligence raisonnable : une erreur de fait raisonnable ou la prise de précautions raisonnables pour se conformer à la loi.

Dans le cas qui nous occupe, nous sommes plutôt dans la circonstance d'ouverture à la défense de diligence raisonnable où l'on doit déterminer si des précautions raisonnables ont été prises pour se conformer à la loi.

Dans l'arrêt de principe *Pillar Oilfield Projects Ltd. v. The Queen*<sup>1</sup>, ci-après désigné « *Pillar* », le juge Bowman a établi qu'une pénalité administrative pouvait donner lieu à une défense de diligence raisonnable et a de plus énoncé ce qui suit :

« Comme je l'ai mentionné ci-dessus, la bonne foi dans le contexte d'erreurs commises involontairement n'équivaut pas à la diligence raisonnable. Cette défense exige la preuve positive que toutes les précautions raisonnables ont été prises pour qu'aucune erreur ne soit commise. ».

Ce qui constitue la diligence raisonnable s'évalue donc suivant les circonstances particulières de chaque cas, mais certaines précisions peuvent être apportées. Rappelons toutefois que la situation qui nous intéresse plus particulièrement est celle où le contribuable mandate quelqu'un pour accomplir certaines tâches.

En 1997, dans la cause *Roberts c. Canada*<sup>2</sup>, ci-après désignée « *Roberts* », souvent citée par la suite, le juge Bowman avait de nouveau à se prononcer sur la défense de diligence raisonnable dans le cadre d'une pénalité imposée en TPS. L'appelant soutenait qu'étant donné qu'il avait embauché des teneurs de livres, il avait fait preuve de diligence raisonnable au sens où l'expression avait été utilisée dans la cause *Pillar*. Voici ce que le juge Bowman a conclu :

« La décision *Pillar Oilfield* a été suivie dans une vingtaine de jugements de cette cour. Toutefois, compte tenu de la façon dont le principe a été appliqué dans cette cour, les critères sont plutôt difficiles à satisfaire. La simple bonne foi ne suffit pas.

Dans ce cas-ci, il est vrai que l'appelant a embauché des teneurs de livres pour l'une des périodes en question et qu'il leur a versé des montants qui me semblent excessifs compte tenu du fait qu'ils ont fait preuve d'incompétence et qu'ils n'ont rien fait. Cela pourrait justifier l'introduction d'une action par l'appelant contre eux, mais cela ne veut pas pour autant dire que ce dernier a

---

<sup>1</sup> (1993) G.S.T.C. 49.

<sup>2</sup> (1997) G.S.T.C. 58.

---

fait preuve d'une diligence raisonnable. Les comptables sont somme toute des mandataires de l'appelant, et ce dernier est responsable de ce qu'ils ont fait ou de ce qu'ils ont omis de faire. De la même façon que la diligence raisonnable dont font preuve les comptables ou les teneurs de livres d'un contribuable serait imputée à celui-ci et justifierait le retrait de la pénalité, l'absence de diligence raisonnable de la part des comptables ou des teneurs de livres empêche le contribuable de se prévaloir du recours envisagé dans le jugement *Pillar Oilfield.* ». (Les soulignés sont de nous)

Par la suite, en 2009, dans la cause *Home Depot of Canada Inc.*<sup>3</sup>, ci-après « *Home Depot* », le juge Miller devait décider si les pénalités pour production tardive imposées à *Home Depot* devaient être annulées sur la base de la diligence raisonnable.

*Home Depot* avait confié le mandat à Deloitte Tax LLP de remplir ses déclarations et de verser ses paiements de taxes aux organismes gouvernementaux.

Avant de citer l'extrait mentionné ci-dessus du jugement *Roberts*, le juge Miller mentionne dans son jugement :

« Il est constant qu'il ne suffit pas d'examiner les actes de Home Depot, mais qu'il me faut aussi, pour répondre aux questions susmentionnées, tenir compte des actes de Deloitte Tax. Cette approche a été énoncée sans équivoque par l'ancien juge en chef Bowman dans la décision *Roberts c. Canada.* ».

Au Québec, la jurisprudence pertinente concerne surtout l'analyse de l'article 24.0.2 de la LAF qui prévoit qu'un administrateur peut se soustraire à sa responsabilité prévue à l'article 24.0.1 de cette loi, en démontrant qu'il a fait preuve de diligence raisonnable.

Dans les causes que nous avons relevées<sup>4</sup> de manière non exhaustive et qui avaient comme point en commun que l'administrateur avait confié à un tiers la responsabilité d'accomplir les tâches reliées aux obligations envers Revenu Québec, il ressort que les actes de l'administrateur sont scrutés attentivement pour déterminer s'il n'a que délégué les tâches ou s'il a exercé un contrôle plus ou moins serré des tâches effectuées par le tiers (généralement son employé).

---

<sup>3</sup> 2009 CCI 281 (CanLII).

<sup>4</sup> Notamment : *Maranda c. SMRQ*, 200-02-011226-927, en date du 4 octobre 1994 (EYB 1994-84439); *Ragot c. SMRQ*, 2003 CanLII 21409 (QC CQ); *Boisvert c. SMRQ*, 2005 CanLII 41222 (QC CQ); *Kastner c. SMRQ*, 2007 QCCQ 1973 (CanLII).

---

C'est ainsi qu'on peut conclure que, pour obtenir gain de cause en vertu de l'article 24.0.2 de la LAF, il ne suffit pas de prétendre qu'on ne connaît rien aux obligations devant être remplies et que, pour cette raison, on a demandé à un tiers de s'en occuper.

Par ailleurs, très peu de jurisprudence québécoise traite de la diligence raisonnable soulevée à l'égard de l'imposition d'une pénalité administrative. Mentionnons toutefois l'arrêt *Gyptech Acoustique Inc. c. Le sous-ministre du revenu du Québec*<sup>5</sup>. Il s'agissait d'une demande d'annulation d'une pénalité imposée en vertu de l'article 59 de la LAF pour ne pas avoir produit des rapports de TVQ.

Dans cette affaire, le président de la société avait confié à la contrôlease, en qui il avait totalement confiance et avec qui il discutait quotidiennement, les tâches suivantes :

- préparer les paies;
- préparer les rapports et remises aux organismes gouvernementaux;
- rédiger des chèques pour signature;
- effectuer la comptabilité quotidienne en complétant le fichier informatique contenant toutes les inscriptions relatives aux transactions financières et comptes bancaires;
- recevoir mensuellement les états de comptes bancaires et effectuer la conciliation.

Dans le cadre d'une vérification, Revenu Québec a découvert que certains rapports n'avaient pas été remis. Le président a interrogé la contrôlease et, considérant qu'elle avait commis une faute grave, l'a congédiée.

Il soumet les éléments suivants pour soutenir sa défense de diligence raisonnable :

- les omissions de déposer les rapports sont faites à son insu;
- l'absence d'indices permettant de douter que la contrôlease n'effectue pas les rapports;
- la collaboration et les mesures prises pour remédier rapidement aux retards;
- le paiement complet et rapide des taxes et pénalités avec intérêts;
- le congédiement immédiat de la contrôlease;
- l'absence de fraude;
- le montant de taxes est comptabilisé et apparaît dans le fichier informatique, il est donc justifié de prendre pour acquis que les taxes sont payées.

---

<sup>5</sup> 2007 QCCQ 7091 (CanLII).

---

La juge Bond a rendu la décision suivante :

« La demanderesse n'établit pas les éléments donnant ouverture à une défense de diligence raisonnable. Elle n'a posé aucun geste pour s'assurer du paiement des taxes, n'a posé aucune question à son personnel et il n'existe aucun contrôle pour vérifier la fiabilité des inscriptions entrées sur le fichier Excel par la contrôleure [*sic*].

[...]

Même si on peut considérer que la demanderesse a agi de bonne foi et avec empressement pour remédier à la situation, nous ne sommes pas en présence du concept juridique de la défense de diligence raisonnable exigeant la preuve des précautions prises pour prévenir l'acte reproché.

Jamais la demanderesse n'effectue de conciliation et on peut dire que son degré de vigilance était inversement proportionnel au degré de confiance envers sa contrôleure [*sic*]. Puisqu'elle ne réclame aucune information, ne pose aucune question, elle ne peut maintenant prétendre l'excuse d'erreur provoquée par la contrôleure [*sic*]. ».

À la lecture de tout ce qui précède, on peut aisément conclure qu'il ne suffit pas de confier un mandat à un tiers pour faire preuve de diligence raisonnable. Il apparaît clair que l'on doit examiner le comportement du contribuable et si nécessaire, celui du mandataire.

Enfin, l'article 1099 de la LI mentionné plus haut prévoit qu'un non-résident qui a procédé à l'aliénation d'un bien québécois imposable doit aviser Revenu Québec par courrier recommandé dans un délai de 10 jours de l'aliénation. Il ne constitue pas une disposition fiscale complexe.

N'hésitez pas à me soumettre toute question relative à la présente note.