



DESTINATAIRE : *****

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

DATE : LE 16 JUIN 2023

OBJET : **INCURIE ET SOUS-PARAGRAPHE i DU SOUS-PARAGRAPHE b DU
PARAGRAPHE 2 DE L'ARTICLE 1010 DE LA LOI SUR LES IMPÔTS
N/RÉF. : 22-061916-001**

La présente fait suite à votre demande ***** et concerne la notion d'incurie prévue au sous-paragraphe i du sous-paragraphe b du paragraphe 2 de l'article 1010 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après « LI ».

FAITS

Voici les faits selon notre compréhension :

1. ***** en 20X7 ***** les actions de ***** , ci-après « Société A », sont détenues en parts égales (33 1/3 %) par trois actionnaires ***** dont ***** , ci-après « Actionnaire A ». Cette information se retrouve dans les déclarations de revenus de Société A et été confirmée par son représentant.
2. Actionnaire A et ***** , ci-après « Actionnaire B », détiennent également chacun la moitié des actions de ***** , ci-après « Société B ».
3. De 20X1 à 20X4, des transactions immobilières ont été effectuées par Société A. Plus particulièrement, certaines ventes de ***** ont été effectuées à un prix inférieur à leur juste valeur marchande, ci-après « JVM », dont les ventes de ***** qui ont été effectuées à l'avantage de Société B.
4. *****

-
5. ***** pour l'année d'imposition 20X4. Un avantage résultant de la différence entre la JVM et le montant de la vente des immeubles a été calculé en vertu de la LI¹ et a été ajouté dans le revenu de chacun des trois actionnaires. Des dividendes non déclarés ont également été ajoutés aux revenus de chacun des trois actionnaires.
 6. *****
 7. ***** en ***** 20X8, alors que l'année 20X4 est prescrite depuis peu pour les actionnaires, le représentant de Société A mentionne que cette dernière est détenue par quatre actionnaires et non trois, Actionnaire B partageant avec Actionnaire A la participation de 33 1/3 % de ce dernier.
 8. ***** la moitié de l'avantage octroyé à Société B doit être incluse dans le calcul du revenu d'Actionnaire B et l'autre moitié dans celui d'Actionnaire A, et ce, en vertu de l'article 314 de la LI.
 9. *****
 10. Société A prétend que les contribuables n'ont pas cherché à se soustraire à leurs obligations fiscales, mais qu'ils ont seulement manqué de transparence. Les contribuables visés par cette prétention ne sont pas identifiés.
 11. Un dividende versé par Société A n'a pas été déclaré dans la déclaration de revenus d'Actionnaire B.

QUESTION

Est-ce que les faits présentés ci-dessus permettent à Revenu Québec d'établir une nouvelle cotisation en vertu du sous-paragraphe *i* du sous-paragraphe *b* du paragraphe 2 de l'article 1010 de la LI à l'égard de l'année d'imposition 20X4 d'Actionnaire B?

¹ Avantage accordé à un actionnaire en vertu de l'article 111 de la LI ou paiement indirect de l'article 314 de la LI, selon le cas, et transactions réputées à la JVM entre personnes liées en vertu des articles 422 et 424 de la LI.

OPINION

Le sous-paragraphe *i* du sous-paragraphe *b* du paragraphe 2 de l'article 1010 de la LI se lit comme suit :

1010. [...]

2. 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; [...].

Cette disposition donne le pouvoir au ministre de faire une nouvelle cotisation après l'expiration de la période normale de cotisation dans un contexte de fausse représentation des faits qui résulte soit d'une incurie, soit d'une omission volontaire ou lorsqu'une fraude² a été commise.

Le sous-paragraphe *i* du sous-paragraphe *b* du paragraphe 2 de l'article 1010 de la LI peut-il être appliqué afin de délivrer un avis de nouvelle cotisation à Actionnaire B à l'égard d'une année d'imposition prescrite *****. À cet égard, nous tenons à vous préciser ce qui suit :

Le libellé du sous-paragraphe *i* du sous-paragraphe *b* du paragraphe 2 de l'article 1010 de la LI est semblable à celui du sous-alinéa 152(4)a(i) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, (5^e suppl.)), ci-après « LIR ». Il est généralement reconnu que cette similarité donne ouverture à l'application de la jurisprudence fédérale qui a eu à se prononcer à de nombreuses reprises sur la portée de cette disposition³.

² Dans le présent dossier, nous nous attarderons plus spécifiquement aux notions d'incurie et d'omission volontaire qui nécessitent un fardeau de preuve moins lourd que celui de la fraude.

³ *The Queen v. O'Neill Motors LTD*, 98 DTC 6424 (CAF); *Dowling c. La Reine*, 96 DTC 1250 (CCI).

La Cour d'appel du Québec précise, dans l'arrêt *Chiasson*⁴, le fardeau de preuve qui incombe à Revenu Québec en ces termes :

[7] En l'espèce, un fardeau de preuve à deux volets incombe à l'appelant : il doit prouver qu'il y a fausse représentation des faits par la contribuable et il doit prouver que cette fausse représentation est attribuable à son incurie ou à une omission volontaire de sa part.

Ainsi, l'analyse des critères permettant d'appliquer cette disposition, dans le cas d'une fausse représentation des faits, s'effectue en deux volets. Dans le premier volet, il s'agit de déterminer si nous sommes en présence d'une fausse représentation des faits. Cette détermination s'effectue sur une base objective à la lumière des faits soumis, c'est-à-dire sans tenir compte de l'état d'esprit du contribuable. Dans le deuxième volet, lorsque la fausse représentation des faits est établie, il importe de considérer si elle découle d'une incurie ou d'une omission volontaire.

En ce qui concerne la fausse représentation des faits, la jurisprudence reconnaît qu'elle équivaut soit à une déclaration inexacte ou incorrecte, soit à l'omission d'un élément véridique concernant les faits du dossier⁵. De plus, pour que le sous-paragraphe i du sous-paragraphe b du paragraphe 2 de l'article 1010 de la LI s'applique, cette fausse représentation des faits doit être effectuée par incurie ou par omission volontaire, en produisant la déclaration de revenus ou en fournissant un renseignement prévu en vertu de la Partie 1 de la LI.

Dans l'arrêt *Nesbitt c. La Reine*⁶, la Cour d'appel fédérale nous rappelle que :

[...] C'est au moment où la déclaration est produite que l'on peut déterminer s'il y a eu ou non présentation erronée de faits par négligence ou inattention en remplissant la déclaration. Des faits ont été présentés erronément s'il se trouve un élément inexact dans la déclaration, du moins un élément qui est important pour les fins de la déclaration ainsi que de toute nouvelle cotisation ultérieure. [...].

⁴ *Québec (Sous-ministre du Revenu) c. Chiasson*, 2010 QCCA 1188.

⁵ *MRN v. Foot*, 66 DTC 5072 (CSC); *Nesbitt v. The Queen*, 96 DTC 6045 (FCTD) confirmée par 96 DTC 6588 (CAF); *Jet Metal Products LTD v. MRN*, 79 DTC 624 (CRI).

⁶ 96 DTC. 6588 (CAF), par. 8.

Rappelons que la jurisprudence nous enseigne que le fardeau de prouver la fausse représentation des faits par incurie ou par omission volontaire incombe au ministre⁷. Il doit s'en acquitter par la prépondérance des probabilités, qui représente un degré moindre que celui exigé pour prouver la commission d'une fraude.

Quant au deuxième volet, nous pouvons formuler les commentaires généraux ci-après.

L'incurie est définie comme un manque de soin, une négligence ou un laisser-aller (manque de diligence), mesuré sur une base objective⁸. L'incurie fait également référence à un manque d'organisation, à une carence ou à une nonchalance dans l'accomplissement des obligations fiscales du contribuable. Le degré de négligence est moindre que celui de la négligence flagrante requis notamment par l'article 1049 de la LI.

La notion d'omission volontaire fait plutôt allusion à une omission faite de façon téméraire sans que son auteur se soucie qu'elle soit exacte ou erronée ou, au moins, sans qu'il ait une croyance honnête en son exactitude⁹. De plus, bien que cette omission témoigne d'un degré de négligence plus élevé que celui exigé pour démontrer l'incurie, elle ne constitue pas une fraude.

Comme l'indique la Cour d'appel du Québec dans le passage suivant de l'arrêt *Labrosse c. Agence du revenu du Québec*¹⁰, qui est repris dans une cause plus récente¹¹ :

[...] on ne peut cependant écarter la prescription de trois ans au seul motif que le contribuable a omis de déclarer un revenu. Elle ajoute que « [c]e délai n'est étendu que si le contribuable fait une fausse représentation de fait par incurie, omission volontaire ou fraude. En d'autres mots, si le contribuable, sans cacher quelque fait que ce soit, croit de bonne foi que certains revenus connus ne sont pas imposables entre ses mains, la prescription de trois ans doit jouer dans un tel cas. ».

⁷ *Larouche c. SMRQ*, [1989] R.D.F.Q. 131.

⁸ *St-Martin c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, [2003] R.D.F.Q. 123; *Chiasson, supra*, note 4.

⁹ Revenu Québec, Lettre d'interprétation 00-010119, « Cotisation par incurie – 1010 2) b) i de la Loi sur les impôts », 20 septembre 2000.

¹⁰ 2011 QCCA 1592, par. 45 et 46.

¹¹ 9088-0964 *Québec inc. c. Agence du revenu du Québec*, 2020 QCCQ 7727, par. 679.

Dans la cause *Cameron c. La Reine*¹², le juge Hogan a passé en revue la jurisprudence fédérale qui traite de l'expression « présentation erronée des faits, par négligence, inattention ou omission volontaire » que l'on retrouve au sous-alinéa 152(4)a(i) de la LIR. Au terme de son exercice, le juge Hogan conclut « que le fait d'adopter une position réfléchie qui va à l'encontre de celle du ministre ne signifie pas en soi que le contribuable a fait une présentation erronée permettant au ministre de cotiser après la période normale »¹³.

Revenu Québec doit donc être en mesure de démontrer que Actionnaire B a tenté de cacher ou de camoufler des informations à Revenu Québec en ne déclarant pas son revenu ou qu'il n'a pas adopté une position réfléchie. Dans la présente situation, le fait que Actionnaire B n'ait pas inclus dans son revenu le montant du dividende reçu de Société A ni le montant de l'avantage en vertu de l'article 314 de la LI pourrait constituer une omission ou une fausse représentation.

Cependant, la non-inclusion du dividende par Actionnaire B et la non-inclusion du montant de l'avantage en vertu de l'article 314 de la LI doivent s'analyser différemment. En effet, ***** lorsque le ministre n'est pas d'accord avec la JVM établie par le contribuable, il peut cotiser à nouveau à l'intérieur de la période normale de cotisation, et ce, sur la base de sa propre évaluation. Cependant, lorsque le ministre désire délivrer un avis de nouvelle cotisation au-delà de cette période afin, par exemple, d'inclure un avantage conféré à l'actionnaire comme dans le présent cas, il doit démontrer que la JVM établie par le contribuable est tellement déraisonnable que celui-ci ne peut pas soutenir qu'il croyait honnêtement que sa position était exacte au moment de produire sa déclaration. Dans une telle situation, nous pouvons raisonnablement conclure que nous sommes en présence d'une fausse représentation des faits lors de la production de la déclaration de revenus.

À ce sujet, dans l'affaire *Petric c. La Reine*¹⁴, la juge Lamarre a émis les commentaires suivants :

[...] Bien que la juste valeur marchande soit en fin de compte une question de fait qui doit être tranchée par le juge des faits, il s'agit surtout d'une question d'opinion à laquelle on doit répondre en analysant les différentes approches méthodologiques. Le ministre a certainement le droit de ne pas souscrire à l'opinion du contribuable quant à la juste valeur marchande et

¹² 2011 CCI 107.

¹³ *Ibid.*, par. 26.

¹⁴ 2006 CCI 306, par. 40. Voir également la décision *Palardy c. La Reine*, 2011 CCI 108, dans laquelle les paragraphes 38 et 40 de l'affaire *Petric c. La Reine* ont été cités.

peut établir une nouvelle cotisation, dans le délai de prescription, en fonction de sa propre évaluation. Toutefois, lorsque la question est de savoir si le ministre a le droit de profiter d'une exception à l'application du délai de prescription, il faut démontrer que le contribuable a fait une présentation erronée en produisant sa déclaration de revenus. En l'espèce, je suis d'avis qu'à moins que l'on puisse affirmer que l'opinion des appelants quant à la juste valeur marchande était déraisonnable au point qu'elle ne pouvait pas être sincère, il n'y a pas vraiment eu présentation erronée. [...].

Toutefois, bien que nous puissions raisonnablement conclure que nous sommes en présence d'une fausse représentation des faits, l'inapplication de la prescription en raison d'une fausse représentation des faits par incurie ou omission volontaire tel que le prévoit le sous-paragraphe i du sous-paragraphe b du paragraphe 2 de l'article 1010 de la LI est une question de fait qui doit être analysée dans le contexte spécifique de chaque dossier. À cet égard, s'il est possible de faire la preuve des faits en cause dans ce dossier, le sous-paragraphe i du sous-paragraphe b du paragraphe 2 de l'article 1010 de la LI pourrait être appliqué.

Pour toute question concernant la présente note, n'hésitez pas à communiquer avec *****.