

Université de Montréal

LES RÈGLES D'ÉQUITÉ EN DROIT FISCAL QUÉBÉCOIS ET CANADIEN

par

Normand Bérubé

Faculté de droit

Mémoire présenté à la Faculté des études supérieures
en vue de l'obtention du grade de
Maître en droit (LL.M.)

Août 2000

© Normand Bérubé, 2000



AZBD
U54t
2000
V.029



**Université de Montréal
Faculté des études supérieures**

Ce mémoire intitulé:

“Les règles d’équité en droit fiscal québécois et canadien”

Présenté par:

Normand Bérubé

a été évalué par un jury composé des personnes suivantes:

Président-rapporteur: M. Jean Hétu
Directrice de recherche: Mme Diane Bruneau
Membre du jury: M. Thomas Wayne Copeland

Mémoire accepté le: 17 octobre 2000

SOMMAIRE

L'avènement de la taxe d'accise (TPS) et de la taxe de vente du Québec (TVQ) a contribué à rendre le système fiscal plus complexe en raison de la nouveauté de ces lois et de leur application à une grande proportion de contribuables et mandataires. Le système fiscal compte également de nombreux irritants, tels des délais statutaires de production, auxquels se greffent des conséquences financières sérieuses en cas de non respect, soit la cotisation d'intérêts et de pénalités. De plus, le mécanisme d'opposition et d'appel d'une cotisation d'impôt entraîne l'obligation de respecter un certain nombre de règles et de délais pour éviter que le recours soit jugé non recevable. Enfin, les contribuables québécois ont la particularité de devoir produire une déclaration d'impôt fédéral et une déclaration d'impôt provincial, contrairement aux résidents des autres provinces qui n'ont qu'à produire une déclaration d'impôt au fédéral.

La présente étude a donc pour but d'examiner les modifications à la *Loi de l'impôt sur le revenu* et les mesures d'allègement adoptées par le ministre du Revenu national afin de rendre le système fiscal plus souple et afin de permettre l'exercice d'une discrétion dans l'application de certaines dispositions. Notre étude porte également sur la réaction du fisc québécois à ces modifications et les mesures qu'il a adoptées afin d'harmoniser sa législation avec celle du fédéral.

La publication par l'Agence des douanes et du revenu du Canada des lignes directrices concernant le "dossier équité" a permis un changement de culture afin de rendre le régime fiscal plus équitable. Nous examinerons l'application des nouvelles mesures par les autorités fiscales et le rôle des tribunaux dans le contexte de l'examen judiciaire d'une décision rendue par le ministre du Revenu, de même que le rôle particulier de la Cour canadienne de l'impôt à l'égard de l'imposition automatique d'une pénalité lors de l'émission d'une cotisation.

Au terme de cette analyse, nous aurons compris que les mesures d'équité sont d'une utilité réduite en raison du fait qu'il s'agit avant tout d'un pouvoir discrétionnaire conféré aux autorités fiscales. Nous verrons cependant que la Cour fédérale du Canada a décrit les paramètres lui permettant d'intervenir, bien qu'elle n'ait exercé ce pouvoir qu'en de rares occasions.

Finalement, ce texte examine certaines mesures d'équité particulières et certaines situations propices à la mise en oeuvre d'une obligation d'agir équitablement à l'égard des contribuables, dans le contexte de problématiques propres au régime fiscal.

TABLE DES MATIÈRES

SOMMAIRE	i)
TABLE DES MATIÈRES	iii)
LISTE DES ABRÉVIATIONS	vi)
INTRODUCTION	1
1. HISTORIQUE	4
2. LES MESURES D'ÉQUITÉ DE L'AGENCE DES DOUANES ET DU REVENU DU CANADA	8
3. LES MESURES D'ÉQUITÉ DU QUÉBEC	11
4. LE DOSSIER ÉQUITÉ DE L'AGENCE DES DOUANES ET DU REVENU DU CANADA	14
4.1 Contenu des mesures d'équité	14
4.1.1 L'acceptation des choix tardifs, modifiés ou révoqués	14
4.1.2 L'annulation des intérêts et des pénalités	16
4.1.3 L'émission de remboursements en dehors de la période normale de trois ans	20
4.2 Formalités de la demande et recours administratifs	23
4.3 Recours judiciaires à l'encontre de la décision	26
4.3.1 Mise en oeuvre d'une demande de contrôle judiciaire et motifs	26
4.3.2 Examen des décisions de la Cour fédérale	32
4.4 Rôle de la Cour canadienne de l'impôt dans le cadre d'un litige fiscal	41
4.4.1 L'annulation des intérêts	42
4.4.2 L'annulation des pénalités	47
4.4.3 Les recommandations émises par la Cour	60

4.4.4	Décisions en matière d'assurance-emploi	65
4.4.5	Les avis erronés donnés par un fonctionnaire	69
4.5	Nouvelles mesures concernant les appels administratifs	73
4.5.1	Simplification du processus d'opposition	73
4.5.2	Prorogation des délais	74
4.6	Critique du dossier équité de l'Agence des douanes et du revenu du Canada	80
5.	LE DOSSIER ÉQUITÉ DU QUÉBEC	84
5.1	Contenu des mesures d'équité	84
5.1.1	Les choix tardifs, modifiés ou révoqués	84
5.1.2	L'émission de remboursements en dehors du délai prescrit	86
5.1.3	Simplification du processus d'opposition	87
5.1.4	Prorogation des délais d'opposition	88
5.1.5	L'annulation des intérêts, des pénalités et des frais ..	91
5.2	Formalités de la demande et recours	94
5.3	Revue de la jurisprudence québécoise dans le cadre d'un litige fiscal	95
5.4	Critique du dossier équité québécois	100
6.	AUTRES MESURES PERMETTANT AU MINISTRE DE RENONCER AUX PÉNALITÉS ET AUX INTÉRÊTS	104
6.1	Les transactions sans impact fiscal	104
6.2	Les divulgations volontaires	108
6.3	Les décrets de remise	113

7.	ÉVOLUTION DU DEVOIR D'ÉQUITÉ À LA LUMIÈRE DES RÈGLES DE LA JUSTICE NATURELLE	116
7.1	L'obligation de diligence des autorités fiscales	118
7.2	Les ententes et règlements avec le fisc	126
7.3	Les changements rétroactifs d'interprétation ou de politique fiscale	131
	CONCLUSION	134
	TABLE DE LA LÉGISLATION	138
	Textes fédéraux	138
	Textes québécois	139
	TABLE DES JUGEMENTS	140
	Jurisprudence canadienne	140
	Jurisprudence québécoise	156
	Jurisprudence de droit anglais	159
	BIBLIOGRAPHIE	160
	Monographie et recueils	160
	Article de revues	161
	DOCUMENTS GOUVERNEMENTAUX	167
	Documentation fédérale	167
	Documentation québécoise	170

LISTE DES ABRÉVIATIONS

A.C.	Appeal Cases
A.C.I.	Arrêts de la Cour canadienne de l'impôt
A.C.F.	Arrêts de la Cour fédérale du Canada
A.P.F.F.	Association de planification fiscale et financière
C.A.	Cour d'appel du Québec
C.C.I.	Cour canadienne de l'impôt
C.F.	Recueil des arrêts de la Cour fédérale
C.F.A.	Cour fédérale d'appel
C.F. 1 ^{re} inst.	Cour fédérale du Canada (Section de première instance)
C.P.	Cour provinciale
C.Q.	Cour du Québec
C.S.C.	Cour suprême du Canada
C.R.C.	Codification des règlements du Canada
C.T.C.	Canada Tax Cases
D.T.C.	Dominion Tax Cases
E.T.C.	Electronic Tax Cases
G.S.T.C.	Goods and Services Tax Cases
G.T.C.	Canadian GST & Commodity Tax Cases
J.E.	Jurisprudence Express

L.A.E.	Loi sur l'assurance-emploi
L.C.F.	Loi sur la Cour fédérale
L.I.R.	Loi de l'impôt sur le revenu
L.I.	Loi sur les impôts
L.M.R.	Loi sur le ministère du Revenu
L.Q.	Lois du Québec
L.R.C.	Lois révisées du Canada
L.R.Q.	Lois refondues du Québec
L.T.A.	Loi sur la taxe d'accise
M.N.R.	Minister of National Revenue
M.R.N.	Ministre du Revenu national
Q.L.	Quick Law
R.C.S.	Recueil des arrêts de la Cour suprême du Canada
R.D.F.Q.	Recueil de droit fiscal du Québec
R.D.J.	Revue de droit judiciaire
R.J.Q.	Recueil de jurisprudence du Québec
R.P.F.S.	Revue de planification fiscale et successorale
R.R.Q.	Règlements refondus du Québec
T.C.C.E.	Tribunal Canadien du Commerce Extérieur
TPS	Taxe sur les produits et services
TVQ	Taxe de vente du Québec

NOTE AU LECTEUR

Certaines des décisions citées dans les notes infrapaginales ont été obtenues par l'auteur en consultant les banques de jurisprudence de Quick Law. Conséquemment, l'auteur réfère, à l'occasion, au paragraphe correspondant au texte de Quick Law et non à la page correspondante du recueil juridique.

Le présent mémoire fait état de la législation, des publications gouvernementales, de la doctrine et de la jurisprudence parue au 31 décembre 1999.

INTRODUCTION

Les lois fiscales sont de plus en plus complexes et les gouvernements fédéral et provincial disposent de moyens très contraignants pour s'assurer de l'application de ces lois en plus de faire reposer le fardeau de la preuve sur les contribuables et mandataires. Il n'y a qu'à penser notamment aux pénalités sévères auxquelles s'exposent ceux qui font défaut de payer les taxes et impôts dont ils sont redevables ainsi qu'aux intérêts quotidiens qui s'ajoutent aux dettes fiscales. De plus, le législateur a accordé au fisc plusieurs mesures coercitives afin qu'il puisse recouvrer les créances fiscales impayées et s'assurer du respect des dispositions de la loi.

Dans ce contexte, le gouvernement fédéral a proposé, en 1991, des modifications législatives afin d'apporter des assouplissements dans l'application des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹. La présente étude examine les nouveaux pouvoirs conférés au ministre du Revenu dans le cadre du "dossier équité", à savoir: le pouvoir d'émettre une cotisation malgré l'expiration du délai statutaire prévu par la loi, le pouvoir d'annuler ou de réduire des intérêts et pénalités, le pouvoir d'accepter certains choix fiscaux modifiés, révoqués ou tardifs ainsi que les modifications apportées au processus d'opposition et d'appel à l'égard d'une cotisation.

¹ *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), 5e supp., c.1 et mod. (ci-après "L.I.R.").

L'application de ces nouvelles mesures est de nature discrétionnaire. Nous verrons que le ministre du Revenu national a publié des lignes directrices pour guider les fonctionnaires et les contribuables dans l'exercice de cette discrétion. Nous étudierons l'application de ces règles par les autorités fiscales et la jurisprudence découlant de l'exercice des recours judiciaires entrepris suite à la décision du ministre à l'égard d'une demande.

Nous porterons une attention spéciale à la question de l'annulation et de la réduction des intérêts et des pénalités qui est la mesure d'équité la plus fréquemment invoquée. Nous verrons que la Cour canadienne de l'impôt a adopté la position qu'une pénalité imposée de façon automatique peut être annulée ou réduite si le contribuable démontre qu'il a agi avec diligence raisonnable pour se conformer à la loi.

Nous examinerons aussi les nouvelles mesures de simplification du processus d'opposition et de prorogation des délais ainsi que les décisions des tribunaux à cet égard. Certaines particularités résultant de l'adoption de la *Loi sur la taxe d'accise*² seront également traitées.

² *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), c. E-15 et mod. (ci-après "L.T.A.").

Par la suite, nous étudierons les mesures mises en oeuvre par le législateur québécois afin de s'harmoniser avec les mesures fédérales. L'évolution législative et jurisprudentielle du pouvoir discrétionnaire conféré au ministre par l'article 94.1 de la *Loi sur le ministère du Revenu*³ fera l'objet d'une étude détaillée.

Un chapitre distinct sera consacré à l'examen de l'impact du "dossier équité" sur les transactions sans effet fiscal et les divulgations volontaires. La politique fédérale sera analysée de façon comparée avec la politique du Québec.

Finalement, le dernier chapitre traitera de l'évolution du "dossier équité" à la lumière du devoir d'agir équitablement qui lie désormais les autorités fiscales. Trois sujets seront analysés spécifiquement soit le devoir de diligence, les ententes et règlements conclus avec le fisc et les changements rétroactifs d'interprétation et de politique fiscale. Nous commenterons la jurisprudence sur ces questions et nous tenterons de cerner de nouveaux paramètres du devoir d'équité des autorités fiscales.

³ *Loi sur le ministère du Revenu*, L.R.Q., c. M-31 et mod. (ci-après "L.M.R.").

1. HISTORIQUE

Les règles d'équité sont relativement récentes. Cependant, la question de l'assouplissement des mesures fiscales est étudiée depuis fort longtemps. En effet, une Commission royale d'enquête sur la fiscalité, plus communément appelée la Commission Carter, a produit un rapport⁴, en 1966, lequel suggérait plusieurs mesures d'assouplissement dans l'administration de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Les tribunaux ont eu l'occasion de constater l'absence de flexibilité des règles fiscales ainsi que de dénoncer le fait qu'un contribuable était privé de tout recours pour faire valoir ses droits en raison de l'application de la prescription⁵. La loi ne permettait pas d'accorder à un particulier un remboursement d'impôt après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation.

Avant la mise en vigueur des nouvelles mesures, l'usage des formalités prescrites par la loi pour loger un recours ainsi que le respect du délai prescrit pour

⁴ *Rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité*, Ottawa, Imprimeur de la Reine, 1966.

⁵ Voir *Chalifoux c. Le Ministre du Revenu national*, 91 D.T.C. 943 (C.C.I.) où la Cour canadienne de l'impôt a déclaré qu'elle n'avait pas compétence pour entendre un appel puisque le délai statutaire pour obtenir un remboursement d'impôt était prescrit. Constatant que le contribuable aurait eu droit à un remboursement d'impôt n'eut été de cette prescription, la Cour déclarait qu'une telle application de la loi s'apparente à une forme de confiscation de la propriété de l'appelante.

loger une opposition ou un appel étaient impératifs sous peine de rejet du recours⁶. Le contribuable qui n'avait pas respecté le délai de prescription pouvait certes disposer d'un recours pour faire proroger le délai, mais la jurisprudence avait toujours interprété très restrictivement la notion d'impossibilité d'agir⁷. De plus, la loi ne prévoyait pas de pouvoir discrétionnaire du fisc pour lui permettre d'annuler des intérêts et des pénalités à l'égard d'une cotisation. Ce n'est donc que dans certains cas isolés que les tribunaux sont intervenus pour annuler des intérêts et des pénalités⁸.

Les tribunaux ne disposaient d'aucun pouvoir pour remédier à des situations d'iniquité malgré le préjudice considérable subi par le contribuable. La décision rendue dans l'affaire *Canadian Marconi*⁹ en est un bon exemple. *Marconi* avait réclamé, pour les années d'imposition 1973 à 1976, un crédit d'impôt à l'égard d'intérêts gagnés en invoquant le paragraphe 125.1 *L.I.R.* Le ministre a émis de nouvelles cotisations au motif que les intérêts en question constituaient un revenu tiré de biens et non un revenu provenant d'une entreprise

⁶ Dans *Pomerleau c. Sous-ministre du Revenu*, [1983] R.D.F.Q. 151 (C.A.), la Cour d'appel du Québec a refusé qu'une lettre du procureur du contribuable soit acceptée comme avis d'opposition compte tenu que la formule prescrite par la Loi n'avait pas été utilisée. La Cour a jugé que le pouvoir conféré au ministre par l'article 1062 de la *Loi sur les impôts* qui lui permet d'accepter un avis d'opposition non conforme est une matière de discrétion ministérielle pour lequel la Cour n'a aucun pouvoir d'intervention.

⁷ *Canada Permanent Trust Co. c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, [1988] R.D.F.Q. 65 (C.A.).

⁸ *Erroca Entreprises Ltd c. M.N.R.*, [1986] 2 C.T.C. 2425 (C.C.I.); *Paquette c. M.N.R.*, 90 D.T.C. 1472 (C.C.I.).

⁹ *The Queen c. Canadian Marconi Company*, 91 D.T.C. 5626 (C.F.A.) (ci-après "*Marconi*").

exploitée activement. *Marconi* a obtenu gain de cause devant la Cour suprême du Canada après avoir été déboutée aux deux paliers inférieurs¹⁰. Fort de cette décision, elle a demandé au ministre d'établir de nouvelles cotisations pour les années 1977 à 1981, qui soulevaient le même point en litige, mais ce dernier a répondu qu'il n'avait pas ce pouvoir compte tenu que la décision de la Cour suprême avait été rendue en novembre 1986 et que le paragraphe 152(4) *L.I.R.* ne permettait pas au ministre de cotiser une année fiscale après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation qui était de quatre ans à l'époque. La Cour fédérale d'appel a souligné que le contribuable n'avait pas renoncé à la prescription dans le délai prescrit et par conséquent, le tribunal s'est borné à appliquer la loi dans toute sa rigueur, tout en mentionnant que le ministre ne peut établir une nouvelle cotisation qu'à l'intérieur du délai prescrit par la loi, sauf en cas de fraude ou de fausses représentations.

L'arrêt *Marconi* démontre donc que l'application stricte des dispositions de la loi était une source d'injustice envers les contribuables et que les tribunaux n'avaient pas d'autorité pour passer outre aux prescriptions de la loi. D'ailleurs, un auteur souligne que l'arrêt *Marconi* constitue l'un des facteurs importants à l'origine du "dossier équité"¹¹.

¹⁰ La décision de la Cour suprême du Canada est rapportée à [1986] 2 R.C.S. 522 (C.S.C.).
¹¹ Yves MORENO, "Le projet de loi 71 et le dossier Équité Québec: la pointe de l'iceberg?", No 125, *La Collection fiscale du Québec*, décembre 1995, p. 4.

C'est dans ce contexte que le ministre du Revenu national, monsieur Otto Jelinek, a annoncé, le 24 mai 1991, l'adoption de nouvelles mesures législatives afin de permettre que le régime fiscal soit administré de façon plus équitable. Dans un communiqué publié le même jour¹², le ministre souligne son engagement à rendre le système fiscal plus simple et à permettre aux fonctionnaires de faire preuve de jugement dans les situations où des contribuables ne peuvent respecter des échéances en raison de difficultés personnelles ou pour des raisons indépendantes de leur volonté.

¹² REVENU CANADA IMPÔT, "M. Jelinek donne des précisions sur le Dossier Équité à l'intention des contribuables.", *Communiqué*, 24 mai 1991, p. 1.

2. LES MESURES D'ÉQUITÉ DE L'AGENCE DES DOUANES ET DU REVENU DU CANADA

C'est suite au dépôt, le 30 mai 1991, à la Chambre des communes, du projet de loi C-18 de 1991, que de nouvelles dispositions ont été ajoutées à la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Ces mesures sont entrées en vigueur le 17 décembre 1991. Les nouvelles dispositions indiquent que le ministre se voit accorder les pouvoirs discrétionnaires suivants qu'il peut exercer à la demande d'un contribuable :

1. Les paragraphes 152(4.2) et 164(3.2) *L.I.R.* qui introduisent le pouvoir d'émettre une cotisation ou une nouvelle cotisation malgré l'écoulement du délai statutaire prévu par la loi. De plus, le nouveau paragraphe 164(1.5) *L.I.R.* prévoit qu'un remboursement d'impôt peut être accordé à un particulier au-delà de la période normale de nouvelle cotisation. En d'autres termes, un particulier peut désormais produire une déclaration de revenus amendée et / ou réclamer un remboursement d'impôt nonobstant l'expiration du délai statutaire de cotisation par le ministre ;

2. Le paragraphe 220(3.1) *L.I.R.* permettant au ministre d'annuler en tout ou en partie des intérêts et des pénalités ou d'y renoncer.;
3. Le pouvoir d'accepter certains choix tardifs, modifiés ou révoqués par le biais du paragraphe 220(3.2) *L.I.R.* Les choix visés sont précisés à l'article 600 du *Règlement de l'impôt sur le revenu* ¹³.

Le projet de loi C-18 a également apporté des modifications au processus d'opposition et d'appel d'une cotisation. En vertu du nouveau paragraphe 165(1) *L.I.R.*, la procédure de dépôt d'un avis d'opposition a été simplifiée et le délai pour présenter une opposition a été étendu. De plus, le paragraphe 166.1(1) *L.I.R.* prévoit maintenant qu'une demande de prorogation du délai d'opposition sera d'abord présentée au ministre qui rendra une décision sur la demande. Advenant un rejet de la demande par le ministre, la Cour canadienne de l'impôt dispose du pouvoir de faire droit à la demande (article 166.2 *L.I.R.*). Ces mesures de simplification du processus d'opposition seront examinées plus en détail dans un chapitre distinct du présent mémoire.

¹³ *Règlement de l'impôt sur le revenu, C.R.C., c.945.*

Dans son communiqué, publié le 24 mai 1991, le ministre avait annoncé que les nouvelles dispositions s'appliqueraient aux particuliers, aux fiducies testamentaires, aux propriétaires de petites entreprises et aux corporations¹⁴. Or, la législation adoptée n'est pas entièrement conforme à l'annonce ministérielle puisque certaines parties du "dossier équité" ne s'appliquent pas aux corporations. En effet, les corporations ne peuvent présenter une demande de remboursement en dehors de la période prescrite et de plus, certaines mesures de simplification du processus d'opposition sont restreintes aux particuliers et aux fiducies testamentaires.

Dans le but de faciliter l'application de ces nouvelles dispositions, l'Agence des douanes et du revenu du Canada (ci-après "Revenu Canada"), a publié des lignes directrices, en date du 18 mars 1992, sous la forme de trois circulaires d'information¹⁵. Les circulaires précisent que les nouvelles mesures s'appliquent à l'année d'imposition 1985 et aux années suivantes.

¹⁴ REVENU CANADA IMPÔT, *op. cit.*, note 12, p. 2.

¹⁵ Il s'agit des documents suivants: REVENU CANADA IMPÔT, *Circulaire d'information 92-1*, "Lignes directrices concernant l'acceptation des choix tardifs, modifiés ou révoqués", 18 mars 1992; *Circulaire d'information 92-2*, "Lignes directrices concernant l'annulation des intérêts et des pénalités", 18 mars 1992; *Circulaire d'information 92-3*, "Lignes directrices concernant l'émission de remboursements en dehors de la période normale de trois ans", 18 mars 1992.

3. LES MESURES D'ÉQUITÉ DU QUÉBEC

Suite au dépôt du projet de loi C-18 à la Chambre des communes, le ministère des Finances du Québec a émis, en juillet 1991, un *bulletin d'information*¹⁶ annonçant l'intention du législateur québécois de s'harmoniser à la mesure permettant aux contribuables de présenter des choix fiscaux hors délai. Ce *bulletin d'information* ajoutait que "certaines mesures administratives n'ont pas été retenues parce que la législation québécoise actuelle est satisfaisante à cet égard"¹⁷. Il s'agit de la mesure fédérale ayant trait à l'annulation des intérêts et des pénalités et celle concernant le pouvoir d'émettre une cotisation au-delà de la période normale de nouvelle cotisation. Nous verrons que le gouvernement provincial a par la suite changé d'avis.

Les mesures d'équité suivantes résultent d'une harmonisation avec la législation fédérale :

1. L'adoption par le législateur québécois, en juin 1993, des articles 1056.4 à 1056.8 de la *Loi sur les impôts*¹⁸ qui permettent au ministre, sur demande d'un contribuable ou d'une société, de proroger le délai pour faire un choix ou de modifier ou révoquer un

¹⁶ QUÉBEC, Ministère des Finances, *Bulletin d'information* 91-2, "Certificat du ministre du Revenu autorisant la distribution de biens et autres mesures fiscales", juillet 1991.

¹⁷ *Id.*, p. 5.

¹⁸ *Loi sur les impôts*, L.R.Q., c. I-3 et mod. (ci-après "L.I.").

choix. Cette mesure est le pendant du paragraphe 220(3.2) *L.I.R.*;

2. La modification de la politique administrative interne du ministère du Revenu à l'égard de l'article 1051 *L.I.* qui accorde au ministre le pouvoir d'effectuer un remboursement d'impôt malgré l'expiration des délais prévus par la loi. Cette modification fait suite à l'adoption par le gouvernement fédéral des paragraphes 152(4.2), 164(3.2) et 164(1.5) *L.I.R.* ;
3. La modification apportée à l'article 94.1 *L.M.R.* pour permettre au ministre de renoncer, en tout ou en partie, à une pénalité ou d'annuler, en tout ou en partie, une pénalité. Cette modification est entrée en vigueur le 22 juin 1995 et cette mesure est donc le pendant du paragraphe 220(3.1) *L.I.R.* ;
4. La modification apportée en juin 1995 à l'article 1057 *L.I.* (maintenant 93.1.1 *L.M.R.*) de façon à ce qu'une opposition à la cotisation puisse prendre la forme d'une simple lettre. Cette mesure est le pendant du paragraphe 165(1) *L.I.R.* ;
5. La modification apportée en juin 1995 aux articles 1057.1 *L.I.* et 1067 *L.I.* (maintenant 93.1.3 *L.M.R.* et 93.1.13 *L.M.R.*), afin

d'accorder le pouvoir de proroger le délai d'opposition et d'appel d'une cotisation. Cette mesure est le pendant des articles 166.1 et 166.2 *L.I.R.* ;

6. L'adoption par le législateur québécois, en juin 1996, de l'article 1057.3 *L.I.* (maintenant 93.1.5 *L.M.R.*) qui permet à un contribuable de s'adresser à la Cour du Québec en cas de refus du ministre de faire droit à une demande de prorogation du délai d'opposition. Cette mesure est le pendant de l'article 166.2 *L.I.R.* ;

4. LE DOSSIER ÉQUITÉ DE L'AGENCE DES DOUANES ET DU REVENU DU CANADA

4.1 CONTENU DES MESURES D'ÉQUITÉ

4.1.1 L'ACCEPTATION DES CHOIX TARDIFS, MODIFIÉS OU RÉVOQUÉS

Le paragraphe 220(3.2) *L.I.R.* permet au ministre d'accepter un choix tardif, lequel aura un effet rétroactif au moment opportun. La loi permet aussi de retirer un choix qui n'aurait pas dû être fait ou bien de modifier un choix. La mesure s'applique à tous les contribuables sans restriction. Il s'agit cependant d'un pouvoir discrétionnaire accordé au ministre de permettre l'exercice d'un choix tardif, modifié ou révoqué et non un droit octroyé aux contribuables.

La *circulaire d'information 92-1*¹⁹ identifie en annexe les choix visés par cette mesure discrétionnaire. La demande ne sera pas accordée si elle ne fait pas référence à un choix prescrit par l'article 600 du *Règlement de l'impôt sur le revenu*. Notons que depuis la publication de la circulaire d'information, d'autres choix ont été ajoutés par le règlement mais cette circulaire n'a pas été mise à jour depuis son dépôt.

A titre d'exemple, un contribuable qui a effectué un choix fiscal dans le

¹⁹ REVENU CANADA IMPÔT, *Circulaire d'information 92-1*, *op.cit.*, note 15.

cadre d'un transfert à l'occasion d'un décès peut demander une modification de ce choix, s'il démontre que ce choix a entraîné une conséquence fiscale indépendante de sa volonté.

Aux paragraphes 10 et 11 de la circulaire, il est mentionné que le ministère peut accepter une demande fondée sur des motifs attribuables à un contribuable s'il s'agit d'une situation indépendante de sa volonté, telle une catastrophe naturelle ou un malheur personnel sérieux. La circulaire prévoit aussi diverses situations ayant trait à des erreurs de traitement par le ministère, telle une erreur mécanique ou une réponse écrite inexacte fournie par le ministère. La demande sera cependant refusée si elle est présentée dans un but de planification fiscale rétroactive ou si le contribuable a fait preuve de négligence ou d'imprudence dans l'observation de la loi.

Dans *Canada c. Nassau Walnut Investments Inc.*²⁰, la Cour fédérale d'appel note que si la loi autorise l'exercice d'un choix tardif dans certaines circonstances, il faut en conclure que le législateur n'avait pas l'intention d'accorder ce même droit lorsque la loi ne prévoit pas d'allègement. La Cour explique cette interprétation restrictive par la possibilité que les contribuables se livrent à une planification fiscale rétroactive. Comme l'indique la *circulaire d'information 92-1*,

²⁰ [1997] 2 C.F. 279 (C.F.A.).

le ministère refusera la demande si le contribuable cherche à profiter de changements législatifs survenus après l'expiration du délai d'exercice du choix²¹.

Lorsque la demande est acceptée, le contribuable est passible d'une pénalité de 100 \$ pour chaque mois entier qui s'est écoulé depuis l'expiration du délai d'exercice du choix jusqu'à la date où la demande est faite²². La pénalité maximale est de 8 000 \$. Le paragraphe 220(3.4) *L.I.R.* prévoit que le ministre établit alors une cotisation pour tenir compte du choix exercé et la pénalité applicable est imposée conformément aux termes du paragraphe 220(3.6) *L.I.R.* Cette pénalité peut par contre être annulée en vertu des lignes directrices concernant l'annulation des intérêts et pénalités.

4.1.2. L'ANNULATION DES INTÉRÊTS ET DES PÉNALITÉS

Le paragraphe 220(3.1) *L.I.R.* accorde au ministre le pouvoir discrétionnaire de renoncer en tout ou en partie à une pénalité ou à un intérêt payable en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Cette mesure s'applique à tous les contribuables sans exception.

²¹ REVENU CANADA IMPÔT, *Circulaire d'information 92-1*, *op. cit.*, note 15, paragr. 11a).

²² paragr. 220 (3.5) *L.I.R.*

Revenu Canada a publié la *circulaire d'information 92-2*²³ énonçant les lignes directrices permettant l'application de cette nouvelle mesure. L'objectif visé par le ministre est de permettre l'exercice du pouvoir discrétionnaire lorsque des circonstances indépendantes de la volonté du contribuable l'ont empêché de satisfaire à une obligation légale de payer une somme d'argent à l'échéance ou de produire un rapport. L'interprétation de ces situations est similaire à ce qui a été décrit précédemment sous le volet "choix tardifs, modifiés ou révoqués". De plus, le paragraphe 6 de la circulaire indique que la demande pourra être justifiée si les intérêts et pénalités découlent principalement d'actions attribuables au ministère, tels que des retards de traitement, des erreurs dans la documentation publiée par le ministère ou une réponse erronée reçue à l'égard d'une demande de renseignements.

Les lignes directrices ajoutent que les intérêts et pénalités pourront aussi être annulés si le contribuable démontre son incapacité de payer la dette. Cette démonstration pourra notamment être faite si le contribuable fait la preuve de sérieuses difficultés financières et de son incapacité d'emprunter pour payer sa dette. De plus, la mesure pourra être accordée si les charges d'intérêts sont trop importantes et qu'elles compromettent la conclusion d'une entente de paiement. De même, si la sévérité de la pénalité dépasse la gravité de l'inobservation dont

²³REVENU CANADA IMPÔT, *Circulaire d'information 92-2*, *op. cit.*, note 15.

le contribuable doit répondre, le ministère pourra envisager l'annulation de la pénalité.

Afin d'obtenir un allègement des intérêts et pénalités, il est essentiel que le contribuable démontre que la mesure qu'il désire obtenir ne résulte pas de circonstances dont il avait le contrôle. A cet égard, le paragraphe 10 de la circulaire indique que le ministère examinera si le contribuable a fait preuve de diligence et de prudence dans l'accomplissement de ses obligations fiscales et il tiendra compte des antécédents d'observation de la loi par le contribuable.

La circulaire identifie en annexe une liste des intérêts et des pénalités qui peuvent faire l'objet d'une annulation ou d'une renonciation. Il ne s'agit pas d'une liste exhaustive puisque le ministère ajoute une remarque à l'effet que d'autres genres d'intérêts et de pénalités peuvent faire l'objet d'une annulation ou d'une renonciation.

Contrairement à la *circulaire d'information* 92-1 dont l'application est limitée à des choix prescrits à la réglementation, nous sommes d'avis que les lignes directrices sur les intérêts et les pénalités ne sont pas restreintes et que tous les intérêts et toutes les pénalités imposées par la *Loi de l'impôt sur le revenu* sont sujets à annulation ou renonciation. De plus, la mesure s'applique également

aux intérêts et aux pénalités prévues par la *Loi sur l'assurance-emploi*²⁴ ainsi que par le *Régime de pensions du Canada*²⁵ relativement aux cotisations à verser.

Notons que la Cour fédérale a statué que le paragraphe 220 (3.1) *L.I.R.* ne s'applique pas à une demande de remboursement d'un trop-perçu à l'égard des cotisations ouvrières à l'assurance-emploi²⁶. En raison du renvoi prévu par l'article 99 *L.A.E.*, le ministre dispose du pouvoir discrétionnaire de renoncer ou d'annuler les intérêts sur la cotisation non remise²⁷ et la pénalité sur les montants non remis²⁸.

Lors d'une conférence prononcée en octobre 1992, David P. Webb²⁹ a fait remarquer que le paragraphe 220 (3.1) *L.I.R.* est la seule disposition du "dossier équité" qui ne requiert pas de demande du contribuable. Il est en effet possible pour le ministère de renoncer de son propre chef à une pénalité ou à un intérêt.

Les auteurs³⁰ indiquent qu'une demande d'annulation de pénalités et

²⁴ *Loi sur l'assurance-emploi*, L.R.C. (1985), c. E-5.6, art. 99 (ci-après "*L.A.E.*").

²⁵ *Régime de pensions du Canada*, L.R.C. (1985), c. C-8, art. 23.

²⁶ *2970-7080 Québec Inc. c. Canada (Attorney General)*, [1999] 2 C.T.C. 247 (C.F. 1^{re} inst.), paragr. 82 (8) *L.A.E.*

²⁷ paragr. 82 (9) *L.A.E.*

²⁸ David P. WEBB, "The Fairness Package", (1992) *Ontario Tax Conference*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 4: 1-26, p. 12.

²⁹ Werner H.G. HEINRICH, "Current Administrative and Enforcement Issues: An Update on the Scope of the Audit, Requirements, Penalties, Collection matters, and the Fairness Package", (1995) *British Columbia Tax Conference*, Canadian Tax Foundation, 15:55-68, p. 58; Stephen LANDAU, "The fairness package in practice", (1994) *Ontario Tax Conference*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 15: 1-11, p. 5.

d'intérêts ne sera pas étudiée si les taxes et impôts en cause font l'objet d'une opposition ou d'un appel de cotisation et ce, tant que le litige fiscal n'aura pas été résolu. Rien n'empêche cependant le contribuable de déposer sa demande mais elle demeurera en suspend jusqu'à l'issue du litige.

Soulignons également que le législateur fédéral a ajouté, en 1993, l'article 281.1 de la *Loi sur la taxe d'accise*³¹ qui accorde au ministre le pouvoir d'annuler ou de renoncer aux intérêts et à la pénalité payable en application de l'article 280 *L.T.A.* Afin de donner effet à cette nouvelle mesure, Revenu Canada a publié un *Mémorandum*³² énonçant les directives administratives utilisées pour appliquer l'article 281.1 *L.T.A.* Les motifs de renonciation ou d'annulation des pénalités et intérêts qui sont décrits au mémorandum sont essentiellement similaires à ceux décrits à la *circulaire d'information 92-2*.

4.1.3. L'ÉMISSION DE REMBOURSEMENTS EN DEHORS DE LA PÉRIODE NORMALE DE TROIS ANS

Le paragraphe 152 (4.2) *L.I.R.* prévoit qu'à la demande d'un contribuable, le ministre peut émettre une cotisation malgré l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation. De plus, le paragraphe 164(1.5) *L.I.R.* prévoit qu'un

³¹ *Loi sur la taxe d'accise*, précitée, note 2.

³² REVENU CANADA ACCISE, DOUANES ET IMPÔT, *Mémorandum* TPS- 500-3-2-1: "Annulation ou renonciation-pénalités et intérêts", 14 mars 1994.

particulier peut désormais obtenir un remboursement d'impôt même si le délai statutaire de trois ans est écoulé.

La loi indique que cette mesure ne s'applique qu'aux particuliers. Cependant, Revenu Canada a publié la *circulaire d'information* 92-3 qui précise que la mesure s'applique aussi aux fiducies testamentaires³³. Doit-on en conclure que les fiducies entre vifs sont exclues de l'application de cette mesure ? Compte tenu qu'en principe une fiducie est un particulier au sens de la *L.I.R.*³⁴, il est possible que le législateur ait voulu exclure les fiducies entre vifs. Autrement, comment peut-on expliquer que Revenu Canada vienne préciser que la circulaire ne s'applique qu'aux particuliers et aux fiducies testamentaires ? Cette question n'a pas encore été clarifiée à ce jour. Par contre, il est clair que les corporations ont été exclues de l'application de cette mesure. Compte tenu de la décision de la Cour fédérale d'appel dans l'affaire *Marconi*,³⁵ il est étonnant que Revenu Canada n'ait pas choisi de permettre aux corporations de bénéficier de ce nouveau pouvoir.

Par conséquent, un particulier qui a omis de réclamer un crédit d'impôt ou une déduction pourra le faire et il obtiendra un remboursement, le cas échéant,

³³ REVENU CANADA IMPÔT, *Circulaire d'information* 92-3, *op.cit.*, note 15, paragr. 1.

³⁴ Paragr. 104(2) *L.I.R.*

³⁵ *Supra*, note 9 et le texte correspondant.

dans la mesure où la preuve démontre qu'il aurait eu droit à la déduction ou au crédit pour l'année en cause. La mesure s'applique aux années 1985 et suivantes.

Le ministre dispose du pouvoir discrétionnaire d'accorder la demande et selon les lignes directrices, le ministre s'est engagé à exercer ce pouvoir de manière raisonnable et équitable. Un auteur³⁶ a émis l'opinion que l'exercice du pouvoir discrétionnaire pouvait être appliqué différemment selon la mesure recherchée. Il souligne que dans le cas d'une demande de remboursement ou d'une réduction de dette, le contribuable n'a qu'à démontrer qu'il avait droit à un crédit ou à une déduction et sa demande devrait être accordée presque automatiquement. Pour les autres mesures d'équité, le contribuable doit se soumettre à un exercice plus contraignant. En conséquence, même si un contribuable a été négligent dans l'accomplissement de ses obligations fiscales, il peut quand même bénéficier de la mesure prévoyant l'octroi d'un remboursement tandis que pour les autres mesures, l'absence de négligence et d'imprudence dans l'observation de la loi est un critère important pour l'acceptation de la demande par le ministre.

³⁶ D. P. WEBB, *loc. cit.*, note 29, 18-19.

4.2 FORMALITÉS DE LA DEMANDE ET RECOURS ADMINISTRATIFS

Pour bénéficier de ces nouveaux pouvoirs, le contribuable doit adresser à Revenu Canada une demande écrite traitant des faits pertinents et y joindre les pièces justificatives. La demande doit être transmise au directeur du bureau de district d'impôt. L'étude de la demande est généralement confiée à un comité de district local.

Le contribuable devra fournir la preuve des circonstances permettant l'application d'une mesure d'équité. A cet effet, il pourra démontrer l'existence d'une des situations prévues aux lignes directrices, telle un trouble émotif sérieux ou des souffrances morales graves qui ont empêché le contribuable de satisfaire à son obligation légale de payer une somme d'argent ou de produire un rapport dans le délai prescrit. Les motifs énoncés aux lignes directrices ne sont cependant pas exhaustifs.

Les *circulaires d'information* 92-1 et 92-2 indiquent qu'une demande pourra être fondée sur des erreurs attribuables au ministère³⁷, soit par exemple, un avis erroné donné par un fonctionnaire. Dans un tel cas, le contribuable doit fournir des précisions sur le nom de l'employé et la date où le renseignement

³⁷ REVENU CANADA IMPÔT, *Circulaire d'information* 92-1, *op.cit.*, note 15, paragr. 10c); *Circulaire d'information* 92-2, *op. cit.*, note 15, paragr. 6.

erroné lui a été donné.

Si la demande concerne des choix tardifs, modifiés ou révoqués, le contribuable devra fournir une explication du motif de la demande. Il est nécessaire que le contribuable ait conservé ses rapports et déclarations pour les années en cause pour en faire la preuve au besoin. En effet, si le ministère n'a plus en sa possession la documentation lui permettant de vérifier s'il peut accepter la demande, l'allègement sera refusé à moins que le contribuable ait conservé ses documents. La même situation peut se produire s'il s'agit d'une demande fondée sur des déclarations fiscales amendées qui concernent des années pour lesquelles le ministère n'a plus la documentation.

Le comité à qui la demande aura été attribuée devra examiner toute la documentation fournie et le dossier du contribuable concerné. Afin de rendre sa décision, il tiendra compte des lignes directrices applicables tout en gardant à l'esprit qu'il peut considérer d'autres critères que ceux qui sont décrits aux lignes directrices. Si le comité constate que la demande est incomplète, il doit demander au contribuable de fournir les renseignements additionnels et lui accorder un délai pour ce faire. Avant que la décision soit rendue, le contribuable doit avoir eu l'occasion de faire valoir son point de vue auprès du comité, lequel doit indiquer au contribuable les critères qu'il entend utiliser pour décider de la demande.

Si la demande est rejetée en totalité ou en partie, le contribuable en est informé par écrit et les motifs du rejet lui sont divulgués. La loi ne prévoit aucun droit d'opposition ou d'appel de la décision du ministre. Les *circulaires d'information* prévoient cependant un processus de réexamen administratif de la décision sur demande écrite du contribuable³⁸. En ce cas, le ministère procédera à un deuxième examen de la demande par un nouveau comité et la décision sera communiquée par écrit. Si le contribuable soumet des faits nouveaux avec sa demande de réexamen, le dossier sera d'abord réétudié par le comité qui a pris la décision initiale.

Nous avons mentionné que le contribuable ne peut loger une opposition à l'encontre de la décision du ministre. À cet effet, le paragraphe 165 (1.2) *L.I.R.* indique qu'aucune opposition ne peut être faite à l'encontre d'une cotisation établie notamment en vertu des paragraphes 152 (4.2) ou 220(3.1) *L.I.R.* Il est cependant curieux de constater que le législateur fédéral laisse subsister la possibilité de s'opposer aux cotisations émises en vertu des paragraphes 220(3.4) et 220(3.6) *L.I.R.* traitant des choix tardifs. Cette distinction semble exister pour permettre un recours dans le cas d'une erreur de calcul de l'impôt, des intérêts et des pénalités pour tenir compte du choix et non afin de créer un recours à

³⁸ REVENU CANADA IMPÔT, *Circulaire d'information* 92-1, *op. cit.*, note 15, paragr. 17; *Circulaire d'information* 92-2, *op. cit.*, note 15, paragr. 14; *Circulaire d'information* 92-3, *op. cit.*, note 15, paragr. 25.

l'encontre de l'exercice du pouvoir discrétionnaire de permettre le choix en question³⁹.

4.3 RECOURS JUDICIAIRES À L'ENCONTRE DE LA DÉCISION

Malgré l'absence d'un mécanisme permettant d'en appeler de la décision rendue en vertu du "dossier équité", le contribuable n'est pas laissé sans recours. En effet, la décision que le ministre rend en vertu du "dossier équité" est une décision d'un tribunal fédéral au sens de la *Loi sur la Cour fédérale*⁴⁰. Par conséquent, cette décision peut faire l'objet d'une demande de contrôle judiciaire en vertu de l'article 18.1 de cette loi. Dans la présente partie, nous verrons tout d'abord comment peut s'exercer le recours en révision judiciaire et les motifs qui peuvent être invoqués. Par la suite, nous étudierons la jurisprudence de la Cour fédérale du Canada sur cette question.

4.3.1 MISE EN OEUVRE D'UNE DEMANDE DE CONTRÔLE JUDICIAIRE ET MOTIFS

Le paragraphe 18.1 (2) *L.C.F.* nous indique que le recours doit être exercé dans les trente jours suivant la notification de la décision. Ce délai doit être

³⁹ Morley HIRSCH, "Fairness Package Update", (1998) *Conference Report*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 24:1-32, p. 14.

⁴⁰ *Loi sur la Cour fédérale*, L.R.C. (1985), c. F-7 (ci-après "*L.C.F.*").

respecté sous peine de rejet du recours. La loi prévoit cependant la possibilité d'obtenir une prorogation de délai sur demande faite à un juge de la Cour fédérale mais la prorogation de délai ne sera accordée que si le requérant démontre qu'il a des motifs sérieux à faire valoir à l'encontre de la décision du ministre.⁴¹ La Section de première instance de la Cour fédérale du Canada est seule compétente pour entendre une demande de contrôle judiciaire ou une demande de prorogation de délai.

Le demandeur doit déposer auprès de la Cour un avis de demande conformément aux prescriptions des articles 300 et suivants des *Règles de la Cour fédérale* (1998)⁴². Dans les trente jours suivant la délivrance de l'avis de demande, le demandeur doit déposer les affidavits détaillés et les pièces documentaires dont il entend se servir lors de l'audience. Sauf circonstances particulières, aucun témoin n'est entendu à l'audience et la Cour se prononce sur la demande en tenant compte du dossier du demandeur, de celui du défendeur et des représentations faites par les parties ou leur procureur.

La Cour fédérale dispose cependant de pouvoirs fort limités lorsqu'elle est saisie d'une demande de contrôle judiciaire de la décision de Revenu Canada. Il faut garder à l'esprit que les pouvoirs accordés à Revenu Canada en vertu des

⁴¹ *Mc Nabb Family Trust c. The Queen*, 98 D.T.C. 6001 (C.F.A.).

⁴² *Règles de la Cour fédérale*, (1998) D.O.R.S./98-106.

règles d'équité sont des pouvoirs discrétionnaires et que le rôle de la Cour n'est pas de se substituer au fonctionnaire chargé de rendre la décision. Conséquemment, la Cour fédérale n'a pas le pouvoir de forcer le ministre à accorder le redressement demandé par le contribuable. La Cour peut soit ordonner un nouvel examen de la demande ou ordonner que le ministre se prononce en fonction des critères établis dans les lignes directrices ou de tous autres critères pertinents dans les circonstances.

Le paragraphe 18.1 (4) *L.C.F.* décrit les motifs permettant de déposer une demande de contrôle judiciaire. La Cour fédérale d'appel a rendu une décision de principe qui a le mérite d'exposer avec clarté le rôle de la Cour fédérale dans le cadre de l'examen du pouvoir discrétionnaire conféré à Revenu Canada. Dans *La Reine c. Barron*⁴³, la Cour énumère les motifs d'intervention comme suit:

"La Cour pourra intervenir et annuler la décision visée seulement si celle-ci a été prise de mauvaise foi, si l'instance décisionnelle a manifestement omis de tenir compte de faits pertinents ou tenu compte de faits non pertinents, ou si la décision est erronée en droit."⁴⁴

De plus, étant donné la nature discrétionnaire des mesures d'équité, la Cour doit s'assurer que le ministre a agi équitablement envers le contribuable et que ce dernier a eu l'opportunité de faire des représentations avant que la

⁴³ 97 D.T.C. 5121 (C.F.A.) (ci-après "*Barron*").

⁴⁴ *Id.*, paragr. 5 Q.L.

décision ne soit rendue.

Dans ce contexte, la Cour fédérale a donc un rôle assez restreint lorsqu'elle est saisie d'une demande de contrôle judiciaire du pouvoir discrétionnaire de Revenu Canada. En effet, même si la Cour en arrive à la conclusion qu'elle n'aurait pas rendu la même décision si elle avait eu à décider à la place du ministre, ce motif n'est pas pertinent pour accorder une demande puisqu'il est bien établi que la Cour n'a pas le pouvoir de substituer sa propre opinion à celle du décideur ⁴⁵.

Nous constatons que plusieurs obstacles peuvent empêcher un contribuable de défendre avec succès une demande de révision judiciaire. Premièrement, le fait que les mesures d'équité soient de nature discrétionnaire est un obstacle majeur à la démonstration d'une erreur du ministre dans le traitement du dossier. En effet, le ministre peut accepter une demande lorsqu'elle vise notamment l'une des situations prévues par les lignes directrices mais ces directives ne lient pas le ministre. La Cour suprême a établi que des lignes directrices ne peuvent limiter l'exercice du pouvoir discrétionnaire du ministre. Dans l'arrêt *Maple Lodge c. Canada*⁴⁶, le juge McIntyre a écrit: "C'est la Loi qui

⁴⁵ *Floyd (H.H.) Estate c. Canada*, [1993] 2 C.T.C. 322 (C.F. 1^{re} inst.); *Housser (J.L.) c. Canada*, [1994] 2 C.T.C. 2233 (C.C.I.); *Kowalchuk c. R.*, [1997] 3 C.T.C. 2035 (C.C.I.); *Orsini Family Trust c. Revenu Canada*, 96 D.T.C. 6347 (C.F.1^{re} inst.).

⁴⁶ [1982] 2 R.C.S. 2 (C.S.C.).

accorde le pouvoir discrétionnaire et la formulation et l'adoption de lignes directrices générales ne peut le restreindre.⁴⁷ La Cour suprême a conclu que les lignes directrices ne peuvent être élevées au rang d'une loi puisqu'elles auraient pour effet d'entraver l'exercice du pouvoir discrétionnaire.

Deuxièmement, une décision du juge Cullen énonce que dans la mesure où la preuve au dossier appuie la décision du ministre, la Cour ne devrait pas intervenir⁴⁸. Il en résulte que le contribuable a un obstacle important à franchir dans cette éventualité.

Troisièmement, la demande de contrôle judiciaire n'est pas un appel de la décision du ministre et la preuve du demandeur est généralement limitée au dépôt d'affidavits détaillés exposant les motifs invoqués. Compte tenu que la Cour n'entend pas de témoin, il peut se produire des situations où le recours implique une question de crédibilité et que la Cour soit appelée à se prononcer sur des versions contradictoires constatées par affidavits. Dans *Catahan c. M.N.R.*⁴⁹, le demandeur a invoqué une entente prise avec un fonctionnaire portant sur la renonciation aux intérêts. Dans son affidavit, le fonctionnaire a nié l'existence d'une telle entente. Dans sa décision, la Cour fédérale mentionne que les parties

⁴⁷ *Id.*, 6.

⁴⁸ *Orsini Family Trust c. Revenue Canada*, précitée, note 45.

⁴⁹ 95 D.T.C. 5496 (C.F. 1^{re} inst.).

n'ont pas témoigné devant un tribunal et laisse entendre que, dans un tel cas, la Cour ne peut pas se prononcer sur la question de la crédibilité des témoins. La Cour ajoute de plus que de toute façon, le fonctionnaire n'avait pas le pouvoir de renoncer aux intérêts, puisque seul le directeur du bureau de district était habilité à exercer le pouvoir discrétionnaire de renoncer aux intérêts selon la réglementation en vigueur⁵⁰.

Les *Règles de la Cour fédérale* (1998) permettent que l'auteur d'un affidavit soit contre-interrogé⁵¹. Cependant, si le demandeur croit nécessaire de faire entendre d'autres témoins du ministère qui n'ont pas souscrit d'affidavits, il est alors possible de demander à la Cour que la demande de contrôle judiciaire soit instruite comme s'il s'agissait d'une action⁵². Il est important de mentionner que le dossier du demandeur doit contenir la preuve des faits invoqués par ce dernier au soutien de sa demande de contrôle judiciaire. Autrement, la Cour ne pourra pas intervenir.

⁵⁰ *Id.*, 5497-5498.

⁵¹ *Règles de la Cour fédérale*, précitée, note 42, art. 308.

⁵² *Loi sur la Cour fédérale*, précitée, note 40, paragr. 18.4(2).

4.3.2 EXAMEN DES DÉCISIONS DE LA COUR FÉDÉRALE

Notre étude nous a permis de répertorier une vingtaine de décisions rendues par la Section de première instance de la Cour fédérale en ce qui a trait à une demande de contrôle judiciaire. La plupart de ces demandes ont été rejetées compte tenu du pouvoir d'intervention restreint accordé à la Cour par la loi. Dans un premier temps, nous examinerons les décisions rendues en faveur de Revenu Canada pour ensuite nous attarder à trois décisions qui ont donné raison aux contribuables et accordé la demande de contrôle judiciaire.

C'est dans l'affaire *Floyd (H.H.) Estate c. Canada*⁵³ que la Cour fédérale s'est prononcée pour la première fois sur le contrôle judiciaire d'une décision rendue en vertu du "dossier équité". Ce jugement, rendu en 1993, est venu porter un dur coup aux contribuables puisque la Cour a conclu de façon péremptoire que c'est le ministre et non la Cour qui doit décider d'annuler ou de renoncer aux intérêts. Une simple erreur de calcul commise par une succession est à l'origine du litige. En l'espèce, la succession a omis d'inclure dans le revenu imposable une rente de 38 000 \$ bien que le relevé d'impôt pertinent ait été joint au rapport. Le ministre du Revenu national ne constate pas l'erreur et cotise la succession selon

⁵³ Précitée, note 45.

la déclaration produite. L'omission est constatée trois mois plus tard par les autorités fiscales suite à la demande d'un certificat de décharge. Une nouvelle cotisation est émise avec les intérêts rétroactifs. La succession a demandé au ministre d'annuler les intérêts en vertu de la mesure d'équité prévue au paragraphe 220 (3.1) *L.I.R.* et le ministre a répondu qu'il ne s'agissait pas d'un motif visé par la *circulaire d'information 92-2*⁵⁴. La Cour fédérale a rejeté la demande de contrôle judiciaire en soulignant que le ministre a agi équitablement, que la succession a eu l'opportunité de faire des représentations et que la décision a été prise en tenant compte des faits pertinents et des lignes directrices publiées. La Cour note que l'erreur de calcul a été commise par la succession et que dans le contexte du régime fiscal d'autocotisation, les officiers du ministère ne peuvent être blâmés pour ne pas avoir détecté l'erreur préalablement. La Cour cite le paragraphe 5 de la *circulaire d'information 92-2* qui indique que l'annulation de l'intérêt est limitée à la démonstration de "situations indépendantes de la volonté du contribuable"⁵⁵. Cette décision nous apparaît assez étonnante puisque l'erreur de calcul pouvait facilement être décelée par le ministère. Il nous semble que l'annulation des intérêts aurait pu être autorisée en vertu du paragraphe 6 de la circulaire à titre d'erreur de traitement, à la condition évidemment d'accepter la prémisse que ces intérêts découlent principalement d'actions attribuables au ministère. Malheureusement, le ministre a choisi de ne pas franchir ce pas et la

⁵⁴ REVENU CANADA IMPÔT, *Circulaire d'information 92-2*, *op. cit.*, note 15.

⁵⁵ *Id.*

Cour a refusé d'intervenir dans l'exercice de cette discrétion.

Dans l'affaire *Towers c. The Queen*⁵⁶, la Cour fédérale a émis le principe que l'application des mesures d'équité n'oblige pas le ministre à tenir une audition. En l'espèce, le contribuable a été incité, par son comptable, à réclamer des pertes d'entreprise. Le ministère a découvert que ces pertes étaient inexistantes et le comptable a été reconnu coupable d'évasion fiscale. La demande d'annulation des intérêts a été rejetée au motif que le contribuable n'a pas pris toutes les mesures nécessaires pour s'assurer que sa déduction fiscale pouvait lui être accordée. Le contribuable a demandé au directeur du bureau de district de réviser la décision. Le directeur a maintenu la décision initiale pour d'autres motifs. La Cour conclut que le devoir du ministre est de permettre au contribuable de faire des représentations tant sur la demande initiale que lors de la révision et ce devoir a été respecté.

Les motifs d'intervention décrits par la Cour fédérale d'appel dans l'affaire *Barron* ont été étudiés dans certaines décisions. Dans *Kaiser c. M.N.R.*⁵⁷, la Cour s'est prononcée sur la question d'une décision prise de mauvaise foi. Le contribuable voulait apparemment démontrer que Revenu Canada avait eu à son

⁵⁶ 94 D.T.C. 6118 (C.F. 1^{re} inst.).

⁵⁷ 95 D.T.C. 5187 (C.F. 1^{re} inst.).

égard une conduite différente par rapport à d'autres contribuables placés dans la même situation. La Cour a jugé que chaque demande est un cas d'espèce et que même si Revenu Canada exerce son pouvoir discrétionnaire de façon différente à l'égard d'autres contribuables, cela n'indique pas la mauvaise foi du fisc. La Cour rappelle que le ministre doit tenir compte des considérations propres à chaque dossier. Une décision récente⁵⁸ confirme que le traitement du dossier d'un autre contribuable n'a aucune pertinence.

À cet égard, il nous apparaît important de citer la décision de la Cour fédérale d'appel dans *Ludmer c. The Queen*⁵⁹, même si le jugement n'a pas été rendu dans le cadre du "dossier équité". En effet, la Cour a mis un terme à toute tentative d'invoquer une conduite discriminatoire du fisc en fonction d'un traitement distinct du ministre vis-à-vis d'autres contribuables. La Cour note que s'il était permis de faire la preuve par d'autres contribuables d'un traitement préférentiel par le ministre, ce dernier serait placé dans une position défavorable, étant incapable de faire une preuve contraire en raison des règles de confidentialité prévues par la loi à l'égard du dossier fiscal d'un tiers. De plus, dans une affaire récente⁶⁰, un contribuable a demandé à la Cour fédérale que tous les documents et statistiques préparés en vertu des dispositions relatives à l'équité lui soient

⁵⁸ *Protech Construction Ltd c. The Queen*, 98 D.T.C. 6273 (C.F. 1^{re} inst.).

⁵⁹ 95 D.T.C. 5311 (C.F.A.).

⁶⁰ *Veale c. Minister of National Revenue*, [1998] 2 C.T.C. 173 (C.F. 1^{re} inst.).

communiqués. Le ministre s'est opposé à la demande en soutenant que les renseignements touchant les autres contribuables sont confidentiels et que de plus, de tels renseignements statistiques sur le "dossier équité" n'existent pas. La Cour a rejeté la demande et statué que le ministre est tenu de communiquer les documents existants inclus dans le dossier du contribuable. Par conséquent, la mauvaise foi du ministre ne peut s'inférer d'un traitement fiscal distinct à l'égard de contribuables placés dans une situation similaire. Les possibilités que la Cour annule une décision au motif qu'elle a été prise de mauvaise foi nous semblent donc pratiquement nulles.

Dans l'affaire *Dr William Young c. The Queen*⁶¹, le demandeur reprochait au chef des appels de s'être fondé sur des présomptions que la preuve ne lui permettait pas d'établir. La Cour fédérale a jugé qu'elle ne pouvait pas intervenir, ces présomptions n'étant pas déraisonnables. Selon cette Cour, il incombait aux requérants de fournir à Revenu Canada tous les renseignements pertinents. Cette décision établit que si le demandeur a fait défaut de fournir à Revenu Canada des preuves pertinentes, la Cour ne pourra pas suppléer aux lacunes de la preuve, le rôle de la Cour étant limité à examiner si le chef des appels a tenu compte de tous les faits qui lui ont été dévoilés et qui étaient pertinents.

⁶¹ 98 D.T.C. 6028 (C.F. 1^{re} inst.).

Dans *Mc Nabb Family Trust c. The Queen*⁶², la requérante soutenait que le ministre n'avait pas tenu compte de certains faits pertinents, à savoir que le dépôt tardif de sa demande était imputable à son mandataire plutôt qu'à elle-même. La Cour fédérale a décidé qu'elle ne pouvait pas se prononcer sur ce moyen vu l'absence d'un affidavit du prétendu mandataire. La requérante a donc été déboutée de son recours. Conséquemment, il est essentiel que le dossier produit devant la Cour fédérale démontre la nature des faits qui ont été omis et que le ministre n'a pas tenu compte de ces faits.

Une décision très récente a émis le principe que la législation sur l'équité n'a pas été adoptée pour permettre une discrétion lorsque le contribuable néglige d'exercer les recours prévus par la loi⁶³. En l'espèce, un choix fiscal a été fait tardivement par une fiducie familiale. Le ministre refuse ce choix tardif et cotise en conséquence. Un avis d'opposition est produit mais le ministre ratifie la cotisation. La fiducie familiale ne s'est pas prévalu de son droit d'appel devant la Cour canadienne de l'impôt. Elle a plutôt choisi d'invoquer la mesure d'équité prévue au paragraphe 220 (3.2) *L.I.R.* Le ministre a refusé de faire droit à la demande d'allègement. Dans sa décision, la Cour fédérale souligne que la fiducie devait exercer le recours approprié qui lui était ouvert à savoir, l'appel devant la Cour canadienne de l'impôt. Le ministre était donc bien fondé de refuser la

⁶² 98 D.T.C. 6385 (C.F. 1^{re} inst.).

⁶³ *The Johnston Family 1991 Trust c. M.N.R.*, 99 D.T.C. 5508 (C.F. 1^{re} inst.).

demande fondée sur le “dossier équité”.

Au début de cette rubrique, nous avons souligné l’existence de trois jugements rendus en faveur des contribuables. Il s’agit des affaires *Bilida c. Minister of National Revenue*⁶⁴, *Courchesne c. Cloutier*⁶⁵ et *Grant c. Minister of National Revenue*⁶⁶. Ces causes portent sur l’examen par le ministre des faits pertinents. Nous traiterons en détail de ces affaires compte tenu de leur importance dans l’interprétation par les tribunaux du “dossier équité”.

L’affaire *Bilida* résulte du fait que la contribuable a déduit des pertes agricoles pendant sept ans avant que Revenu Canada décide de remettre en question la déductibilité de ces pertes. Deux ans plus tard, une nouvelle cotisation est émise pour près de 42 000 \$. Avant de savoir que ses déclarations fiscales seraient révisées par le fisc, madame Bilida avait pris des dispositions pour assurer sa retraite. Suite à l’émission des nouvelles cotisations, elle n’avait pas les moyens de payer la dette et elle a dû vendre une propriété et emprunter de l’argent à son frère. Elle apprend plus tard l’existence des mesures d’équité et dépose une demande de remboursement des intérêts et pénalités. Sa demande ayant été refusée par le ministre, elle s’est pourvue en révision judiciaire de la

⁶⁴ [1997] 2 C.T.C. 143 (C.F. 1^{re} inst.) (ci-après “*Bilida*”).

⁶⁵ 96 D.T.C. 6604 (C.F. 1^{re} inst.).

⁶⁶ [1999] 2 C.T.C. 103 (C.F. 1^{re} inst.).

décision. La Cour fédérale a conclu que la décision de ne pas renoncer aux intérêts a été prise sans que le ministère tienne compte de ses propres lignes directrices et de la situation particulière de la contribuable. La Cour a jugé que le ministre a fait défaut de tenir compte des faits suivants: premièrement, l'incapacité de payer de madame Bilida, deuxièmement, le délai encouru avant l'émission de nouvelles cotisations, ce qui a contribué à l'accumulation de la dette et troisièmement, le fait que la contribuable s'est toujours acquittée, par le passé, de ses obligations fiscales⁶⁷. La Cour a donc annulé la décision du chef des appels et ordonné le réexamen de la demande par le ministre. Ce jugement démontre donc que la Cour peut intervenir si la décision du ministre ne tient pas compte des motifs d'allègement invoqués et des lignes directrices publiées. De plus, cette décision pourrait donner lieu à certains développements favorables dans le contexte de l'analyse des délais de cotisation. Nous reviendrons plus loin sur ce sujet.

Dans *Courchesne c. Cloutier*⁶⁸, la demande de contrôle judiciaire a été accueillie puisque la Cour n'était pas convaincue que le fonctionnaire chargé de l'examen de la demande et l'agent de révision ont véritablement considéré, de façon sérieuse, les prétentions du requérant. La Cour fédérale a étudié la demande sous l'angle de l'obligation du ministre d'agir équitablement envers le

⁶⁷ Précitée, note 64, 148-149.

⁶⁸ Précitée, note 65.

contribuable. Le juge Noël indique que si le processus décisionnel n'est pas empreint de transparence et d'équité, la Cour peut intervenir. En l'espèce, la preuve révèle que l'agent du ministre n'a pas agi objectivement et s'est plutôt attribué le rôle d'un adversaire. De plus, le directeur qui a procédé au réexamen de la demande, a omis de répondre à la demande d'allègement du contribuable. La Cour a donc ordonné que la demande soit étudiée à nouveau par un autre officier du ministère. Le contribuable avait omis de déclarer certains revenus et Revenu Canada s'est aperçu de l'omission lors d'une vérification. Il a demandé l'annulation de la pénalité en invoquant que l'omission résultait de circonstances hors de son contrôle. Le ministre a omis de tenir compte de ces faits en cherchant plutôt à justifier le bien-fondé de la cotisation de pénalités au lieu d'étudier les motifs invoqués par le contribuable.

Dans l'affaire *Grant c. Minister of National Revenue*⁶⁹, la Cour a accueilli la demande au motif que la preuve au dossier ne démontre pas que le décideur a considéré tous les faits pertinents à l'origine de la demande d'annulation de pénalités. A cet égard, la Cour a rendu un jugement succinct dans lequel le juge Reed reproche à Revenu Canada "the failure to describe the department's practice and whether or not that was followed in Mr Grant's case"⁷⁰. Ce jugement démontre donc que si la Cour n'est pas convaincue que les autorités fiscales ont

⁶⁹ Précitée, note 66.

⁷⁰ *Id.*, 103.

tenu compte des faits pertinents, le tribunal peut intervenir et ordonner un nouvel examen de la demande d'allègement.

En conclusion, il faut retenir qu'il est primordial de bien présenter le dossier devant les autorités fiscales. La mesure d'équité doit être justifiée par une demande détaillée et tous les arguments appropriés doivent être soumis au comité qui aura été désigné pour disposer de la demande. Advenant une décision négative du chef des appels, les chances de succès devant la Cour fédérale sont très limitées. De plus, la Cour fédérale n'a pas le pouvoir d'accorder la mesure d'équité demandée par le contribuable et tout ce qu'elle peut faire c'est d'ordonner au ministre de reprendre l'étude du dossier devant un nouveau comité donc de retourner à la case départ.

4.4 RÔLE DE LA COUR CANADIENNE DE L'IMPÔT DANS LE CADRE D'UN LITIGE FISCAL

Le paragraphe 12(1) de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt*⁷¹ accorde une compétence exclusive à la Cour canadienne de l'impôt pour entendre les appels portés devant elle à l'égard d'une cotisation émise en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, de la *Loi sur la taxe d'accise* et de la *Loi sur l'assurance-emploi*. Dans le cadre de sa compétence d'appel d'une cotisation, la Cour

⁷¹ *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt*, L.R.C. (1985), c.T-2.

canadienne de l'impôt peut notamment annuler la cotisation et par voie de conséquence tous les intérêts et pénalités s'y ajoutant. Ce recours s'exerce indépendamment du "dossier équité".

Dans la présente partie, nous analyserons la question que s'est posée la Cour canadienne de l'impôt, à savoir, si ce tribunal peut de façon discrétionnaire annuler des intérêts et pénalités en se fondant sur le paragraphe 220 (3.1) *L.I.R.* ou substituer sa propre opinion à celle du ministre à cet égard. Dans un premier temps, nous examinerons la question de l'annulation des intérêts pour ensuite, dans un deuxième temps, traiter de la question de l'annulation des pénalités qui a donné lieu à une abondante jurisprudence en matière de taxe d'accise. Un autre volet sera consacré à l'étude des recommandations émises par la Cour canadienne de l'impôt et leur impact. De plus, nous compléterons cette partie en examinant les décisions en matière d'assurance-emploi pour déterminer si la Cour se prononce de la même façon dans le contexte de cette loi. Finalement, nous verrons le rôle de la Cour dans le cadre des avis erronés donnés par un fonctionnaire.

4.4.1 L'ANNULATION DES INTÉRÊTS

Le pouvoir discrétionnaire d'annuler des intérêts en vertu du paragraphe 220 (3.1) *L.I.R.* appartient au ministre et la Cour canadienne de l'impôt ne peut se

substituer à ce dernier.⁷² De plus, même si le ministre refuse d'exercer son pouvoir discrétionnaire d'annuler des intérêts et la pénalité, la jurisprudence établit clairement que la Cour canadienne de l'impôt n'a aucune juridiction pour substituer sa propre opinion à celle du ministre⁷³.

Dans plusieurs décisions, la Cour canadienne de l'impôt a souligné qu'elle n'avait aucune autorité pour annuler des intérêts. Dans *Feuiltault c. The Queen*⁷⁴, la Cour note que l'intérêt suit le montant de l'impôt à payer et que l'intérêt est le loyer de l'argent. La Cour ajoute que le texte de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui prévoit des intérêts est impératif. Dans *Toitures Express Inc. c. La Reine*⁷⁵, les intérêts avaient été imposés en vertu du paragraphe 53(6) de la *Loi sur l'assurance-chômage*⁷⁶ suite au défaut de l'employeur de remettre un montant déduit à la source. Le juge Lamarre Proulx indique que la loi n'accorde aucune discrétion à la Cour pour alléger ou radier des intérêts. De même, dans *Turkstra (H.A.) c. Canada*⁷⁷, l'appelant plaidait l'existence d'un changement de politique fiscale concernant les pénalités et intérêts afférents aux acomptes provisionnels et qu'il n'en avait pas été informé de façon adéquate. Sur la question des intérêts,

⁷² *Joling c. Canada (Ministre du Revenu national - M.R.N.)*, [1992] A.C.I. (Quick Law) No. 791 (C.C.I.),

⁷³ *Housser (J.L.) c. Canada*, précitée, note 45; *Kowalchuk c. R.*, précitée, note 45; *Lindstrom (G.M.) c. Canada*, [1994] 1 C.T.C. 2525 (C.C.I.); *Wasson (P.G.) c. Canada*, [1993] 2 C.T.C. 2338 (C.C.I.).

⁷⁴ 94 D.T.C. 1657 (C.C.I.).

⁷⁵ [1996] E.T.C. 399 (C.C.I.).

⁷⁶ *Loi sur l'assurance-chômage*, L.R.C. (1985), c. U-1.

⁷⁷ [1993] 2 C.T.C. 2405 (C.C.I.).

le tribunal s'est limité à dire que la responsabilité de payer des intérêts sur les acomptes insuffisants existe depuis plusieurs années et qu'il n'y avait pas lieu d'intervenir à cet égard.

En matière de taxe d'accise, la loi prévoit également l'imposition d'intérêts en vertu de l'article 280 *L.T.A.* Le ministre peut renoncer à ces intérêts en vertu de l'article 281.1 *L.T.A.* en exerçant le pouvoir discrétionnaire que lui confère cette disposition. La jurisprudence est à l'effet que la Cour canadienne de l'impôt n'a pas juridiction pour annuler les intérêts prévus par la *Loi sur la taxe d'accise* puisqu'ils sont automatiques et que seul le ministre peut exercer le pouvoir discrétionnaire d'y renoncer⁷⁸.

Dans l'affaire *Somnus Entreprises No 1 c. The Queen*⁷⁹, le juge Bowman de la Cour canadienne de l'impôt, a indiqué que l'intérêt est exigible automatiquement à partir du moment où la taxe remise est insuffisante. Il ajoute que le ministre dispose du pouvoir d'accorder un allègement des intérêts et la Cour fédérale du Canada peut intervenir à cet égard dans le cadre d'une demande de contrôle judiciaire. Nous avons vu cependant que ce pouvoir d'intervention est

⁷⁸ *Locator of Missing Heirs Inc. c. Canada*, [1995] G.S.T.C. 63 (C.C.I.); *Roberts c. Canada*, [1997] G.S.T.C. 14 (C.C.I.); *Lorne Pinel Construction Co. c. The Queen*, [1998] G.S.T.C. 28 (C.C.I.).

⁷⁹ [1995] G.S.T.C. 4 (C.C.I.).

assujetti à des paramètres bien précis⁸⁰.

Dans *Kornacker c. Canada*⁸¹, la Cour précise que le libellé des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* concernant les intérêts est semblable à celui de l'article 280 *L.T.A.* Le juge Sarchuk indique que l'utilisation par le législateur des termes "shall" dans la version anglaise du paragraphe 280(1) *L.T.A.* et "est tenu de" dans la version française du paragraphe 161(1) *L.I.R.* signifient une obligation et qu'ainsi les intérêts doivent être payés dans tous les cas et ce, peu importe les raisons du manquement ou du retard. La Cour a omis cependant de noter que la version française du paragraphe 280(1) *L.T.A.* utilise l'expression "est possible de" qui semble avoir un caractère moins impératif que le mot "shall" utilisé dans la version anglaise.

Nous avons constaté l'existence de deux décisions isolées où la Cour canadienne de l'impôt est intervenue quant aux intérêts. Cependant, nous ne croyons pas que ces jugements atténuent le principe de non-intervention qui est bien établi. Par contre, compte tenu des faits particuliers de ces affaires, nous croyons utile de les commenter. Premièrement, dans *Ford c. The Queen*⁸², la Cour devait décider si les intérêts et la pénalité étaient bien fondés. En l'espèce,

⁸⁰ *La Reine c. Barron*, précitée, note 43.

⁸¹ [1996] G.S.T.C. 21 (C.C.I.).

⁸² 95 D.T.C. 848 (C.C.I.).

la contribuable avait conclu, en décembre 1992, une entente de séparation avec son époux. Cette entente prévoyait des versements de pension alimentaire rétroactivement au 1^{er} février 1991. Selon Revenu Canada, les montants relatifs à l'année 1991 devaient être déclarés au plus tard le 30 avril 1992 et imposés en conséquence. L'appelante a produit une déclaration de revenus dans les 90 jours suivant l'entente précitée mais le fisc fédéral lui a imposé une pénalité pour production tardive et des intérêts. La Cour a conclu que l'appelante avait agi avec diligence raisonnable et qu'il était absurde d'interpréter la loi comme exigeant la production d'une déclaration fiscale au 30 avril 1992, alors que le montant d'impôt a été déterminé en décembre 1992. La Cour a conclu qu'il ne convenait pas d'imposer des intérêts et une pénalité.

Deuxièmement, dans *Kyrkos Entreprises Ltd. c. The Queen*⁸³, l'appelante a interjeté appel d'une cotisation à l'égard d'intérêts et d'une pénalité résultant d'un paiement que Revenu Canada lui avait transmis par erreur. L'appelante a conservé le chèque croyant qu'il s'agissait d'un remboursement relatif à un projet environnemental effectué sur sa propriété. L'appelante avait pris la précaution d'obtenir des avis de son procureur et de son comptable qui lui ont conseillé de conserver le chèque en question. Par la suite, Revenu Canada s'est aperçu de l'erreur et a réclamé la pénalité et des intérêts. La Cour a jugé que l'appelante

⁸³ [1995] G.S.T.C. 14 (C.C.I.).

était de bonne foi et que le fisc n'avait pas établi à la satisfaction de la Cour que les intérêts et la pénalité cotisés étaient bien fondés.

A ce jour, aucun débat sur les intérêts n'a été porté devant la Cour fédérale d'appel. Par conséquent, le principe demeure qu'en règle générale, la Cour canadienne de l'impôt ne peut annuler les intérêts et seul le ministre jouit d'un pouvoir à cet égard en vertu du "dossier équité".

4.4.2 L'ANNULATION DES PÉNALITÉS

Jusqu'à tout récemment, le fisc fédéral s'est toujours opposé à ce que la Cour canadienne de l'impôt s'attribue le pouvoir d'annuler une pénalité. Avant l'entrée en vigueur des mesures d'équité, Revenu Canada soutenait la position que la Cour n'avait aucune juridiction pour se prononcer sur la cotisation d'une pénalité vu le libellé très clair de la loi⁸⁴. Malgré l'adoption des mesures d'équité, Revenu Canada a maintenu sa position tout en soulignant que seul le ministre dispose du pouvoir discrétionnaire d'annuler ou réduire une pénalité.

Or, un courant de jurisprudence s'est développé dans le cadre des pénalités imposées en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*. A cet égard, la Cour

⁸⁴ *Meikar c. The Minister of National Revenue*, 79 D.T.C. 683 (C.C.I.); *Eyamie c. The Minister of National Revenue*, 83 D.T.C. 649 (C.C.I.); *Biello c. M.N.R.*, [1992] 2 C.T.C. 2054 (C.C.I.).

canadienne de l'impôt a jugé qu'il est inéquitable d'imposer une pénalité à un innocent contribuable qui a commis une erreur de bonne foi. L'arrêt de principe sur cette question est *Pillar Oilfield Projects Ltd c. The Queen*⁸⁵. Dans cette cause, l'appelant contestait la pénalité imposée en vertu du paragraphe 280(1) *L.T.A.* Le Juge Bowman souligne au départ qu'il s'agit d'une pénalité quasi-automatique et que le fisc n'a pas de preuve à apporter avant de la cotiser. La Cour s'est ensuite posée la question à savoir si le contribuable pouvait être exonéré de cette pénalité en plaidant qu'il a agi avec diligence. La Cour a conclu que si le législateur avait voulu que la pénalité soit considérée de responsabilité absolue, il devait le préciser de façon explicite et sans ambiguïté, ce qui n'est pas le cas. La Cour ajoute que la proposition selon laquelle une pénalité est assimilée à une infraction de responsabilité absolue va à l'encontre des règles de la justice naturelle. Elle en traite en ces termes :

“Il est non seulement exceptionnel, mais révoltant qu'une personne puisse être pénalisée administrativement par un fonctionnaire sans avoir l'occasion de se disculper en établissant la diligence raisonnable. Ce n'est pas moins révoltant parce que la pénalité est imposée mécaniquement et systématiquement par des agents du fisc anonymes, et est donc apte à être classée sous la rubrique “administrative”, terme essentiellement vide de sens, plutôt que sous la rubrique “pénale”. Une peine est une peine. L'emploi de modificatifs lénifiants n'atténue ni sa nature ni son effet.”⁸⁶

⁸⁵ [1993] 2 G.T.C. 1005 (C.C.I.) (ci-après “*Pillar Oilfield*”).

⁸⁶ *Id.*, paragr. 17 Q.L.

Tout ce raisonnement prend appui au départ sur l'arrêt de la Cour suprême *La Reine c. Sault Ste-Marie*⁸⁷ qui décrit trois types d'infractions pénales : l'une qui requiert la preuve d'un élément d'intention *mens rea*, la deuxième, l'infraction de responsabilité stricte pour laquelle une défense de diligence raisonnable peut être établie et la troisième, l'infraction de responsabilité absolue pour laquelle aucune défense de ce genre n'est possible. Cependant, cet arrêt a été prononcé dans un contexte d'infractions pénales et criminelles. Peut-on affirmer que les pénalités en matière fiscale peuvent être assimilées à une condamnation de nature pénale?

Dans *Pillar Oilfield*, le juge Bowman note que même si la Cour suprême référerait à des infractions pénales, les pénalités imposées administrativement en matière fiscale correspondent à une forme de peine et le raisonnement de la Cour suprême s'y applique⁸⁸. La Cour a cependant conclu qu'en l'espèce, la défense de diligence raisonnable n'a pas été établie vu l'absence de preuve positive que des précautions ont été prises pour qu'aucune erreur ne soit commise⁸⁹.

Le juge Bowman a eu l'occasion d'étudier la question de l'imposition des pénalités dans des affaires subséquentes. Dans *962473 Ontario Limited c. The Queen*⁹⁰, il souligne la complexité et la nouveauté de la *Loi sur la taxe d'accise* et

⁸⁷ [1978] 2 R.C.S. 1299 (ci-après "*Sault Ste-Marie*").

⁸⁸ Précitée, note 85, paragr. 22 Q.L.

⁸⁹ *Id.*, paragr. 28 Q.L.

⁹⁰ [1995] G.S.T.C. 22 (C.C.I.).

qu' "(...) il est inacceptable que l'on impose des pénalités systématiquement ou automatiquement lorsque les calculs du ministre diffèrent de ceux du contribuable." ⁹¹ De plus, dans *Locator of Missing Heirs c. Canada*⁹², l'appelante avait fait défaut de percevoir la taxe sur les produits et services en se fondant sur une interprétation de la loi qu'elle croyait exacte. Le juge Bowman a conclu que si le contribuable prend toutes les mesures raisonnables pour se conformer à la loi et qu'on lui impose une pénalité parce que son interprétation de la loi est différente de celle du ministre, dans un tel cas, la défense de diligence raisonnable devrait pouvoir s'appliquer. Le juge Bowman a cependant jugé que le moyen de défense ne pouvait être retenu puisque le contribuable s'est fondé sur une lettre de son procureur qui n'est pas une opinion juridique.

Le juge Bowman est revenu à nouveau sur la question dans l'affaire *Consolidated Canadian Contractors Inc. c. Canada*⁹³. Il souligne qu'il a horreur de la pratique de l'imposition mécanique et automatique des pénalités par le ministre lorsque le calcul de la taxe diffère de celui du contribuable. A cet égard, il cite la décision de la Cour suprême *R. c. De Sousa*⁹⁴ où le juge Sopinka mentionne que "le droit pénal a horreur des infractions de responsabilité absolue"⁹⁵. Le juge

⁹¹ *Id.*, paragr. 13 Q.L.

⁹² [1995] G.S.T.C. 63 (C.C.I.).

⁹³ [1997] G.S.T.C. 34 (C.C.I.).

⁹⁴ [1992] 2 R.C.S. 944 (C.S.C.).

⁹⁵ *Id.*, 957.

Bowman a conclu que les pénalités devaient être annulées puisque le contribuable s'est fondé sur les bulletins publiés et sur des informations obtenues des fonctionnaires du fisc. Il ajoute : "il n'y a simplement aucune raison, dans notre système juridique, de pénaliser des contribuables sans reproches qui ont fait la preuve qu'ils n'avaient pas commis aucune faute."⁹⁶ Cette cause a été portée en appel devant la Cour fédérale d'appel.

Le juge Bowman, de la Cour canadienne de l'impôt, a donc été l'instigateur de l'acceptation par la Cour d'une défense de diligence raisonnable à l'encontre de la pénalité imposée par la *Loi sur la taxe d'accise*. La décision rendue dans *Pillar Oilfield* a été suivie à plusieurs reprises par d'autres juges de cette Cour⁹⁷.

Il existe cependant un courant de jurisprudence à l'effet que la défense de diligence raisonnable ne peut être invoquée compte tenu du caractère impératif et obligatoire de la pénalité⁹⁸.

⁹⁶ Précitée, note 93, paragr. 16 Q.L.

⁹⁷ *Feuiltault c. The Queen*, précitée, note 74; *Ryan Custom Homes Ltd c. The Queen*, [1994] G.S.T.C. 49 (C.C.I.); *Acme Video c. The Queen*, [1995] G.S.T.C., 49 (C.C.I.); *Marall Homes Ltd c. The Queen*, [1995] G.S.T.C. 70 (C.C.I.); *Metro Exteriors Ltd c. La Reine*, [1995] G.S.T.C. 62 (C.C.I.); *Pabla Partnership c. Canada*, [1996] G.S.T.C. 81 (C.C.I.); *Ross c. Canada*, [1996] G.S.T.C. 33 (C.C.I.); *Helsi Construction Management Inc. c. Canada*, 98 G.T.C. 2004 (C.C.I.); *Lorne Pinel Construction Co. c. Canada*, 98 G.T.C. 2115 (C.C.I.); *Pinelli (N & L) c. Canada*, [1998] G.S.T.C. 75 (C.C.I.).

⁹⁸ *Thomas Plumb c. The Queen*, [1994] G.S.T.C. 83 (C.C.I.); *Lawson c. The Queen*, [1995] G.S.T.C. 59 (C.C.I.); *Kornacker c. Canada*, précitée, note 81; *Olson Realty Corp. c. Canada*, [1998] G.S.T.C. 27 (C.C.I.).

Par ailleurs, Revenu Canada a continué à défendre la position que la pénalité imposée en vertu du paragraphe 280(1) *L.T.A.* ne peut être qualifiée d'infraction de responsabilité stricte et que la décision rendue par le juge Bowman dans *Pillar Oilfield* était mal fondée. A deux reprises, la Cour fédérale d'appel a refusé de se prononcer sur la validité du moyen de défense de la diligence raisonnable malgré une demande de révision judiciaire formée par Revenu Canada⁹⁹.

La Cour fédérale d'appel s'est finalement prononcée en faveur du moyen de défense de la diligence raisonnable dans un jugement détaillé rendu le 29 septembre 1998 dans *Consolidated Canadian Contractors Inc. c. Canada*¹⁰⁰. Dans cette affaire, Revenu Canada avait logé une demande de contrôle judiciaire à l'encontre de la décision du juge Bowman de la Cour canadienne de l'impôt ayant annulé les pénalités¹⁰¹. Revenu Canada soutenait que la Cour canadienne de l'impôt n'avait aucune compétence pour exonérer des inscrits de la pénalité prévue par la loi et que le moyen de défense fondé sur la diligence raisonnable était incompatible avec l'économie de la *Loi sur la taxe d'accise*. D'ailleurs, le ministre ne reconnaît pas ce moyen dans le cadre de l'exercice de son pouvoir discrétionnaire prévu à l'article 281.1 *L.T.A.*

⁹⁹ *Canada c. 770373 Ontario Ltd*, [1997] G.S.T.C. 1 (C.F.A.); *Locator of Missing Heirs Inc. c. Canada*, [1997] G.S.T.C. 16 (C.F.A.).

¹⁰⁰ [1999] 1 C.F. 209 (C.F.A.).

¹⁰¹ Précitée, note 93.

La Cour fédérale d'appel a d'abord procédé à l'analyse de la décision de la Cour suprême dans l'arrêt *Sault Ste-Marie*¹⁰² pour conclure que contrairement aux prétentions de Revenu Canada, le jugement ne limite pas l'application du moyen de défense de la diligence raisonnable aux cas d'infractions contre le bien être public ou en matière réglementaire. De plus, la Cour suprême ne s'est pas prononcée sur la validité de ce moyen de défense dans le contexte de l'imposition de pénalités administratives. La Cour s'est ensuite posée la question si elle pouvait conclure à l'existence implicite du moyen de défense de la diligence raisonnable en se fondant sur une injustice manifeste. Cette assertion prend appui sur le principe de common law voulant qu'il ne puisse y avoir de sanction en l'absence d'une faute. La Cour a jugé que ce moyen de défense ne pouvait être qualifié d'implicite puisque cela aurait pour conséquence de permettre à un juge d'annuler une pénalité administrative s'il identifie une injustice, ce qui irait à l'encontre de l'approche préconisée par l'arrêt *Sault Ste-Marie*. La Cour poursuit en indiquant que la Cour suprême a fait observer que pour décider si l'infraction en cause est de responsabilité absolue, il faut prendre en considération les termes employés dans le texte, la gravité de la peine, l'objet de la législation et l'économie générale de la loi. En tenant compte de ces facteurs, la Cour fédérale d'appel a émis les conclusions suivantes :

¹⁰² Précitée, note 87.

1. L'article 280 *L.T.A.* n'emploie pas le langage explicite que l'on retrouve normalement dans une infraction de responsabilité absolue;
2. Les sommes en jeu peuvent être substantielles pour plusieurs petites entreprises qui agissent à titre de mandataires du ministre dans la perception et la remise de la taxe. La Cour fait remarquer qu'étant donné la période normale de vérification de quatre ans, il est possible qu'un moins payé important s'accumule avant d'être découvert par un vérificateur ;
3. La Cour rejette l'argument du ministre à l'effet que la pénalité vise à maintenir la discipline dans le cadre du régime de déclaration et d'autocotisation. La Cour note qu'aucune preuve ne démontre que le moyen de défense de diligence raisonnable pourrait avoir un effet négatif sur l'observation de la loi par les contribuables et mandataires ;
4. Il est vrai que l'article 281.1 *L.T.A.* accorde au ministre le pouvoir de renoncer à la pénalité. La Cour note qu'il est manifeste que le ministre ne reconnaît pas la diligence raisonnable comme étant un motif suffisant pour renoncer à la pénalité en vertu des lignes

directrices instituées. La reconnaissance par les tribunaux de la défense de diligence raisonnable n'est donc aucunement incompatible avec le pouvoir conféré au ministre par l'article 281.1 *L.T.A.* Par conséquent, le moyen de défense de la diligence raisonnable doit donc être admis.

Le jugement de la Cour fédérale d'appel confirme donc que la défense de diligence raisonnable peut être invoquée dans la situation où l'inscrit verse un montant de taxe inférieur au montant exigible selon le ministre et pour lequel une pénalité automatique est imposée en vertu de l'article 280 *L.T.A.* La Cour fait d'ailleurs remarquer que la *Loi sur la taxe d'accise* et la *Loi de l'impôt sur le revenu* diffèrent en ce qui concerne le moins payé. La *Loi sur la taxe d'accise* prévoit une pénalité de 6 % sur le montant du moins payé de TPS. Par contre, la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'impose pas automatiquement une pénalité en cas de mauvais calcul ou d'un versement insuffisant d'impôt. Cette pénalité existe en cas de faute lourde selon le paragraphe 163(2) *L.I.R.* Le ministère a cependant la charge de la preuve quant à l'imposition de la pénalité selon le paragraphe 163(3) *L.I.R.*

La décision rendue dans la cause *Consolidated Canadian Contractors Inc.*

c. *Canada*¹⁰³ n'a pas été portée en appel devant la Cour suprême du Canada. Nous pouvons donc conclure que dans l'état actuel du droit, Revenu Canada acceptera la défense de diligence raisonnable dans le contexte de la pénalité imposée par le paragraphe 280(1) *L.T.A.* sur le moins payé de taxe. A ce jour, Revenu Canada n'a pas indiqué si les lignes directrices sur l'annulation des pénalités et intérêts seront modifiées pour tenir compte de ce moyen de défense.

La défense de diligence raisonnable peut-elle être invoquée dans le contexte de pénalités imposées par la *Loi de l'impôt sur le revenu* ? Certains juges de la Cour canadienne de l'impôt ont conclu dans l'affirmative. Dans *Ford c. The Queen*¹⁰⁴, une pénalité pour défaut de produire une déclaration de revenus a été imposée en vertu du paragraphe 162(1) *L.I.R.* Le juge Bell a cité *Pillar Oilfield* et a conclu que la diligence a été démontrée. De plus, dans *Bennett c. Canada*¹⁰⁵, le juge Lamarre Proulx a conclu que la pénalité imposée par le paragraphe 162(2) *L.I.R.* permet une défense de diligence raisonnable puisque l'utilisation des termes "est passible" n'implique nullement une responsabilité absolue. Le juge Lamarre Proulx cite une décision rendue antérieurement¹⁰⁶ dans laquelle il mentionne que ce genre d'infraction, à savoir le défaut de produire une déclaration de revenus, n'est pas reconnu comme étant de responsabilité absolue

¹⁰³ Précitée, note 100.

¹⁰⁴ Précitée, note 82.

¹⁰⁵ [1995] 2 C.T.C. 2308 (C.C.I.).

¹⁰⁶ *Feuiltault c. The Queen*, précitée, note 74.

tant dans le droit fiscal britannique qu'américain.

Dans deux décisions ¹⁰⁷ concernant des pénalités cotisées hors du cadre de la TPS, la Cour n'a pas fermé la porte à l'application de la défense de diligence raisonnable sans pour autant se prononcer à cet égard. Il faudra suivre l'évolution de la jurisprudence à ce sujet.

Compte tenu du principe qu'une peine ne devrait pas être imposée si le contribuable n'a commis aucune faute, nous sommes d'avis que la défense de diligence raisonnable devrait pouvoir s'appliquer dans tous les cas de pénalité automatique imposée tant par la *Loi sur la taxe d'accise* que par la *Loi de l'impôt sur le revenu*. La pénalité pour production tardive étant imposée de façon automatique, la défense de diligence raisonnable devrait être acceptée si le contribuable peut démontrer une excuse légitime quant à l'omission de produire dans le délai prescrit¹⁰⁸. Cependant, il existe une décision à l'effet contraire¹⁰⁹ et il y a tout lieu de croire que les autorités fiscales continueront de prétendre que cette défense ne peut être appliquée au défaut de produire.

¹⁰⁷ *Bechtel-Kumagai c. M.N.R.*, 3 G.T.C. 4090 (T.C.C.E.); *Time Data Recorder International Ltd c. Canada* (1997) 211 N.R. 229 (C.F.A.).

¹⁰⁸ Guy DU PONT, Wilfrid LEFEBVRE, "Consolidated Canadian Contractors Inc. c. La Reine" dans *Colloque - Palmarès des "Top 40"*, #89, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1999, p. 123-124; Eve-Stéphanie SAUVÉ, "Aspect pénal de nos lois fiscales", dans *Colloque - Faire affaires avec les autorités fiscales*, #86, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1999, p. 4.

¹⁰⁹ *Samson Holdings Limited c. The Queen*, 99 D.T.C. 218 (C.C.I.) paragr. 16 Q.L.

Avant de conclure cette section, il nous reste à examiner les situations où la défense de diligence raisonnable a été admise. Nous devons malheureusement faire le constat que les tribunaux ont appliqué avec beaucoup de parcimonie cette défense et ce n'est que dans une minorité de situations que des pénalités ont été annulées pour ce motif. Le contribuable ne peut se limiter à démontrer sa bonne foi et il doit fournir une preuve positive de sa diligence raisonnable. Dans *Somnus Entreprises No. 1 Ltd. c. The Queen*¹¹⁰, le juge Bowman a conclu que la pénalité devait être annulée puisque l'appelante a démontré qu'elle avait une tenue de livres très méticuleuse et qu'elle a tenté de se conformer à la loi en consultant des vidéos et la documentation gouvernementale. Dans *Elm City Chrysler Ltd c. Canada*¹¹¹, le juge Mc Arthur a jugé que l'appelant a fait preuve de diligence en tentant de se conformer à des dispositions législatives nouvelles et complexes.

Dans *Marall Homes Ltd. c. The Queen*¹¹², le juge Bell souligne que l'imposition d'une pénalité dans une affaire d'évaluation d'immeuble est impropre puisqu'il est normal de s'attendre à une divergence d'opinion dans une telle situation.

¹¹⁰ Précitée, note 79.

¹¹¹ [1996] G.S.T.C. 29 (C.C.I.).

¹¹² Précitée, note 97.

Cependant, la situation n'est pas aussi claire lorsque la défense de diligence est fondée sur l'avis obtenu d'un tiers. Dans *Acme Video c. The Queen*¹¹³, le juge Rowe a refusé d'annuler les pénalités en soulignant que l'appelante a été imprudente en se fondant sur un avis général d'un comptable destiné à un tiers. La Cour ajoute que l'appelante aurait dû consulter des avocats ou des comptables plutôt que de cesser de percevoir la taxe.

Par contre, dans *Pabla Partnership c. Canada*¹¹⁴, le juge Sobier a accueilli l'appel quant aux pénalités en soulignant que le contribuable a fait diligence en obtenant un avis de son comptable à l'effet que la transaction projetée n'était pas sujette à l'application de la loi. A titre d'éléments favorables à l'annulation des pénalités, la Cour retient la nouveauté de la loi et le fait que le litige soulève l'application des règles transitoires sur la TPS. De plus, le juge Sobier ajoute qu'avec le temps, l'élément de nouveauté ne devrait plus entrer en ligne de compte et le standard de diligence devrait être plus élevé.

Compte tenu que la Cour fédérale d'appel s'est prononcée en faveur de ce moyen de défense, nous serions portés à croire que la défense de diligence sera appliquée plus fréquemment et de façon plus libérale. Dans une décision récente, le juge Bell de la Cour canadienne de l'impôt a reconnu qu'un contribuable qui est

¹¹³ *Id.*

¹¹⁴ *Id.*

induit en erreur par son comptable quant à l'interprétation d'une disposition de la loi peut invoquer la diligence raisonnable et qu'il s'agit d'un argument crédible¹¹⁵.

En conclusion, malgré que le fardeau de démontrer la diligence raisonnable soit élevé, il faut retenir que si le contribuable agit en fonction d'une personne prudente et diligente, il pourra obtenir de la Cour une annulation des pénalités s'il prouve par des faits précis qu'il a tenté de se conformer aux dispositions de la loi.

4.4.3 LES RECOMMANDATIONS ÉMISES PAR LA COUR

Nous avons constaté que dans certaines décisions, la Cour canadienne de l'impôt refuse d'annuler des pénalités mais émet une recommandation au ministre d'exercer sa discrétion et de renoncer aux pénalités. Dans l'affaire *Lawson c. The Queen*¹¹⁶, le juge Mogan souligne au départ qu'il n'a pas compétence pour supprimer la pénalité et les intérêts puisque ce pouvoir relève du ministre en vertu de l'article 281.1 *L.T.A.* Dans sa décision, il recommande toutefois que le ministre annule la pénalité ainsi qu'une partie des intérêts. Il fonde sa recommandation sur trois motifs soit, la nouveauté de la loi à l'époque du litige, en octobre 1991, le fait que l'appelant soit un petit entrepreneur et que la loi est complexe et, de plus, que l'ignorance de la loi par le contribuable est excusable puisque la loi a prévu que

¹¹⁵ *Midland Hutterian Brethen c. Canada*, [1999] G.S.T.C. 18 (C.C.I.).

¹¹⁶ Précitée, note 98.

la livraison d'une maison neuve à un locataire est réputée une vente ce qui va à l'encontre du bon sens. Dans *Burla c. Canada*¹¹⁷, le juge O'Connor a émis une recommandation au ministre de renoncer aux intérêts compte tenu des renseignements erronés reçus de certains agents de Revenu Canada.

Dans l'affaire *Murch (A.J.) c. Canada*¹¹⁸, le juge Archambault a basé sa recommandation de renoncer à la pénalité et aux intérêts sur le traitement inégal et injuste accordé à une contribuable qui avait reçu par erreur un remboursement de taxe. Elle a démontré que le ministre a modifié son interprétation initiale du texte de loi en cause et que d'autres contribuables qui avaient demandé au ministre une décision anticipée ont eu droit de conserver le montant du remboursement. La Cour a émis cette recommandation en soulignant qu'il est injuste que le ministre traite différemment la contribuable parce qu'elle n'a pas sollicité de décision anticipée.

Dans la majorité des jugements comportant une recommandation, les juges de la Cour canadienne de l'impôt prennent soin cependant de mentionner que le ministre n'est pas lié par cette recommandation¹¹⁹ puisque cette mesure relève du pouvoir discrétionnaire conféré au ministre par le paragraphe 220(3.1) *L.I.R.* et par

¹¹⁷ [1996] A.C.I. (Quick Law) No. 523 (C.C.I.).

¹¹⁸ [1997] G.S.T.C. 31 (C.C.I.).

¹¹⁹ *Lawson c. The Queen*, précitée, note 98; *Gagel c. Canada*, [1995] 2 C.T.C. 2182 (C.C.I.); *Reid c. Canada*, [1996] 2 C.T.C. 2686 (C.C.I.).

les lignes directrices du “dossier équité”.

Il existe aussi d'autres décisions dans lesquelles les juges se limitent à souligner l'existence du pouvoir conféré au ministre de renoncer aux pénalités et aux intérêts et refusent d'émettre une recommandation¹²⁰.

Dans *Drover (A.) c. Canada*¹²¹, le juge Mc Arthur était saisi d'un appel d'une cotisation fondée sur l'article 323 *L.T.A.* La Cour a rejeté l'appel en ajoutant qu'il ne convient pas que l'appelante paie des pénalités et des intérêts. Le juge a recommandé une remise de pénalité en vertu de la *Loi sur la gestion des finances publiques*¹²². Nous sommes d'avis que le recours à cette loi n'est pas approprié puisque l'article 281.1 *L.T.A.* devrait pouvoir s'appliquer étant donné que les pénalités ont à l'origine été cotisées en vertu du paragraphe 280(1) *L.T.A.* contre la personne morale en défaut.

Dans *Carpini c. R.*¹²³, le juge Bell recommande au ministre de renoncer aux intérêts compte tenu que l'accumulation importante des intérêts sur la cotisation

¹²⁰ *Hill c. Canada*, [1995] A.C.I. (Quick Law) No. 1678 (C.C.I.); *Mc Cook c. Canada*, [1996] A.C.I. (Quick Law) No. 670 (C.C.I.); *Clear Custom Brokers Ltd c. Canada*, [1996] G.S.T.C. 46 (C.C.I.); *Barker c. The Queen*, 98 D.T.C. 1645 (C.C.I.).

¹²¹ [1997] G.S.T.C. 26 (C.C.I.).

¹²² *Loi sur la gestion des finances publiques*, L.R.C. (1985) c.F-11, art. 23.

¹²³ [1997] 2 C.T.C. 2434 (C.C.I.).

est en partie occasionnée par les délais d'audition, le dossier de l'appelante ayant été relié avec plusieurs autres causes pendantes. La Cour note que l'appelante n'a pas signé de renonciation à la prescription puisqu'elle désirait que sa cause soit jugée rapidement. L'appelante n'était pas représentée par un procureur et la Cour a fondé sa recommandation sur le fait que l'accroissement des intérêts pendant plusieurs années avait des conséquences de nature pénale. Il sera intéressant de suivre les développements sur ce point puisque plusieurs contribuables pourraient se retrouver dans une situation similaire.

Nous avons communiqué avec un procureur du ministère de la Justice dans le but de connaître le traitement par Revenu Canada des recommandations formulées par la Cour canadienne de l'impôt. Sa réponse fut la suivante: le ministre du Revenu national estime qu'il n'est aucunement lié par un jugement ou une recommandation favorable à l'annulation des pénalités ou des intérêts. Chaque cas est étudié au mérite en fonction des lignes directrices émises par Revenu Canada et selon les critères établis. De plus, il est malheureusement impossible de savoir si le ministre du Revenu national tient compte favorablement d'une recommandation émise par la Cour. Étant donné la confidentialité des dossiers fiscaux, aucune démarche générale ne peut être faite en ce sens.

Par ailleurs, est-il possible, en droit, de prétendre que le ministre est tenu de suivre la recommandation de la Cour portant sur l'annulation des intérêts et

pénalités ? La question mérite que l'on s'y attarde. Dans l'arrêt *Thomson c. Canada*¹²⁴, la Cour suprême s'est interrogée sur le sens du mot "recommandations" dans le cadre de l'application de la *Loi sur le Service canadien du renseignement de sécurité*¹²⁵. La majorité des juges de la Cour a retenu le sens ordinaire du terme "recommandations" qui renvoie au fait de conseiller et qui n'a aucun caractère obligatoire¹²⁶. Par contre, l'Honorable juge l'Heureux-Dubé, dissidente, indique que le mot "recommandations" ne se prête pas à une seule et rigide définition et qu'il peut également signifier des directives ou des ordres obligatoires¹²⁷. Elle réfère à un arrêt britannique¹²⁸ dans lequel la Chambre des lords a statué que le ministre ne peut recourir à son pouvoir discrétionnaire à l'encontre des objets de la loi.

Nous sommes d'avis que les recommandations émises par la Cour canadienne de l'impôt ne peuvent avoir aucun effet de contrainte puisque la Cour ne peut se substituer au ministre et n'a pas de juridiction quant au "dossier équité". Cependant, la situation pourrait être différente si la Cour fédérale choisit d'émettre de telles recommandations dans le cadre d'une demande de contrôle judiciaire. En effet, dans la mesure où le ministre n'exerce pas sa discrétion conformément

¹²⁴ [1992] 1 R.C.S. 385 (C.S.C.).

¹²⁵ L.R.C. (1985), c. C-23.

¹²⁶ *Thomson c. Canada*, précité, note 124, 399 (j. Cory).

¹²⁷ *Id.*, 409 (j. L'Heureux-Dubé).

¹²⁸ *Padfield c. Minister of Agriculture, Fisheries and Food* [1968] A.C. 997.

aux lignes directrices et à l'esprit de la législation, la Cour fédérale dispose du pouvoir d'intervenir et d'ordonner un nouvel examen de la demande. A cet égard, il nous apparaît important d'informer le lecteur de l'existence d'une décision de la Cour fédérale qui recommande de réduire les intérêts¹²⁹. La partie appelante avait transmis au ministre une offre de règlement qui se révèle identique au jugement de la Cour fédérale. Le juge Joyal souligne que des intérêts se sont accumulés entre cette offre de règlement en 1986 et le jugement de la Cour rendu en 1992. La Cour fédérale a émis une recommandation en rappelant l'intention du ministre de rendre le système fiscal plus équitable. Mis à part cette décision, nous n'avons retracé aucune autre cause où la Cour fédérale a émis une recommandation. Nous sommes d'avis que la Cour fédérale peut émettre une recommandation si elle dispose de tous les faits nécessaires pour se pencher sur une telle demande, mais le contexte de la procédure par affidavits s'y prête difficilement.

4.4.4 DÉCISIONS EN MATIÈRE D'ASSURANCE-EMPLOI

Certaines dispositions de la *Loi sur l'assurance-emploi*¹³⁰ prévoient des pénalités et des intérêts et nous verrons maintenant de quelle façon le pouvoir discrétionnaire d'annuler ces pénalités et intérêts est exercé.

¹²⁹ *Wargacki c. The Queen*, 92 D.T.C. 6336 (C.F. 1^{re} inst.).

¹³⁰ Précitée, note 24.

L'article 33 de la loi précise que la Commission peut infliger au prestataire une pénalité s'il a fait une fausse déclaration. Il s'agit d'une pénalité de nature administrative qui n'est pas imposée de façon automatique puisque le texte de la loi utilise le terme "sciemment", ce qui signifie que la Commission doit être convaincue que le prestataire a agi de façon intentionnelle en faisant une fausse déclaration. Par conséquent, ces pénalités sont donc différentes des pénalités imposées automatiquement en cas d'infraction à la *Loi sur la taxe d'accise*, que nous avons précédemment étudiée.

Par contre, l'article 60 du *Règlement sur l'assurance-emploi*¹³¹, donne le pouvoir à la Commission d'annuler une pénalité. L'application de ce règlement a donné lieu à une abondante jurisprudence de la Cour canadienne de l'impôt ainsi que de la Cour fédérale du Canada¹³². Nous avons cherché à savoir comment s'exerce ce pouvoir et le rôle des tribunaux dans ce contexte.

Il est bien établi que le pouvoir de défalquer une dette est un pouvoir discrétionnaire qui relève de la Commission de l'assurance-emploi. La Cour fédérale du Canada s'est déjà prononcée en ce sens¹³³. Par ailleurs, la Cour

¹³¹ *Règlement sur l'assurance-emploi*, D.O.R.S./96-332.

¹³² Voir à ce sujet, l'étude de Michel MATHIEU, "Les emplois assurables", (1997), vol. 19, no 2 *Revue de planification fiscale et successorale*, 341-377, pp. 375-377.

¹³³ *Prévost c. Canada (Commission de l'emploi et de l'immigration)*, [1980] A.C.F. (Quick Law) No. 1003 (C.F. 1^{re} inst.).

canadienne de l'impôt, qui a juridiction exclusive pour entendre les appels logés en vertu de la *Loi sur l'assurance-emploi*¹³⁴, a été appelée à examiner des requêtes fondées sur l'application du règlement. Tout en reconnaissant ne pas avoir juridiction et que le pouvoir d'annuler la dette revenait ultimement à la Commission, certains juges de cette Cour ont émis des recommandations de défalcation, certaines de ces recommandations étant fondées sur la bonne foi des prestataires¹³⁵. De plus, nous avons constaté que la Cour s'est montrée disposée à émettre une recommandation favorable dans les cas où le prestataire a été induit en erreur par un fonctionnaire de l'assurance-emploi au niveau de son admissibilité à recevoir des prestations¹³⁶.

Nous avons tenté de savoir si ces recommandations sont suivies par la Commission. La procédure de défalcation relève de la direction des ressources humaines de la Commission de l'assurance-emploi. La Commission n'est aucunement obligée, sur un plan strictement légal, de suivre ces

¹³⁴ Précitée, note 24.

¹³⁵ *109167 Canada Inc. c. M.R.N.*, [1987] A.C.I. (Quick Law) No. 603 (C.C.I.); *Terry c. Canada (ministre du Revenu national)*, [1988] A.C.I. (Quick Law) No. 448 (C.C.I.); *Coutu c. Canada (ministre du Revenu national)*, [1992] A.C.I. (Quick Law) No. 440 (C.C.I.); *Minacori c. Canada (M.R.N.)*, [1992] A.C.I. (Quick Law) No. 377 (C.C.I.); *2531-6472 Québec Inc. c. Canada (ministre du Revenu national)*, [1994] A.C.I. (Quick Law) No. 294 (C.C.I.); *Beaulieu c. Canada (ministre du Revenu national)*, [1994] A.C.I. (Quick Law) No. 550 (C.C.I.).

¹³⁶ *Ouellet c. M.R.N.*, [1986] A.C.I. (Quick Law) No. 1118 (C.C.I.); *Simard c. M.R.N.*, [1986] A.C.I. (Quick Law) No. 2 (C.C.I.); *Tremblay c. M.R.N.*, [1986] A.C.I. (Quick Law) No. 109 (C.C.I.); *Productions Chardon Ltée c. M.R.N.*, [1987] A.C.I. (Quick Law), No. 855 (C.C.I.); *Lepage c. M.R.N.*, [1988] A.C.I. (Quick Law) No. 634 (C.C.I.); *Michaud c. Canada (ministre du Revenu national)*, [1991] A.C.I. (Quick Law) No. 927 (C.C.I.); *Fecteau c. Canada (ministre du Revenu national)*, [1993] A.C.I. (Quick Law) No. 100 (C.C.I.).

recommandations. Chaque cas est un cas d'espèce. Il semble cependant que certains agents de la Commission se sentent liés par de telles recommandations et y donnent suite. Les fonctionnaires de la Commission n'ont reçu aucune directive à cet égard.

La défense de diligence raisonnable peut-elle s'appliquer aux pénalités établies par la *Loi sur l'assurance-emploi* ? La Cour canadienne de l'impôt s'est prononcée sur la question dans *Houston Agencies Ltd. c. Canada*¹³⁷. Le ministre du Revenu national a imposé des intérêts et une pénalité à un employeur pour défaut de payer une cotisation d'assurance-emploi à l'égard d'une de ses employées. Le litige portait sur le sous alinéa 3(2)c)ii) de la Loi et la notion de lien de dépendance. Le juge Bowman, qui a entendu cet appel de cotisation, a référé à sa propre décision dans *Pillar Oilfield* et il a conclu que la pénalité est injustifiable. Il a décidé que la pénalité doit être supprimée puisque l'appelante ne pouvait prévoir la façon dont le ministre exercerait son pouvoir discrétionnaire. Il souligne que la pénalité imposée semble appliquée automatiquement dès qu'il y a un litige entre le particulier et l'État. De plus, la Cour note qu'il est étrange que le ministre exerce son pouvoir discrétionnaire sur la notion de lien de dépendance de manière différente selon que la personne demande ou non des prestations d'assurance-emploi. A notre connaissance, il s'agit de la seule décision rendue

¹³⁷ [1996] A.C.I. (Quick Law) No. 1250 (C.C.I.).

en matière d'assurance-emploi qui cite *Pillar Oilfield*.

4.4.5 LES AVIS ERRONÉS DONNÉS PAR UN FONCTIONNAIRE

La Cour canadienne de l'impôt a été saisie à quelques reprises de contestations d'une cotisation au motif que le contribuable a été induit en erreur par une mauvaise interprétation de la loi d'un fonctionnaire des autorités fiscales. Les *circulaires d'information* 92-1 et 92-2¹³⁸ précisent que dans un tel cas, un contribuable peut obtenir un allègement en vertu des nouvelles mesures d'équité. La défense de diligence peut-elle être invoquée à l'égard de pénalités imposées suite à l'obtention d'un avis erroné d'un fonctionnaire ? Dans *White Rock Management Corp. Inc. c. The Queen*¹³⁹, le juge Sobier note que malgré le fait que l'appelant ait reçu un avis erroné à l'effet qu'aucune taxe n'était payable, il n'a pas examiné la loi ni consulté d'avocat. La Cour a refusé d'accepter la défense de diligence raisonnable mais a recommandé au ministre d'exercer sa discrétion et de renoncer aux intérêts et pénalités compte tenu de la conduite du fonctionnaire. Cependant, il est clair que le contribuable qui néglige de consulter un professionnel n'a en pratique que peu de chances d'obtenir gain de cause en plaidant la défense de diligence.

¹³⁸ REVENU CANADA IMPÔT, *Circulaire d'information* 92-1, *op.cit.*, note 15, art. 10c); *Circulaire d'information* 92-2, *op.cit.*, note 15, art. 6c).

¹³⁹ [1995] G.S.T.C. 50 (C.C.I.).

La Cour canadienne de l'impôt a émis le principe que les autorités fiscales ne sont pas liées par des avis erronés donnés par leurs fonctionnaires lorsque ces avis sont contraires à la loi. La jurisprudence est à l'effet que si un contribuable se fonde sur une interprétation de la loi obtenue d'un fonctionnaire et qu'il s'avère que cette interprétation est erronée, la Cour ne peut intervenir à l'égard d'une cotisation puisque le ministre n'est pas lié par une interprétation erronée de la loi par ses fonctionnaires¹⁴⁰.

Par contre, si un contribuable produit une demande de décision anticipée selon la procédure prescrite, le ministère a pour politique de respecter la décision qu'il rend à cet égard. Toutefois, une décision anticipée ne peut avoir d'effet légal à l'encontre du ministre puisqu'elle ne crée pas de droits en faveur du contribuable¹⁴¹.

Les tribunaux ont également fait appel à la doctrine de la préclusion aussi appelée fin de non recevoir. Cette théorie a été énoncée comme suit : lorsqu'une affirmation est faite et qu'elle a pour but d'inciter une personne à adopter une ligne

¹⁴⁰ *Video Adventures Ltd c. Canada*, [1994] G.S.T.C. 59 (C.C.I.); *Cookie Florist Canada Ltd c. Canada*, [1995] A.C.I. (Quick Law) No. 589 (C.C.I.); *Musselman c. Canada*, [1995] G.S.T.C. 60 (C.C.I.); *Globe Construction Co. (1976) Ltd c. Canada*, [1995] 2 C.T.C. 2036 (C.C.I.); *Goldstein c. Canada*, 96 D.T.C. 1029 (C.C.I.); *Wong c. Canada*, 96 D.T.C. 3188 (C.C.I.); *Patten Packaging Ltd c. Canada*, [1997] G.S.T.C. 79 (C.C.I.); *Holand Leasing Ltd c. The Queen* 3 G.T.C. 2029 (C.C.I.); *Waldron c. The Queen* 99 D.T.C. 3122 (C.C.I.); *Island Orthotics Ltd c. The Queen* 99 G.T.C. 3251 (C.C.I.).

¹⁴¹ *Rothmans, Benson & Hedges Inc. c. Minister of National Revenue*, [1998] 2 C.T.C. 176 (C.F.A.).

de conduite, que cette personne pose un geste résultant de cette affirmation et qu'un préjudice est causé à cette personne, cette affirmation lie son auteur. La préclusion ne s'applique cependant qu'aux questions de faits et non aux questions de droit¹⁴². Le ministre est-il lié par une déclaration d'un fonctionnaire si l'affirmation n'est pas conforme à la loi ? Dans l'affaire *Rogers c. R.*¹⁴³, la Cour a jugé que le ministre est lié à l'égard des représentations de ses fonctionnaires sur des questions de faits et qu'un engagement de permettre une déduction fiscale ne pouvait être renié par la suite. Dans la mesure où l'opinion du fonctionnaire n'est pas une interprétation d'une disposition de la loi, le ministre sera lié par la déclaration.

Dans *Kurjewicz c. Canada*¹⁴⁴, un employé de Revenu Canada avait indiqué au contribuable qu'il disposait d'un délai de quatre ans pour présenter une demande de remboursement de TPS. Or, selon le paragraphe 256(3) *L.T.A.*, le délai de prescription était de deux ans. Le fisc fédéral a refusé la demande de remboursement logée hors délai. La Cour canadienne de l'impôt a rappelé le principe à l'effet que la Couronne n'est pas liée par l'avis erroné donné par son représentant tout en ajoutant que la Cour n'a pas le pouvoir de modifier la loi qui édicte un délai formel.

¹⁴² *Goldstein c. Canada*, précitée, note 140, paragr. 23 Q.L.

¹⁴³ [1998] 2 C.T.C. 3189 (C.C.I.); Voir aussi *La Reine c. Langille*, [1977] C.T.C. 144 (C.F. 1^{re} inst.), paragr. 18 Q.L.

¹⁴⁴ 98 D.T.C. 2057 (C.C.I.).

Ce principe de non intervention du tribunal régit également la question des erreurs apparaissant dans un bulletin d'information ou des formulaires émis par les autorités fiscales¹⁴⁵. Il en va de même en ce qui a trait aux erreurs contenues dans un bulletin d'interprétation.

Selon la jurisprudence¹⁴⁶, ces documents représentent la position du ministre ; cependant, ils ne lient pas le ministre ni la Cour. Par contre, les lignes directrices indiquent qu'un contribuable peut obtenir un allègement en vertu du "dossier équité" en cas d'erreur dans une publication du ministère¹⁴⁷. Cependant, la Cour n'interviendra pas à cet égard, seul le ministre dispose du pouvoir d'accorder un tel allègement.

En conclusion, un contribuable pourra obtenir gain de cause devant le tribunal à l'égard des engagements d'un fonctionnaire portant sur des faits à condition que l'avis donné ne porte pas sur l'interprétation de la loi, puisque dans un tel cas la législation prévaut malgré l'avis erroné.

¹⁴⁵ *Stickel c. Canada*, [1972] C.F. 672 (C.F. 1^{re} inst.).

¹⁴⁶ *Harel c. Sous-ministre du Revenu (Québec)*, [1978] 1 R.C.S. 851 (C.S.C.); *Vaillancourt (L.) c. Canada*, [1991] 2 C.T.C. 42 (C.F.A.).

¹⁴⁷ REVENU CANADA IMPÔT, *Circulaire d'information 92-1*, *op. cit.*, note 15, art. 10c); *Circulaire d'information 92-2*, *op. cit.*, note 15, art. 6b); REVENU CANADA ACCISE, DOUANES ET IMPÔT, *Mémoire TPS-500-3-2-1*, *op. cit.*, note 32, art. 7b).

4.5 NOUVELLES MESURES CONCERNANT LES APPELS ADMINISTRATIFS

4.5.1 SIMPLIFICATION DU PROCESSUS D'OPPOSITION

Dans la foulée de l'adoption des mesures d'allègement qui ont été étudiées au chapitre 4.1, le législateur fédéral a modifié le paragraphe 165(1) *L.I.R.* afin d'éliminer le formalisme qui entourait la production d'un avis d'opposition. Il n'est désormais plus nécessaire d'utiliser le formulaire prescrit pour former une opposition et l'exigence de l'envoi de deux copies du formulaire au ministre par courrier recommandé a été abolie. Dorénavant, une simple lettre énonçant les motifs d'opposition suffit. Cette mesure s'applique à l'égard des avis d'opposition produits après le 17 décembre 1991 et peut être utilisée par tous les contribuables sauf quelques rares exceptions¹⁴⁸. Le paragraphe 165(2) *L.I.R.* précise que l'avis d'opposition doit être signifié au chef des appels d'un bureau de district d'impôt. Dans l'affaire *Wichartz (M) c. Canada*¹⁴⁹, Revenu Canada a tenté d'obtenir le rejet d'un appel au motif que l'avis d'opposition n'avait pas été adressé au chef des appels. La Cour canadienne de l'impôt a jugé qu'une telle interprétation est trop restrictive et va à l'encontre de l'esprit de cette nouvelle mesure. De plus, la Cour constate que la lettre du contribuable a été reçue par Revenu Canada et qu'elle doit être considérée comme un avis d'opposition. Il s'agit de la seule décision des tribunaux sur cette question.

¹⁴⁸ Paragr. 165(1.11) *L.I.R.*

¹⁴⁹ [1994] 2 C.T.C. 2960 (C.C.I.).

Par ailleurs, le paragraphe 165(1) *L.I.R.* prolonge dans certaines circonstances le délai de 90 jours pour former une opposition à une cotisation. Cette prolongation ne s'applique cependant qu'aux particuliers et aux fiducies testamentaires. Ces contribuables peuvent désormais produire un avis d'opposition au plus tard un an après la date d'échéance de production de leur déclaration fiscale pour l'année. Cette mesure ne semble s'appliquer qu'aux cotisations initiales et non aux nouvelles cotisations qui demeurent assujetties au délai de prescription de 90 jours.

4.5.2 PROROGATION DES DÉLAIS

Le nouvel article 166.1 *L.I.R.* permet de demander au ministre de proroger le délai d'opposition à une cotisation. La demande est transmise au chef des appels d'un bureau de district d'impôt¹⁵⁰. Cette demande est décidée en fonction des critères apparaissant au paragraphe 166.1(7) *L.I.R.* Cette disposition est entrée en vigueur le 17 décembre 1991 et est applicable aux demandes de prorogation déposées après le 16 janvier 1992. Cette mesure modifie le droit antérieur puisque le processus se fait maintenant en deux étapes. La demande de prorogation est d'abord soumise au ministre en vertu du paragraphe 166.1(1)

¹⁵⁰ Paragr. 166.1(3) *L.I.R.*

L.I.R. En cas de refus du ministre d'y faire droit, le contribuable peut s'adresser à la Cour canadienne de l'impôt pour obtenir une prorogation du délai¹⁵¹. Avant la mise en vigueur de cette nouvelle disposition, le contribuable devait nécessairement s'adresser à la Cour pour obtenir une prorogation du délai. Les conditions d'acceptation de la demande sont cependant les mêmes peu importe si la demande est adressée au ministre ou à la Cour canadienne de l'impôt¹⁵². La demande doit être présentée dans l'année suivant l'expiration du délai imparti sinon elle sera refusée¹⁵³.

Des dispositions similaires ont été ajoutées à la *Loi sur la taxe d'accise*. L'article 303 *L.T.A.* permet au ministre de proroger le délai d'opposition et l'article 304 *L.T.A.* permet à l'inscrit de s'adresser à la Cour canadienne de l'impôt en cas de rejet de la demande par le ministre. Les conditions d'acceptation de la demande correspondent à celles prévues à la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Il existe très peu de jurisprudence sur les nouvelles dispositions ayant trait à la prorogation des délais. Dans l'affaire *Henry c. Canada*¹⁵⁴, le juge Mc Arthur de la Cour canadienne de l'impôt a rejeté un appel logé le 91^e jour suivant l'expiration de l'envoi de l'avis de ratification de la cotisation. La Cour note que

¹⁵¹ art. 166.2 *L.I.R.*

¹⁵² paragr. 166.1(7) *L.I.R.* et 166.2(5) *L.I.R.*

¹⁵³ paragr. 166.1(7) *L.I.R.* et 166.2(5) *L.I.R.*

¹⁵⁴ [1998] G.S.T.C. 83 (C.C.I.).

l'appelant aurait pu présenter une demande de prorogation du délai en vertu de l'article 305 *L.T.A.* mais il a omis de le faire. La Cour fait remarquer que l'ancien article 167 *L.I.R.* semblait accorder une plus grande latitude à la Cour canadienne de l'impôt à cet égard puisque le texte de loi ne prévoyait comme seule condition que "Si, à son avis, les circonstances du cas font qu'il serait juste et équitable de rendre cette ordonnance, (...)"¹⁵⁵. Cette décision met en lumière le fait que les nouvelles dispositions limitent davantage le pouvoir discrétionnaire de la Cour puisqu'elles ajoutent deux conditions supplémentaires à savoir que le contribuable n'a pu agir dans le délai imparti ou qu'il avait véritablement l'intention de faire opposition et aussi que sa demande a été présentée dès que les circonstances le permettaient¹⁵⁶. Un jugement récent¹⁵⁷ de la Cour canadienne de l'impôt démontre que le ministre du Revenu national interprète ces conditions de façon restrictive.

D'ailleurs, dans *Tic Toc Tours Ltd c. Le ministre du Revenu national*¹⁵⁸, la Cour fédérale d'appel a infirmé une décision de la Commission de révision de l'impôt qui avait refusé d'accorder une prorogation de délai au motif de l'absence de preuve de l'impossibilité de respecter le délai imparti pour signifier un avis d'opposition. La Cour a décidé que le paragraphe 167(1) *L.I.R.*, tel qu'il se lisait

¹⁵⁵ *Id.*, paragr. 13 Q.L.

¹⁵⁶ paragr. 166.1(7) *L.I.R.*; paragr. 304(5) *L.T.A.*

¹⁵⁷ *Maan c. The Queen*, 99 D.T.C. 175 (C.C.I.).

¹⁵⁸ [1983] 1 C.F. 254 (C.F.A.).

à l'époque, ne prévoyait pas un tel critère et elle a donc conclu que la décision de la Commission était erronée en droit.

Par conséquent, nous constatons que le nouvel article 166.1 *L.I.R.* ne constitue pas nécessairement un avantage ou une mesure disposée à rendre le processus de prorogation des délais plus équitable. Par contre, dans une autre affaire¹⁵⁹, la Cour canadienne de l'impôt a émis le principe qu'en règle générale, la Cour devrait entendre la cause au fond plutôt que de rejeter un appel au motif que les délais prévus par la loi n'ont pas été respectés. Cet énoncé a été émis dans le cadre d'une demande de prolongation du délai d'appel fondée sur l'article 167 *L.I.R.* qui reprend les mêmes critères que ceux décrits au paragraphe 166.1(7) *L.I.R.* Le contribuable s'était fié à l'expertise d'une firme spécialisée mais cette dernière n'avait pas pris la bonne procédure pour loger son avis d'appel. La Cour a donc prorogé le délai d'appel tout en soulignant que les tribunaux doivent chercher à rendre une décision juste et équitable basée sur l'ensemble des faits.

Il existe également une autre disposition méconnue de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui permet d'obtenir une prorogation de délai pour produire des déclarations. Il s'agit du pouvoir discrétionnaire conféré au ministre par le paragraphe 220(3) *L.I.R.* Cette disposition existait déjà au moment de la mise en

¹⁵⁹ *Seater c. Canada*, [1996] A.C.I. (Quick Law) No. 1363 (C.C.I.).

vigueur des mesures d'équité mais elle était interprétée assez restrictivement. Certains auteurs¹⁶⁰ indiquent que l'application de cette disposition a été élargie conformément au "dossier équité" de façon à ce qu'un contribuable puisse obtenir un allègement si des circonstances indépendantes de sa volonté l'ont empêché de produire une déclaration. Malheureusement, le terme "déclaration" n'est pas défini au paragraphe 220(3) *L.I.R.* Cependant, nous ne voyons aucune raison empêchant de donner une interprétation libérale à ce terme afin qu'il vise toute déclaration requise en vertu des dispositions de la *L.I.R.* et même un rapport ou un formulaire prescrit.

Le pouvoir discrétionnaire prévu au paragraphe 220(3) *L.I.R.* a fait l'objet de deux décisions de la Cour fédérale du Canada dans le cadre de demandes de contrôle judiciaire fondées sur l'article 18.1 de la *Loi sur la Cour fédérale*¹⁶¹. Dans *Kutlu c. The Queen*¹⁶², le litige concernait l'application d'une disposition de la loi permettant à un non-résident de faire un choix de produire une déclaration ou d'appliquer la retenue prévue à la partie XIII de la *L.I.R.* En l'espèce, les requérants avaient produit leurs déclarations hors délai pendant trois ans sans que le ministre ne s'y oppose. L'année suivante, le mandataire a produit une déclaration en retard indiquant une perte. Le ministre a répondu qu'en raison du

¹⁶⁰ Robert M. BEITH, "Dossier équité", (1992) *Conference Report*, Toronto, Association Canadienne d'Études Fiscales, 7: 11-21, p. 19; M. HIRSCH, *loc. cit.*, note 39, 21.

¹⁶¹ Précitée, note 40.

¹⁶² 97 D.T.C. 5180 (C.F. 1^{re} inst.), (ci-après "*Kutlu*").

déclaration en retard indiquant une perte. Le ministre a répondu qu'en raison du retard il émettrait une cotisation correspondant à 25% du revenu brut de loyer de biens immeubles conformément à la loi et ce, malgré l'absence de revenu imposable¹⁶³. Le mandataire a demandé une prorogation de délai en se fondant sur le paragraphe 220(3) *L.I.R.* mais Revenu Canada a refusé de l'accorder en indiquant que la prorogation de délai n'est disponible que si des circonstances extraordinaires empêchent un individu de produire une déclaration. Dans sa décision, le juge Joyal de la Cour fédérale souligne que le paragraphe 220(3) *L.I.R.* ne prévoit aucun critère pour l'exercice de cette discrétion. De plus, la Cour constate que le régime d'imposition du propriétaire non-résident impose un très lourd fardeau au mandataire et que ce régime peut imposer une pénalité déraisonnable dans certains cas. Le juge Joyal mentionne ce qui suit :

“Donc, semble-t-il, la discrétion à proroger les délais impartis par la LIR ne saurait se limiter uniquement à une considération des circonstances faisant en sorte que le contribuable soit incapable de respecter les délais. Dans le présent cas, l'on a même pas une provision statutaire semblable à 167(2) pour en suggérer la possibilité. Le Directeur semble avoir imposé lui-même ce critère et l'avoir élevé au statut de facteur déterminant. Il n'y a rien dans la LIR permettant de ce faire et la jurisprudence est à l'encontre de l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire de cette façon.”¹⁶⁴

Conséquemment, la Cour fédérale a accueilli la demande de contrôle

¹⁶³ paragr. 216 (4) *L.I.R.*

¹⁶⁴ Précitée, note 162, 5185.

discrétion selon les règles usuelles.

Dans une deuxième décision plus récente¹⁶⁵, la Cour fédérale s'est limitée à soulever un doute sur la validité d'une décision du directeur ayant refusé la prorogation du délai pour produire un formulaire prescrit, en référant à la décision du juge Joyal dans *Kutlu*. Bien que la demande de révision judiciaire portait notamment sur le paragraphe 220(3) *L.I.R.*, la Cour fédérale ne s'est pas prononcée sur l'application de cette disposition, ayant plutôt rendu une décision sous l'angle du paragraphe 220(2.1) *L.I.R.* qui permet au ministre de renoncer au dépôt d'un formulaire prescrit. La Cour fédérale note que ces dispositions confèrent au ministre un pouvoir discrétionnaire mais que ce dernier ne peut limiter l'exercice de sa discrétion en se fondant sur une politique ministérielle et en excluant tous les autres motifs valides ou pertinents.

4.6 CRITIQUE DU DOSSIER ÉQUITÉ DE REVENU CANADA

Notre étude des mesures d'équité et l'analyse de la jurisprudence nous conduisent à faire le constat que Revenu Canada n'a pas fait preuve jusqu'à maintenant d'une grande transparence dans l'application du "dossier équité". Les *circulaires d'information* émis en date du 18 mars 1992 n'ont pas encore été

¹⁶⁵ *Alex Parallel Computers Research Inc. c. Canada*, 99 D.T.C. 5001 (C.F. 1^{er} inst.).

modifiés pour tenir compte de l'expérience acquise. L'application de certaines mesures est encore imprécise notamment sur la question des avis erronés donnés par un fonctionnaire. Nous avons vu qu'à cet égard, les tribunaux ne peuvent intervenir malgré une interprétation erronée de la loi par un employé du ministère. Nous sommes heureux de constater que dans un publication récente¹⁶⁶, Revenu Canada s'est engagé à fournir des lignes directrices améliorées durant la présente année. Dans cette même publication, Revenu Canada s'engage à prendre les mesures pour assurer une application uniforme des décisions en matière d'équité.

Nous avons longuement traité de la défense de diligence raisonnable dans l'application des pénalités. Il serait également souhaitable que Revenu Canada indique clairement les paramètres d'acceptation de cette défense à moins qu'il préfère que la Cour canadienne de l'impôt continue de jouer son rôle à cet égard.

Le juge Bowman de la Cour canadienne de l'impôt, qui fut le précurseur de la défense de diligence raisonnable, a aussi rendu un jugement¹⁶⁷ dans le cadre d'une demande fondée sur le paragraphe 220(3.2) *L.I.R.* à l'égard d'un choix modifié par des fiducies familiales. Il nous apparaît opportun de traiter de cette décision compte tenu de son originalité et en raison du fait qu'elle permet

¹⁶⁶ REVENU CANADA, *"Une nouvelle norme: stratégie en sept points pour l'équité"*, février 1999, p. 18.

¹⁶⁷ *Muscillo c. The Queen*, 98 D.T.C. 1549 (C.C.I.).

décision compte tenu de son originalité et en raison du fait qu'elle permet d'apprécier les limites du rôle de la Cour canadienne de l'impôt dans l'appréciation du pouvoir discrétionnaire. Il appert des faits de cette cause que les fiduciaires ont déposé une première demande de choix modifiés, à la réquisition d'un vérificateur du fisc. Les fiduciaires ont subi une perte fiscale et ont alors déposé un deuxième choix modifié. Le ministre n'a pas donné suite à cette deuxième demande sous prétexte qu'il s'agissait d'une planification fiscale rétroactive. Le juge Bowman souligne qu'il ne peut contraindre le ministre à accepter les deuxièmes choix modifiés, ni conclure que les premiers choix étaient invalides, puisque la Cour ne peut accorder un tel redressement. Compte tenu de l'injustice flagrante causée aux fiduciaires en raison du fait qu'elles ont acquiescé de bonne foi à une demande d'un fonctionnaire du ministère, la Cour a émis une "mesure quelque peu inhabituelle"¹⁶⁸, à savoir d'attendre six mois avant de signer son jugement.

Dans les circonstances, le juge Bowman a donc suspendu la signature de son jugement pour éviter le rejet des appels et permettre ultimement un règlement du dossier et l'acceptation par le ministre des deuxièmes choix modifiés.

En conclusion, les tribunaux demeurent sensibles aux injustices et iniquités commises à l'endroit des contribuables malgré les pouvoirs restreints qui leur sont

¹⁶⁸ *Id.*, paragr. 25 Q.L.

conférés. Espérons que Revenu Canada manifestera dans l'avenir plus d'ouverture dans l'acceptation des nouvelles mesure d'allégement.

5. LE DOSSIER ÉQUITÉ DU QUÉBEC

5.1 CONTENU DES MESURES D'ÉQUITÉ

5.1.1 LES CHOIX TARDIFS, MODIFIÉS OU RÉVOQUÉS

L'article 1056.4 *L.I.*, adopté en 1993¹⁶⁹, permet au ministre de proroger le délai pour faire un choix. Ce même article permet également qu'un choix fait antérieurement soit modifié ou révoqué. Tout comme la mesure fédérale, cette disposition vise tout contribuable sans restriction. L'article 1056.6 *L.I.* précise que le contribuable encourt une pénalité égale à 100 \$ pour chaque mois entier écoulé à partir de l'expiration du délai d'exercice du choix jusqu'à la date de la demande. Contrairement au paragraphe 220(3.5) *L.I.R.*, la pénalité maximale est de 5 000\$.

Dans un *bulletin d'information* émis en juillet 1991¹⁷⁰, le ministère des Finances du Québec avait annoncé que cette mesure ne s'étendrait pas aux choix fiscaux propres au régime d'imposition québécois. Le *Règlement sur les impôts* qui énumère les choix prescrits, est entré en vigueur le 31 décembre 1997¹⁷¹. Par ailleurs, l'harmonisation de cette mesure avec celle du fédéral ne s'est véritablement complétée que suite à l'émission d'un *bulletin d'interprétation* par

¹⁶⁹ *Loi modifiant la Loi sur les impôts et d'autres dispositions législatives d'ordre fiscal*, L.Q. 1993, c. 16, art. 340.

¹⁷⁰ QUÉBEC, Ministère des finances, *Bulletin d'information* 91-2, *op. cit.*, note 15, p. 5.

¹⁷¹ *Règlement sur les impôts*, R.R.Q., 1981, c. I-3, r. 1 et mod., art. 1056.4 R1.

Revenu Québec en date du 30 décembre 1998¹⁷². Ce bulletin précise que l'acceptation de la demande est discrétionnaire et que cette mesure vise l'année d'imposition 1985 et toute année subséquente. Les choix pour lesquels le ministre peut exercer le pouvoir prévu à l'article 1056.4 *L.I.* sont énumérés à l'annexe du *bulletin d'interprétation*. Les critères d'acceptation de la demande sont décrits à l'article 7 dudit bulletin. Ils sont essentiellement les mêmes que ceux mentionnés dans la *circulaire d'information* 92-1¹⁷³. Les motifs de refus ont aussi été harmonisés. La pénalité imposée est elle-même sujette à annulation en vertu des dispositions de l'article 94.1 *L.M.R.* que nous étudierons ci-après.

L'article 1056.8 *L.I.* précise que le ministre doit émettre une cotisation pour tenir compte du choix. Le *bulletin d'interprétation* indique qu'une opposition ou un appel peut être logé à l'encontre de la cotisation sauf que ces recours sont limités aux questions qui ont entraîné l'établissement de la cotisation¹⁷⁴.

Cette mesure étant relativement nouvelle, nous n'avons répertorié aucune décision des tribunaux québécois à ce sujet.

¹⁷² REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* IMP.1056.4-1, "Choix tardif, modifié ou révoqué", 30 décembre 1998.

¹⁷³ REVENU CANADA IMPÔT, *Circulaire d'information* 92-1, *op. cit.*, note 15.

¹⁷⁴ REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* IMP.1056.4-1, *op. cit.*, note 172, art. 5.

5.1.2 L'ÉMISSION DE REMBOURSEMENTS EN DEHORS DU DÉLAI PRESCRIT

Le ministère du Revenu n'a pas eu à modifier sa législation suite à l'adoption des mesures fédérales puisque l'article 1051 *L.I.* accordait déjà un pouvoir discrétionnaire au ministre d'effectuer un remboursement malgré l'expiration du délai de prescription. Dans le cadre d'un colloque tenu en juin 1994¹⁷⁵, le sous ministre adjoint a déclaré que le ministère s'est harmonisé avec le fédéral en modifiant sa politique administrative interne en mai 1994. Dans les faits, le ministère a émis un nouveau *bulletin d'interprétation*¹⁷⁶, le 30 septembre 1994, exposant les conditions d'exercice de ce pouvoir discrétionnaire. Le texte du bulletin d'interprétation en question permettait aux corporations de présenter une demande de remboursement en dépit du fait que la mesure fédérale ne s'appliquait pas aux corporations. Cette distinction fut cependant de courte durée puisque Revenu Québec a modifié à nouveau sa politique en avril 1996 en publiant un *bulletin d'interprétation* au sujet du "dossier équité"¹⁷⁷. Ce bulletin énonce clairement que le ministère va donner suite à une demande de

¹⁷⁵ Marcel ROBERT, "Dossier "Équité" Comparaison fédéral-Québec" dans *Colloque - Comment agir auprès des autorités fiscales*, #66, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1994, p. 7.

¹⁷⁶ REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* IMP.1051-1 / R2, "Remboursement d'impôt, d'intérêts ou de pénalités", 30 septembre 1994.

¹⁷⁷ REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* IMP.1051-2 "Dossier Équité - Remboursement relatif à l'année d'imposition 1985 ou à une année subséquente", 30 avril 1996.

remboursement provenant d'un particulier ou d'une fiducie testamentaire, si la demande entre dans le cadre prescrit par ledit bulletin. Les corporations sont désormais exclues de l'application de cette mesure. De façon générale, le Québec s'est harmonisé avec la *circulaire d'information 92-3*¹⁷⁸ adoptée par le fédéral. La mesure s'applique aux années d'imposition 1985 et suivantes lorsque le délai statutaire de trois ans est écoulé.

Comme pour le sujet étudié précédemment, il n'y a pas de jurisprudence rendue à ce jour au Québec sur cette mesure.

5.1.3 SIMPLIFICATION DU PROCESSUS D'OPPOSITION

À cet égard, l'harmonisation avec la législation fédérale s'est faite en deux étapes. Premièrement, l'article 1057 *L.I.* (maintenant 93.1.1. *L.M.R.*) a été modifié en 1992¹⁷⁹ afin de permettre aux particuliers et aux fiducies testamentaires de s'opposer à une cotisation au plus tard dans l'année qui suit l'expiration du délai accordé pour la production de la déclaration. Le délai d'opposition de 90 jours a donc été élargi. Deuxièmement, ce même article a été modifié à nouveau en

¹⁷⁸ REVENU CANADA IMPÔT, *Circulaire d'information 92-3*, *op. cit.*, note 15.

¹⁷⁹ *Loi modifiant diverses dispositions législatives concernant l'administration des lois fiscales*, L.Q. 1992, c.31, art. 6.

1995¹⁸⁰ afin d'éliminer le formalisme entourant l'avis d'opposition et par conséquent, il n'est plus nécessaire d'utiliser le formulaire prescrit. De plus, les frais de 20 \$ ont été abolis. Le Québec s'est donc harmonisé avec les paragraphes 165(1) et 165(2) *L.I.R.*

5.1.4 PROROGATION DES DÉLAIS D'OPPOSITION

Encore une fois, l'harmonisation avec la législation fédérale s'est déroulée en deux étapes. Premièrement, le législateur québécois a modifié l'article 1057.1 *L.I.* et a ajouté l'article 1057.2 *L.I.* (devenus depuis les articles 93.1.3 *L.M.R.* et 93.1.4 *L.M.R.*) afin de permettre qu'une demande de prorogation du délai d'opposition soit dorénavant présentée au ministre du Revenu directement. Auparavant, le contribuable devait s'adresser à un juge de la Cour du Québec, par requête. Ces modifications ont été introduites par le projet de loi No. 71 déposé en 1995¹⁸¹. Deuxièmement, le législateur québécois a déposé, en 1996, le projet de loi No. 29¹⁸² qui ajoute l'article 1057.3 *L.I.* (devenu depuis l'article 93.1.5 *L.M.R.*), lequel prévoit un droit de révision de la décision du ministre, par requête

¹⁸⁰ *Loi visant l'amélioration des relations entre le ministère du Revenu et ses clientèles*, L.Q. 1995, c. 36, art. 3.

¹⁸¹ Ce projet de loi a été présenté le 23 mars 1995 et adopté le 21 juin 1995. Il est devenu la *Loi visant l'amélioration des relations entre le ministère du Revenu et ses clientèles*. L.Q. 1995, c.36.

¹⁸² Le projet de loi a été présenté le 15 mai 1996 et adopté le 17 juin 1996. Il est devenu la *Loi modifiant la Loi sur le ministère du Revenu et d'autres dispositions législatives*, L.Q. 1996, c. 31, art. 4.

présentée devant la Cour du Québec. Ce dernier amendement législatif a donc complété l'harmonisation avec les mesures fédérales prévues aux articles 166.1 et 166.2 *L.I.R.*.

Les articles 1057 et suivants *L.I.* ont été abrogés en décembre 1997 et introduits dans la *Loi sur le ministère du Revenu* aux article 93.1.1 et suivants ¹⁸³. En conséquence, les dispositions concernant les oppositions et appels qui se trouvaient auparavant dans la *Loi sur les impôts* sont désormais remplacées par des articles de la *L.M.R.*

Le ministère du revenu a émis un *bulletin d'interprétation*¹⁸⁴, en date du 29 septembre 1995, lequel décrit les conditions générales d'acceptation de la demande de prorogation du délai d'opposition. Ce bulletin s'applique aux demandes de prorogation de délai présentées à compter du 17 juin 1994.

Certains auteurs¹⁸⁵ ont souligné que le texte de la disposition fédérale sur

¹⁸³ Cette modification résulte de l'adoption le 19 décembre 1997 de la *Loi modifiant de nouveau la Loi sur les impôts, la Loi sur la taxe de vente du Québec et d'autres dispositions législatives*, L.Q. 1997, c.85.

¹⁸⁴ REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* IMP.1057.1-1, "Prorogation du délai d'opposition", 29 septembre 1995.

¹⁸⁵ Bernard BARSALO, "Mémoire sur l'amélioration des relations du ministère du Revenu du Québec avec les contribuables et les mandataires", (1995), vol. 17, no 2 *Revue de planification fiscale et successorale*, 559-608, p.590; Paul RYAN, "Accent sur les différences entre la législation fédérale et provinciale - Administration de la Loi", dans *Congrès 1996*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 35 : 1-32, pp. 25-27.

les motifs de prorogation est plus souple que celui adopté par le législateur québécois. Par exemple, le fédéral reconnaît que l'erreur d'un professionnel qui néglige de loger une opposition dans le délai prescrit, est un motif de prorogation acceptable. Jusqu'à tout récemment, le ministre du Revenu du Québec n'acceptait pas les requêtes en prorogation de délai fondées sur ce motif¹⁸⁶. Or, le ministère du Revenu a annoncé une modification législative¹⁸⁷ afin que l'erreur du représentant constitue une impossibilité d'agir pour le contribuable. L'article 93.1.4 *L.M.R.* (anciennement 1057.2 *L.I.*) a été modifié en décembre 1997¹⁸⁸. Le *bulletin d'interprétation* du 29 septembre 1995 a été remplacé et le nouveau bulletin¹⁸⁹ précise que le retard attribuable à un mandataire de la personne est un motif valable pour accorder la prorogation de délai. Cette modification s'applique aux demandes de prorogation présentées depuis le 1er janvier 1998.

Le ministère a indiqué que le recours administratif prévu à l'article 93.1.3. *L.M.R.* (anciennement 1057.1 *L.I.*) peut être utilisé dans l'hypothèse où le contribuable prétend qu'il n'a pas reçu un avis de cotisation et que le délai pour

¹⁸⁶ *Kifork c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, [1996] R.D.F.Q. 169 (C.Q.).

¹⁸⁷ Paul RYAN, "Fiscalité provinciale", dans *Congrès 1998*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 42: 1-19, p. 14.

¹⁸⁸ *Loi modifiant la Loi sur les impôts, la Loi sur le ministère du Revenu, la Loi facilitant le paiement des pensions alimentaires et la Loi sur le régime de rentes du Québec*, L.Q. 1997, c. 86, art. 6.

¹⁸⁹ REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation LMR*. 93.1.3-1, "Prorogation du délai d'opposition", 31 mars 1999, art. 5 et art. 19.

s'opposer est écoulé¹⁹⁰. La loi prévoit que si le ministre refuse la demande de prorogation de délai, le contribuable peut présenter une requête en révision de la décision à un juge de la Cour du Québec¹⁹¹. Notons qu'il existe également une autre disposition, l'article 87 *L.M.R.*, qui permet au destinataire d'un avis de cotisation qui n'a pas reçu cet avis, de s'adresser à un juge de la Cour du Québec afin qu'il soit ordonné au ministre de faire signifier au destinataire une copie certifiée de cet avis de cotisation. Cette disposition a pour conséquence de permettre que le délai d'opposition recommence à courir à compter de la date de signification de la copie certifiée de l'avis. Le ministère prétend que l'article 87 *L.M.R.* peut désormais être utilisé au niveau administratif¹⁹². Cette position ne nous apparaît pas conforme à la loi puisque le pouvoir qu'accorde le législateur s'adresse à un juge de la Cour du Québec et le ministre ne peut s'arroger les pouvoirs d'un juge. Par conséquent, l'article 87 *L.M.R.* crée un recours judiciaire distinct et indépendant du processus administratif de prorogation du délai d'opposition.

3.1.5 L'ANNULATION DES INTÉRÊTS, DES PÉNALITÉS ET DES FRAIS

¹⁹⁰ Luc R. GERVAIS, "Mieux connaître les oppositions", dans *Colloque - Transiger avec le fisc dans le contexte d'une vérification*. #78, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1997, pp. 5-6.

¹⁹¹ art. 93.1.5 *L.M.R.*

¹⁹² REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation LMR*. 93.1.3-1, *op. cit.*, note 189, art. 23.

Il convient tout d'abord de souligner que le ministère disposait déjà, au moment de l'adoption du "dossier équité" par Revenu Canada, du pouvoir d'annuler ou de réduire l'intérêt en vertu de l'article 94.1 de la *Loi sur le ministère du revenu*. Cette disposition, adoptée le 21 décembre 1983¹⁹³, a longtemps été interprétée de façon stricte par le fisc et son application était limitée aux cas d'erreur ou de négligence d'un représentant du ministère¹⁹⁴.

Au début de cette étude, nous avons mentionné que le législateur québécois avait indiqué, lors de l'annonce du "dossier équité" de Revenu Canada, qu'il n'entendait pas retenir la mesure prévue au paragraphe 220(3.1) *L.I.R*¹⁹⁵. Cette position prenait appui, en premier lieu, sur l'article 94.1 *L.M.R.* qui prévoyait déjà un pouvoir discrétionnaire d'annuler ou réduire les intérêts et deuxièmement, sur l'existence d'une politique administrative ministérielle permettant d'annuler ou de renoncer aux pénalités¹⁹⁶. Quelques années plus tard, un groupe de travail¹⁹⁷ a émis une recommandation à l'effet que la loi soit modifiée pour accorder au ministre le pouvoir de renoncer à une pénalité et qu'un droit d'appel de la décision

¹⁹³ *Loi modifiant diverses lois fiscales*, L.Q. 1983, c.49, art. 47.

¹⁹⁴ Guy DU PONT, "Litige fiscal en TPS et TVQ", (1996), vol. 18, no 1 *Revue de planification fiscale et successorale*, 49-151, pp. 77-78; Paul RYAN, "Cotisations, renoncements à la prescription, aux intérêts, pénalités et demande de remboursement", (1992), vol 14, no 1 *Revue de planification fiscale et successorale*, 47-91, p. 76.

¹⁹⁵ QUÉBEC, Ministère des Finances, *Bulletin d'information* 91-2, *op. cit.*, note 16, p. 5.

¹⁹⁶ M. ROBERT, *loc. cit.*, note 175, 9.

¹⁹⁷ "Rapport du groupe de travail sur l'amélioration des relations entre le ministère du Revenu, les contribuables et les mandataires", dans *Colloque - Comment agir auprès des autorités fiscales*, #66, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1994, p. 16, (ci-après "rapport Vallerand").

du ministre soit accordé. Le ministère a donné suite en partie à cette recommandation en modifiant, en juin 1995¹⁹⁸, l'article 94.1 *L.M.R.* pour qu'il s'applique aux pénalités. De plus, le texte a été modifié pour éliminer les restrictions régissant son application.

Le même article a été modifié à nouveau, en juin 1996, pour permettre l'annulation ou la renonciation à des frais prévus par une loi fiscale et pour ajouter que la décision du ministre ne peut faire l'objet d'une opposition ni d'un appel¹⁹⁹.

Dans les faits, l'harmonisation s'est concrétisée par la publication, dès le 31 mars 1995, d'un *bulletin d'interprétation*²⁰⁰ précisant les critères de renonciation ou d'annulation des intérêts et des pénalités. Ce bulletin correspond essentiellement à la circulaire fédérale et les motifs d'exercice du pouvoir discrétionnaire y sont quasi identiques. Il existe cependant une différence importante entre les deux régimes, puisque le ministère du Revenu du Québec limite l'application du pouvoir de renonciation ou d'annulation des intérêts, des pénalités ou des frais aux avis de cotisation émis après le 16 juin 1994 et à l'égard des oppositions ou des appels en cours à cette date.

¹⁹⁸ *Loi visant l'amélioration des relations entre le ministère du Revenu et ses clientèles*, précitée, note 181, art. 16.

¹⁹⁹ *Loi modifiant la Loi sur le ministère du Revenu et d'autres dispositions législatives*, précitée, note 182, art. 34.

²⁰⁰ REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation LMR*. 94.1-1/ R-1, "Renonciation ou annulation à l'égard des intérêts ou des pénalités.", 31 mars 1995.

Le *bulletin d'interprétation* du 31 mars 1995 a été annulé et remplacé à deux occasions depuis cette date²⁰¹, sans cependant que des modifications substantielles soient apportées aux circonstances et critères d'application de la demande.

5.2 FORMALITÉS DE LA DEMANDE ET RECOURS

Pour bénéficier des nouvelles mesures, le contribuable doit transmettre une demande écrite au ministère du Revenu en indiquant tous les faits pertinents et en joignant la documentation appropriée. Les circonstances permettant l'application de ces mesures sont décrites dans les bulletins d'interprétation québécois qui sont mentionnés aux chapitres précédents.

En raison de la similitude existant entre ces dispositions et celles du fédéral, les commentaires que nous avons apportés au chapitre 4.2 du présent texte s'appliquent au "dossier équité" québécois. Cependant, certaines distinctions doivent être apportées à l'égard des recours administratifs et judiciaires. Nous avons vu que les circulaires d'information de Revenu Canada accordent au directeur un pouvoir administratif de réexamen de la décision. Le

²⁰¹ REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* LMR. 94.1-1/ R-2, "Renonciation ou annulation à l'égard des intérêts, des pénalités ou des frais.", 27 mars 1997; REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* LMR. 94.1-1/ R3, "Renonciation ou annulation à l'égard des intérêts, des pénalités ou des frais", 30 avril 1999.

Québec ne s'est harmonisé avec cette disposition qu'en partie, en instaurant un mécanisme de révision des décisions prises en vertu de l'article 94.1 *L.M.R.* Ce changement de politique n'a cependant pris effet que le 30 avril 1999²⁰². A ce jour, il n'existe aucun mécanisme de révision au Québec quant aux décisions portant sur les choix tardifs, modifiés ou révoqués ni quant aux demandes de remboursement d'impôt formées après l'expiration du délai de prescription. De plus, si la demande d'allègement est refusée, la législation québécoise n'a prévu aucun mécanisme pour en appeler de la décision du ministre. Nous avons vu que la Cour fédérale du Canada dispose d'un pouvoir de contrôle judiciaire de la décision rendue en vertu du "dossier équité". Il est malheureux que le Québec ne se soit pas harmonisé avec le fédéral d'autant plus que le rapport Vallerand²⁰³ suggérait à tout le moins que la loi accorde aux contribuables un droit d'appel de la décision d'un fonctionnaire relative à l'annulation ou à la réduction d'une pénalité ou d'un intérêt.

5.3 REVUE DE LA JURISPRUDENCE QUÉBÉCOISE DANS LE CADRE D'UN LITIGE FISCAL

La seule question étudiée par les tribunaux québécois jusqu'à maintenant concerne les intérêts et les pénalités. Bien avant l'adoption du "dossier équité", les tribunaux québécois se sont demandés s'ils avaient le pouvoir d'intervenir à

²⁰² REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation LMR. 94.1-1/ R3*, *op. cit.*, note 201, art. 28.

²⁰³ *Loc. cit.*, note 197.

l'égard des intérêts et pénalités ajoutés à une cotisation. Avant l'adoption de l'article 94.1 *L.M.R.*, les tribunaux avaient toujours décidé qu'ils ne pouvaient intervenir en l'absence d'un texte législatif leur accordant une compétence pour agir²⁰⁴. L'article 94.1 *L.M.R.*, adopté en 1983, est venu octroyer au ministre un pouvoir discrétionnaire quant aux intérêts. L'interprétation de cette nouvelle disposition a créé une controverse jurisprudentielle.

Une première thèse soutient qu'il s'agit d'un pouvoir discrétionnaire du ministre et qu'il n'appartient pas aux tribunaux de se substituer aux autorités fiscales²⁰⁵. L'autre thèse assimile la décision du ministre à l'exercice d'un pouvoir judiciaire puisqu'elle résulte d'une appréciation des faits. Le ministre a donc l'obligation d'exercer sa discrétion conformément aux principes de la justice naturelle et les tribunaux peuvent intervenir dans les cas où le ministre refuse à tort d'appliquer cette disposition²⁰⁶.

La décision unanime de la Cour d'appel du Québec dans *Québec (sous*

²⁰⁴ *Carrefour Nouveau Monde c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, [1991] R.D.F.Q. 79 (C.Q.); *Sous -ministre du Revenu du Québec c. Freneco Ltée*, [1982] R.D.F.Q. 214 (C.A.).

²⁰⁵ *Carrefour du Nouveau Monde c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, précitée, note 204; *Entreprises M.A.Y. Inc. c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, [1987] R.D.F.Q. 99 (C.P.); *Turmel c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, [1990] R.D.F.Q. 98 (C.Q.).

²⁰⁶ *Mongeon c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, [1985] R.D.F.Q. 151 (C.P.); *Ouellet c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, [1990] R.D.F.Q. 80 (C.Q.); *Rousseau c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, [1991] R.D.F.Q. 50 (C.Q.); *Gordon c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, [1992] R.D.F.Q. 107 (C.Q.); *L'Écuyer c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, [1993] R.D.F.Q. 110 (C.Q.).

*ministre du Revenu) c. Vézeau*²⁰⁷ est venue mettre fin à la controverse. Cette affaire soulevait les faits suivants : le contribuable a investi dans un abri fiscal et réclamé des pertes locatives qui ont été acceptées par le fisc à l'origine. Cependant, Revenu Canada recotise le contribuable pour trois années fiscales et ces nouvelles cotisations ne sont pas contestées. Le fédéral ne réclame aucun intérêt sur les cotisations en question et Revenu Québec est avisé par le contribuable de l'émission des cotisations fédérales. Comme il s'écoule deux ans avant que le fisc provincial délivre de nouvelles cotisations, le contribuable conteste les intérêts en s'opposant à la cotisation. La Cour du Québec a annulé ces intérêts en considérant inexplicable le délai de deux ans et vu le devoir de diligence du ministre. Le fisc provincial a porté la cause en appel.

La Cour d'appel devait d'abord décider si la Cour peut intervenir et réviser la décision du ministre portant sur l'application de l'article 94.1 *L.M.R.* Le juge Rothman, qui a rédigé les motifs de la décision de la Cour, a procédé à l'analyse des dispositions de la *Loi sur les impôts* pour constater que dans le cadre d'un appel d'une cotisation, la Cour du Québec a juridiction pour déterminer si les intérêts sont dus ou non. Ce sont les mêmes intérêts qui sont visés par l'article 94.1 *L.M.R.* La Cour d'appel a jugé que si le législateur a permis un droit d'en appeler de la cotisation et des intérêts s'y ajoutant, il n'a certainement pas voulu

²⁰⁷ [1995] R.D.F.Q. 26 (C.A.) (ci-après "*Vézeau*").

que la décision du ministre, rendue en vertu de l'article 94.1 *L.M.R.*, ne puisse être examinée par les tribunaux. La Cour reconnaît que l'article 94.1 *L.M.R.* accorde au ministre une large discrétion mais elle ajoute que si cette discrétion est exercée de façon arbitraire, la Cour du Québec peut intervenir à cet égard dans le cadre d'un appel de cotisation.

L'arrêt *Vézeau* confirme donc l'existence d'un recours judiciaire à l'encontre de la décision du ministre portant sur l'application de l'article 94.1 *L.M.R.* Ce recours s'exerce par le biais du mécanisme d'opposition et d'appel d'une cotisation. Suite à la modification apportée au texte de l'article 94.1 *L.M.R.*, par le projet de loi 71²⁰⁸, le recours pouvait donc viser tant les intérêts que les pénalités.

Malheureusement, moins d'un an après la décision de la Cour d'appel dans l'arrêt *Vézeau*, le législateur québécois a modifié à nouveau l'article 94.1 *L.M.R.* pour ajouter à cette disposition la mention suivante : "La décision du ministre ne peut faire l'objet d'une opposition ni d'un appel"²⁰⁹. Il faut donc conclure que le fisc québécois n'était visiblement pas enchanté des conséquences de la décision de la Cour d'appel dans *Vézeau* et il a choisi de modifier la loi plutôt que de s'y

²⁰⁸ *Loi visant l'amélioration des relations entre le ministère du Revenu et ses clientèles*, précitée, note 181, art. 16.

²⁰⁹ *Loi modifiant la Loi sur le ministère du Revenu et d'autres dispositions législatives*, précitée, note 182, art. 34.

conformer. De plus, l'arrêt *Vézeau* ouvrait la porte à des contestations judiciaires du mérite de la décision rendue en vertu du pouvoir discrétionnaire prévu à l'article 94.1 *L.M.R.*, contrairement à la situation qui prévaut à Revenu Canada. En effet, la Cour fédérale peut contrôler la légalité de la décision mais en aucun temps cette Cour ne s'est immiscée quant à l'opportunité ou non d'exercer le pouvoir discrétionnaire lequel relève exclusivement du fisc.

L'article 94.1 *L.M.R.* a été invoqué à quelques reprises à l'égard du délai de cotisation et de la négligence du ministre dans le traitement du dossier. Ces questions seront étudiées dans la prochaine partie.

Le nouveau texte de l'article 94.1 *L.M.R.*, tel que modifié par le projet de loi 71, ne semble pas avoir fait l'objet d'aucune décision des tribunaux à ce jour. Bien entendu, l'abrogation du droit d'opposition et d'appel par le législateur, en 1996, limite considérablement le pouvoir d'intervention des tribunaux. Cependant, comme l'indiquait la Cour d'appel dans l'affaire *Vézeau*, en l'absence d'un recours prévu par les lois fiscales, il reste la possibilité de déposer une requête en révision judiciaire devant la Cour supérieure du Québec²¹⁰.

²¹⁰ Précitée, note 207, 31.

5.4 CRITIQUE DU DOSSIER ÉQUITÉ QUÉBÉCOIS

Nous avons vu que le Québec a mis un certain temps avant de s'harmoniser au "dossier équité" fédéral. Nous ne sommes pas convaincus que le Québec s'est adapté à la culture du "dossier équité". Nous avons cependant constaté certains changements récents au Québec comme par exemple, le fait de traiter les employeurs comme des partenaires²¹¹ et ainsi manifester plus de souplesse dans l'application des pénalités. De plus, l'instauration récente d'un mécanisme de révision des décisions rendues sur l'article 94.1 *L.M.R.* est de bon augure. Par ailleurs, nous déplorons que Revenu Québec n'ait pas profité de la modification du *bulletin d'interprétation* sur l'article 94.1 *L.M.R.* pour assouplir sa politique et éliminer certains irritants, tels la mention dans ce bulletin que la renonciation ou l'annulation des intérêts, des pénalités ou des frais est une affaire exceptionnelle²¹².

Vu l'absence de jurisprudence québécoise, plusieurs questions demeurent sans réponse. Premièrement, nous avons fait mention de l'absence de recours judiciaire prévu par la loi pour contrôler la légitimité de l'exercice du pouvoir discrétionnaire du fisc québécois. Par contre, l'article 33 du *Code de procédure*

²¹¹ Bernard BARSALO, "Table ronde sur la fiscalité provinciale", dans *Congrès 1998*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 42 : 21-86, p. 52.

²¹² REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* LMR 94.1-1/R3 "Renonciation ou annulation à l'égard des intérêts, des pénalités ou des frais", 30 avril 1999, art. 12.

*civile*²¹³ accorde à la Cour supérieure un pouvoir de surveillance et de contrôle à l'égard des personnes morales de droit public et de droit privé au Québec. Sans aucun doute, ce recours pourrait être exercé par un contribuable si la décision du ministre omettait de prendre en considération des faits pertinents, si cette décision était contraire au droit ou était prise de mauvaise foi. En ce sens, nous croyons que les principes établis par la décision *La Reine c. Barron*²¹⁴ sont applicables au Québec. Nous sommes donc d'avis qu'un contribuable québécois peut déposer une demande de révision judiciaire d'une décision rendue en vertu du "dossier équité", devant la Cour supérieure du Québec.

Deuxièmement, nous avons vu que la Cour canadienne de l'impôt a établi que des pénalités imposées de façon automatique pouvaient être annulées en vertu de la défense de diligence raisonnable. Les articles 59 et suivants *L.M.R.* prévoient des pénalités pour l'omission de produire une déclaration et pour l'omission de retenir, percevoir ou remettre des montants de taxe ou d'impôt. Certains auteurs²¹⁵ ont émis l'opinion que le concept de la diligence raisonnable devrait pouvoir s'appliquer aux pénalités imposées par les lois québécoises. De plus, l'utilisation dans la *Loi sur le ministère du Revenu* du terme "encourt" une pénalité démontre le caractère automatique de cette pénalité²¹⁶. La *Loi sur les*

²¹³ L.R.Q. c. C-25.

²¹⁴ Précitée, note 43.

²¹⁵ G. DU PONT, *loc. cit.*, note 194, 76-77; E.-S. SAUVÉ, *loc. cit.*, note 108, 7.

²¹⁶ G. DU PONT, *loc. cit.*, note 194, 76.

impôts prévoit aussi certaines pénalités. Nous ne voyons aucun motif empêchant la Cour du Québec, lorsqu'elle est saisie d'un appel de cotisation, d'annuler des pénalités si le contribuable ou mandataire démontre qu'il a agi avec diligence raisonnable. Conséquemment, le courant de jurisprudence créé par l'affaire *Pillar Oilfield*²¹⁷ devrait pouvoir trouver application au Québec. Malheureusement, aucune décision d'une Cour québécoise ne traite de cette question.

Qu'en est-il des frais de recouvrement²¹⁸ qui sont propres au régime fiscal québécois ? Nous avons vu que le ministre dispose du pouvoir d'y renoncer ou de les annuler en vertu de l'article 94.1 *L.M.R.* Cependant, ces frais sont ajoutés à une dette fiscale lorsque le ministre utilise une mesure de recouvrement prévue par une loi fiscale. Ces frais correspondent à 10 % du solde impayé de la dette jusqu'à concurrence d'un montant maximal de 10 000 \$. Compte tenu de tout l'arsenal de mesures dont dispose le fisc québécois et de la simplicité de certains recours, tels les avis de saisie en mains tierces²¹⁹, certains auteurs qualifient ces frais de "pénalité de recouvrement"²²⁰. Ces frais ne font pas l'objet d'une cotisation. Il sont simplement ajoutés à la dette lorsqu'une mesure de recouvrement est exercée. Nous croyons qu'il est possible de soutenir que le concept de la diligence raisonnable pourrait être utilisé pour obtenir l'annulation

²¹⁷ Précitée, note 85.

²¹⁸ art. 12.1 *L.M.R.*

²¹⁹ art. 15 et ss *L.M.R.*

²²⁰ P. RYAN, *loc. cit.*, note 185, 25-27; E.-S. SAUVÉ, *loc. cit.*, note 108, 22-23.

ou la réduction des frais de recouvrement. Compte tenu de leur nature, ils sont assimilables à une pénalité et ils s'appliquent automatiquement dès qu'une mesure de recouvrement est exercée. Par ailleurs, en règle générale, le ministère n'utilise une mesure de recouvrement que s'il est impossible de prendre entente avec le contribuable ou s'il se trouve face à des débiteurs récalcitrants qui refusent de collaborer. Dans ce contexte, il sera plutôt difficile de faire une preuve positive de diligence conformément aux critères établis par la jurisprudence.

6. AUTRES MESURES PERMETTANT AU MINISTRE DE RENONCER AUX PÉNALITÉS ET AUX INTÉRÊTS

Dans la présente partie, nous verrons trois autres situations permettant au ministre d'exercer son pouvoir discrétionnaire de renoncer aux pénalités et aux intérêts: les transactions sans impact fiscal, les divulgations volontaires et les décrets de remise. La politique fédérale et la politique québécoise seront examinées de façon comparée avec les adaptations nécessaires.

6.1 LES TRANSACTIONS SANS IMPACT FISCAL

En matière de taxe d'accise, Revenu Canada a publié, le 28 novembre 1994, des lignes directrices²²¹ permettant au ministre d'annuler en partie des pénalités et des intérêts payables en vertu de l'article 280 *L.T.A.*, à l'égard d'une transaction sans effet fiscal. La documentation vise la situation où un fournisseur omet de percevoir la TPS sur une fourniture taxable pour laquelle l'acquéreur aurait eu droit à un crédit intégral de taxe sur les intrants si la taxe avait été dûment appliquée. Le ministre a donc adopté une politique en vertu de laquelle un inscrit peut obtenir un allègement des conséquences résultant de son défaut

²²¹ REVENU CANADA TPS, *Bulletin de l'information technique* B-074, "Lignes directrices visant la réduction des pénalités et des intérêts dans le cas d'"opérations sans effet fiscal"", 28 novembre 1994.

de percevoir la TPS. Ainsi, le ministre peut renoncer aux intérêts et aux pénalités cotisés en vertu de l'article 280 *L.T.A.*, sauf quant à une pénalité minimale correspondant à 4 % de la taxe non versée et ce, dans la mesure où les conditions prévues au *bulletin d'information technique* B-074 sont remplies. Le bulletin précise notamment que le fournisseur ne doit pas avoir été cotisé pour la même erreur, qu'il doit avoir un dossier satisfaisant à l'égard de l'observation volontaire de la loi et qu'il doit avoir fait des efforts raisonnables et preuve de diligence dans l'accomplissement de son obligation de percevoir la taxe. Cette nouvelle mesure s'applique de façon rétroactive au 1^{er} janvier 1991, date d'entrée en vigueur de la TPS.

Lors de l'annonce de cette nouvelle mesure, le ministre des Finances a précisé que l'objectif visé était de permettre des assouplissements dans l'application de la loi lorsqu'une erreur commise par une personne n'a pas entraîné de perte de recettes nettes pour le gouvernement²²². De plus, l'imposition d'une pénalité minimale de 4 % vise à préserver l'intégrité du système fiscal.

Toute personne inscrite, au sens de la *Loi sur la taxe d'accise*, peut bénéficier de cette mesure en déposant une demande écrite au ministre et en exposant les circonstances de la demande. La mesure est de nature

²²² CANADA, Ministère des Finances, "Dépôt de modifications techniques concernant la TPS", *Communiqué* 92-064, 14 septembre 1992, p. 9.

discrétionnaire et la renonciation aux pénalités et aux intérêts ne sera accordée que si le fournisseur visé respecte les conditions prescrites par les lignes directrices.

Le Québec s'est harmonisé avec les lignes directrices de Revenu Canada en modifiant le *bulletin d'interprétation* LMR. 94.1-1 en date du 31 mars 1995²²³. Par conséquent, dans l'application de la TVQ, le ministre dispose également du pouvoir d'annuler en partie des pénalités et des intérêts à l'égard d'une opération sans effet fiscal. Cependant, comme c'est le cas pour la mesure prévue à l'article 94.1 *L.M.R.*, ce pouvoir s'applique à tout avis de cotisation émis après le 16 juin 1994 et il n'est pas rétroactif à l'entrée en vigueur de la TVQ. Mis à part cette distinction, la politique québécoise est appliquée de la même façon que la politique de Revenu Canada.

La question des transactions sans impact fiscal n'a pas suscité beaucoup de litiges devant les tribunaux. L'affaire *SDC Sterling Development Corp. c. Canada*²²⁴ mérite d'être commentée en raison de l'éclairage qu'elle apporte. L'appelante avait fourni des services de gestion à des sociétés en commandite

²²³ Voir: REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* LMR. 94.1-1/R1, *op. cit.*, note 200, art. 25-26. Le bulletin a subséquemment été modifié et, dans sa version actuelle, la disposition concernant les opérations sans effet fiscal se trouve au document suivant: REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* LMR 94.1-1/R3, "Renonciation ou annulation à l'égard des intérêts, des pénalités ou des frais", 30 avril 1999, art. 24.

²²⁴ 98 G.T.C. 2018 (C.C.I.).

sans facturer de TPS à ces sociétés. Le ministre a reconnu que la transaction pouvait se qualifier comme “opération sans effet fiscal” mais il a cependant refusé de réduire la pénalité et les intérêts. Le ministre a considéré que l’appelante ne respectait pas certaines des conditions prescrites par les lignes directrices puisqu’elle n’avait pas fait preuve de diligence raisonnable en produisant ses déclarations. Dans sa décision, la Cour canadienne de l’impôt soulève que l’appelante n’a pas respecté son obligation de produire ses déclarations de TPS dans les délais prescrits et que le ministre lui a envoyé à plusieurs reprises une mise en demeure de produire sa déclaration²²⁵. La Cour a donc refusé d’intervenir. Le juge Christie rappelle les principes déjà établis par la jurisprudence : la Cour ne peut accorder aucun redressement quant aux intérêts et, en ce qui concerne les pénalités, la Cour peut intervenir si la défense de diligence raisonnable, reconnue par l’affaire *Pillar Oilfield*, est établie. En l’espèce, la conduite de l’appelante n’a pas démontré qu’elle a fait preuve de diligence.

Dans une autre affaire²²⁶, la Cour canadienne de l’impôt a jugé que la décision du ministre de réduire la pénalité à un montant correspondant à 4% de la taxe non perçue est sujette à l’application du moyen de défense fondé sur la diligence raisonnable. Par conséquent, la pénalité correspondant à 4% de la taxe non perçue a été annulée par la Cour puisque l’inscrit a fourni une preuve positive

²²⁵ *Id.*, paragr. 16 Q.L.

²²⁶ *Stobbe Construction Ltd c. Canada*, [1996] G.S.T.C. 41, (C.C.I.).

de sa diligence.

L'examen de la jurisprudence permet d'établir les deux constats suivants sur la question des transactions sans effet fiscal : premièrement, même si Revenu Canada a émis des lignes directrices distinctes, elles sont appliquées de la même façon que le *Mémorandum* 500-3-2-1²²⁷ compte tenu que le pouvoir du ministre origine de la même disposition, soit l'article 281.1 *L.T.A.* Ce constat apparaît encore plus évident pour Revenu Québec puisque cette question a été intégrée dans le *bulletin d'interprétation* portant sur l'article 94.1 *L.M.R.* Deuxièmement, les tribunaux ne font pas véritablement de distinction et si la demande est refusée par le ministre, il y a peu de chances que la Cour modifie cette décision. Compte tenu qu'il s'agit d'un pouvoir discrétionnaire, les paramètres d'intervention de la Cour sont fort limités.

6.2 LES DIVULGATIONS VOLONTAIRES

Le système fiscal est fondé sur le principe de l'autodéclaration et de l'autocotisation, puisque le contribuable a l'obligation de produire une déclaration de revenus et d'y estimer l'impôt payable. Ceux qui négligent de se conformer à leurs obligations fiscales peuvent y être forcés, les autorités fiscales disposant de

²²⁷ REVENU CANADA ACCISE, DOUANES ET IMPÔT, *Mémorandum* TPS-500-3-2-1, *op. cit.*, note 32.

mécanismes de vérification pour s'assurer du respect de la loi.

Par contre, le contribuable qui a omis de produire une déclaration ou omis de déclarer certains revenus, peut dorénavant régulariser sa situation fiscale, s'il agit avant de faire l'objet de mesures de vérification ou d'enquête du fisc. Les contribuables négligents ou récalcitrants peuvent donc, à certaines conditions, se prévaloir d'une politique administrative nommée la divulgation volontaire.

Revenu Canada dispose d'une politique à l'égard des divulgations volontaires depuis 1985. Cependant, cette politique a évolué au fil du temps. Nous nous limiterons à examiner cette évolution en relation avec la question des pénalités et des intérêts. Depuis 1992, Revenu Canada accepte qu'une divulgation volontaire ait pour conséquence qu'aucune pénalité ne sera imposée au contribuable concerné²²⁸. Par conséquent, le contribuable est dispensé du paiement de la pénalité pour production tardive qui devrait être imposée en pareil cas. Les intérêts doivent cependant être acquittés avec les sommes dues. Cette mesure fiscale s'applique tant aux corporations qu'aux particuliers. Certaines conditions doivent être remplies pour que la divulgation soit valable aux yeux du fisc. Notamment, il doit s'agir d'une divulgation volontaire spontanée et non une réaction à une demande de production d'une déclaration ou suite à une

²²⁸ REVENU CANADA IMPÔT, *Circulaire d'information* No. 85-1R2, "Divulgations volontaires", 23 octobre 1992, art. 2.

vérification.

Suite à l'adoption de la TPS, Revenu Canada a émis le *Mémorandum* TPS-500-3-4²²⁹ énonçant la politique ministérielle en matière de taxe d'accise. Ce document indique que le contribuable est sujet à la pénalité de 6 % prévue à l'article 280 *L.T.A.* Cependant, Revenu Canada a émis un communiqué à l'effet contraire, le 28 novembre 1996²³⁰, de sorte que les inscrits qui font une divulgation volontaire peuvent ainsi éviter la pénalité pour production tardive. Le *Mémorandum* TPS-500-3-4 n'a pas encore à ce jour été modifié en conséquence.

Revenu Québec avait initialement émis un *bulletin d'interprétation*, en date du 31 août 1990²³¹, énonçant que la pénalité pour production tardive était exigible malgré la divulgation volontaire. Revenu Québec s'est récemment harmonisé avec le fédéral quant à la renonciation à la pénalité pour production tardive en matière de divulgation volontaire²³². La politique québécoise est donc maintenant similaire à celle du fédéral.

²²⁹ REVENU CANADA DOUANES ET ACCISE, *Mémorandum* TPS-500-3-4, "Indication volontaire", 28 juin 1991.

²³⁰ REVENU CANADA, "La ministre du Revenu annonce l'élimination de la pénalité dans le cas des divulgations volontaires relatives à la TPS", *Communiqué*, 28 novembre 1996.

²³¹ REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* ADM.4, "Les divulgations volontaires", 31 août 1990.

²³² REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* ADM.4/R1, "Les divulgations volontaires", 31 mars 1999.

Par contre, il existe une différence entre les politiques des deux paliers de gouvernement quant à l'impact du "dossier équité" sur les divulgations volontaires. En effet, selon Revenu Canada²³³, "une divulgation volontaire ne peut rencontrer simultanément les critères du "dossier équité" et le contribuable doit faire un choix entre les deux mesures. Si le contribuable a des motifs valables pour obtenir une annulation des intérêts et des pénalités, il pourrait être préférable de déposer une demande en vertu du paragraphe 220(3.1) *L.I.R.* puisqu'une divulgation volontaire ne permettra pas d'obtenir une annulation ou une réduction des intérêts. De plus, la procédure de divulgation volontaire ne s'applique pas à la demande de choix tardif et elle ne peut être utilisée pour obtenir un remboursement d'impôt pour une année prescrite. Dans ces situations, c'est le "dossier équité" qui s'applique.

Revenu Canada a pour politique que la divulgation volontaire soit accompagnée du paiement de la dette divulguée ou de la conclusion d'une entente de paiement. Dans l'éventualité où un contribuable est dans l'incapacité financière de payer sa dette, il est préférable de présenter une demande en vertu du "dossier équité" puisque cette incapacité de payer sera analysée et pourra donner lieu à un allègement des intérêts et des pénalités.

²³³ Daniel P. BOUSQUET, "Divulgations volontaires", dans *Colloque - Faire affaires avec les autorités fiscales*, #86, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1999, p. 11.

Au niveau de la TPS, Revenu Canada semble avoir une position plus souple puisque l'application combinée d'une demande en vertu du "dossier équité" avec une divulgation volontaire est possible. Par exemple, si un mandataire estime qu'il se qualifie pour une réduction ou une annulation des intérêts, il peut déposer une divulgation volontaire et sa demande concernant les intérêts sera examinée selon les critères du "dossier équité". De plus, lorsqu'une divulgation volontaire rencontre les critères d'une transaction sans effet fiscal, la pénalité de 4% normalement cotisée pourra être éliminée.

De son côté, Revenu Québec reconnaît l'application combinée d'une divulgation volontaire avec une demande d'annulation des intérêts et pénalités fondée sur le "dossier équité". Par conséquent, un contribuable québécois qui n'est pas en mesure d'effectuer le paiement de sa dette au fisc en raison de sa situation financière pourra quand même faire une divulgation volontaire.

La politique sur les divulgations volontaires est également une mesure discrétionnaire que Revenu Canada qualifie comme étant "une forme de tolérance administrative qui n'a aucun fondement en droit"²³⁴. Le contribuable qui subit le refus des autorités fiscales de donner suite à sa divulgation volontaire dispose-t-il

²³⁴ REVENU CANADA, *Manuel des Opérations de l'Impôt*, "Guide des applications de vérification", 1989, 13(163)2. (25), (8).

de recours judiciaires ? Un auteur²³⁵ a récemment analysé la question et il a conclu que la Cour canadienne de l'impôt n'a pas juridiction pour statuer sur le bien fondé de la politique fédérale sur les divulgations volontaires. Il ajoute que la décision du ministre de ne pas exercer sa discrétion pourrait faire l'objet d'une demande de contrôle judiciaire devant la Cour fédérale du Canada. Nous sommes également d'avis que le dépôt d'une demande de révision judiciaire devant la Cour fédérale est possible et que les motifs d'intervention énoncés dans l'affaire *Barron* s'appliquent à une divulgation volontaire. La Cour fédérale n'a pas encore été appelée à se prononcer sur la question.

6.3 LES DÉCRETS DE REMISE

Nous avons vu que les lignes directrices concernant les intérêts et pénalités s'appliquent, quant à l'impôt fédéral, aux années d'imposition 1985 et suivantes. Les demandes d'annulation ou de renonciation se rapportant à des années d'imposition antérieures à 1985 peuvent cependant être soumises pour l'obtention d'un décret de remise en vertu du paragraphe 23(2) de la *Loi sur la gestion des finances publiques*. Cette disposition indique que: "Sur recommandation du Conseil du Trésor, le gouverneur en conseil peut, s'il le juge d'intérêt public, faire

²³⁵ Joane E. SWYSTUN, "Voluntary Disclosures and Dealing with Revenue Canada Special Investigations", (1997) *Ontario Tax Conference*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 15: 1-19, p. 16.

remise de tous droits, taxes ou pénalités.”²³⁶ Il s’agit également d’une mesure discrétionnaire qui nécessite l’adoption d’un décret par le gouvernement fédéral. Cette loi s’applique aussi à toute cotisation émise sous le régime de la TPS puisque le terme “taxes” est défini au paragraphe 23(1) de la Loi et inclut les impôts, taxes, droits ou autres contributions payables à sa Majesté sous le régime d’une loi fédérale.

Il est maintenant bien établi que la Cour canadienne de l’impôt n’a pas juridiction pour émettre un décret de remise en vertu de la *Loi sur la gestion des finances publiques*²³⁷. Cependant, dans une décision récente²³⁸, cette Cour a statué qu’elle n’avait pas juridiction pour entendre l’appel d’une cotisation réduite à zéro tout en ajoutant que les décrets de remise peuvent avoir pour objectif de remédier à de telles injustices. Il est en effet impossible de s’opposer ni de porter en appel devant la Cour une “cotisation néant” qui statue qu’aucun impôt n’est payable. Il peut se produire des situations où le contribuable est malgré tout brimé dans ses droits s’il est privé d’un remboursement en raison de cette “cotisation néant”. Les décrets de remise peuvent donc viser cette situation.

Au Québec, l’article 94 de la *Loi sur le ministère du Revenu* permet au

²³⁶ *Loi sur la gestion des finances publiques*, précitée, note 122.

²³⁷ *Perley c. R.*, [1999] 3 C.T.C. 180 (C.F.A.).

²³⁸ *Fradette c. R.*, [1998] 2 C.T.C. 2420 (C.C.I.).

gouvernement d'accorder une remise de tout montant payable, en vertu d'un règlement général ou par un arrêté spécial. Cette disposition vise les situations d'intérêt public et les situations d'oppression et d'injustice causées aux contribuables. Contrairement à l'article 94.1 *L.M.R.* dont l'application est limitée aux avis de cotisation émis après le 16 juin 1994, l'article 94 *L.M.R.* peut s'appliquer à toute créance fiscale. Il s'agit d'un pouvoir discrétionnaire accordé à l'État québécois et n'existe aucun bulletin ou directive permettant de déterminer les critères d'application de cette disposition.

7. ÉVOLUTION DU DEVOIR D'ÉQUITÉ À LA LUMIÈRE DES RÈGLES DE LA JUSTICE NATURELLE

Les notions de justice naturelle et du devoir d'agir équitablement ont donné lieu à un véritable contentieux depuis une vingtaine d'années et plusieurs décisions de la Cour suprême du Canada ont été rendues sur ce sujet. Dans un arrêt rendu en 1979, la Cour suprême a établi que le contenu de l'obligation d'équité dépend de la qualification de la nature de la fonction de l'organisme en cause selon qu'il rend une décision de nature quasi-judiciaire ou administrative²³⁹. Dix ans plus tard, la Cour suprême a conclu que le contenu de l'obligation d'équité ne dépend plus de la nature des fonctions exercées, puisqu'il s'agit de normes variables et que le contenu des règles dépend des circonstances, de la législation en cause ainsi que de la nature de la question à trancher²⁴⁰. Il ne fait désormais aucun doute que tout organisme administratif est tenu d'agir équitablement à l'égard des personnes assujetties à la réglementation²⁴¹.

Les considérations d'équité et de respect des droits des contribuables font maintenant partie des engagements ministériels des autorités fiscales. Revenu

²³⁹ *Nicholson c. Haldimand-Norfolk Regional Board of Commissioners of Police*, [1979] 1 R.C.S. 311, 324 (C.S.C.) (j. Laskin).

²⁴⁰ *Syndicat des employés de production du Québec et de l'Acadie c. Canada (Commission canadienne des droits de la personne)*, [1989] 2 R.C.S. 879 (C.S.C.).

²⁴¹ *Newfoundland Telephone Co c. Terre-Neuve*, [1992] 1 R.C.S. 623, 636 (C.S.C.) (j. Cory).

Canada a publié, en 1984, un document intitulé "*Déclaration des droits du contribuable*". Ce document indique une série de règles de conduite du fisc fédéral ainsi que les droits dont disposent les contribuables. Il y est fait mention notamment du droit à l'application impartiale de la loi, de l'examen impartial du dossier par le fisc ainsi que du droit d'être traité avec courtoisie et considération.

Le ministère du Revenu du Québec a rendu public, en 1994, un document similaire intitulé "*Charte des droits des contribuables et des mandataires*", faisant suite à une recommandation formulée par le rapport Vallerand. L'équité y apparaît en première place et Revenu Québec prend l'engagement de présumer de la bonne foi et de l'honnêteté de tout contribuable ou mandataire, d'appliquer la loi de manière uniforme et de traiter chaque dossier avec impartialité. D'autres engagements traitent de la confidentialité, de l'accessibilité aux services et à l'information et de l'exercice des droits.

Ces documents constituent des engagements de nature administrative et ils n'ont aucune force de loi, n'ayant pas été adoptés dans le cadre d'une législation. Cependant, ils reflètent que les contribuables et mandataires ont des droits et que les autorités fiscales s'engagent à les respecter. D'ailleurs, une décision récente de la Cour d'appel du Québec souligne que le ministère du Revenu du Québec admet qu'il a le devoir d'agir équitablement à l'égard des

contribuables et mandataires²⁴².

Dans la présente partie, nous étudierons les impacts des règles de la justice naturelle sur les mesures contenues dans le “dossier équité”. Il ne fait aucun doute que les autorités fiscales sont assujetties à un devoir d’équité procédurale et qu’ainsi les contribuables ont le droit d’être entendus et de faire valoir leurs prétentions à l’égard de leur demande. Cette question sera examinée sous trois aspects, soit le devoir de diligence, les ententes ou engagements pris par des fonctionnaires et les changements rétroactifs d’interprétation ou de politique fiscale.

7.1 L’OBLIGATION DE DILIGENCE DES AUTORITÉS FISCALES.

Les lois fiscales codifient l’obligation du ministre d’agir avec diligence dans le traitement de la déclaration de revenu d’un contribuable²⁴³. Les autorités fiscales sont donc tenues d’émettre l’avis de cotisation initial dans un délai raisonnable. Par contre, les lois fiscales ne prévoient aucun délai précis pour le traitement de la déclaration d’impôt d’un contribuable. Une étude récente²⁴⁴ note que de manière générale, les tribunaux ont fixé à un maximum de douze à vingt-

²⁴² *Complexe immobilier A.S.L.K. Canada Ltée. c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, [1997] R.D.F.Q. 46, 50 (C.A.).

²⁴³ Paragr. 152(1) L.I.R. et art. 1005 L.I.

²⁴⁴ Paul RYAN, “Article 160 de la Loi de l’impôt sur le revenu”, (1997), vol. 19, no 2 *Revue de planification fiscale et successorale*, 387-402, p. 399.

quatre mois la limite de temps applicable et que lorsque ce délai était excédé, les tribunaux ont dans certains cas, annulé la cotisation concernée. Une décision de la Cour fédérale d'appel a remis en question ces énoncés²⁴⁵. En première instance²⁴⁶, la Cour canadienne de l'impôt a annulé une cotisation émise plus de dix-huit mois après la production de la déclaration d'impôt par le contribuable, compte tenu notamment qu'aucune explication n'a été donnée pour justifier ce long délai. La Cour fédérale d'appel a renversé cette décision en soulignant que la responsabilité de payer des impôts résulte de la loi et que la cotisation elle-même n'est qu'une confirmation de cette responsabilité. L'absence d'une cotisation n'affecte pas cette responsabilité selon ce qu'indique le paragraphe 152(3) *L.I.R.* Depuis cette décision de la Cour fédérale d'appel, la jurisprudence est à l'effet que les tribunaux ne peuvent plus annuler une cotisation au motif qu'elle n'a pas été émise avec diligence. Cet énoncé s'applique également en ce qui concerne le processus d'établissement d'une nouvelle cotisation²⁴⁷.

Nous croyons cependant que si le fisc n'émet pas l'avis de cotisation initial avec diligence, le contribuable peut bénéficier de l'application du "dossier équité" pour ainsi obtenir une réduction des intérêts ajoutés à la cotisation. Dans

²⁴⁵ *The Queen c. Ginsberg*, 96 D.T.C. 6372 (C.F.A.).

²⁴⁶ *Ginsberg c. The Queen*, 94 D.T.C. 1430 (C.C.I.).

²⁴⁷ Voir : *Bolton c. Canada*, 96 D.T.C. 6413 (C.F.A.); *Gretillat c. The Queen*, 98 D.T.C. 1483 (C.C.I.).

*L'Ecuyer c. Québec (sous-ministre du Revenu)*²⁴⁸, la Cour du Québec a jugé qu'un délai de plus de quatre ans pour traiter une déclaration fiscale constitue de la négligence et les intérêts ont été annulés. D'autres décisions soulevant des délais encore plus longs vont dans le même sens²⁴⁹.

Par ailleurs, des délais ou retards de traitement peuvent aussi survenir dans le cadre d'un dossier d'opposition à la cotisation de même que dans le cadre du processus de vérification et d'émission d'une nouvelle cotisation. Le ministre est tenu d'agir avec diligence dans le traitement d'une opposition à la cotisation²⁵⁰. De façon administrative, les autorités fiscales ont pour objectif de limiter le délai d'attribution des dossiers d'opposition à un maximum de six mois. En règle générale, il est permis de croire que si la nouvelle cotisation est émise à l'intérieur du délai d'un an de la réception d'une opposition, les tribunaux n'interviendront pas²⁵¹. Autrement, le contribuable pourrait obtenir une annulation des intérêts en vertu du "dossier équité".

L'étendue du devoir de diligence au processus d'émission d'une nouvelle cotisation est plus complexe à déterminer. Il faut garder à l'esprit que les autorités fiscales sont soumises à un délai de prescription pour l'émission d'une nouvelle

²⁴⁸ Précitée, note 206.

²⁴⁹ *Mc Coll Frontenac Inc. c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, [1990] R.J.Q. 2345 (C.Q.); *Langlois c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, J.E. 94-808 (C.Q.).

²⁵⁰ paragr. 165(3) L.I.R. et art. 93.1.6 L.M.R.

²⁵¹ *Robitaille c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, [1996] R.D.F.Q. 311 (C.Q.).

cotisation. Les tribunaux ont donc eu à décider si le devoir de diligence pouvait s'appliquer à la nouvelle cotisation. Au Québec, la Cour a jugé que le devoir de diligence prévu à l'article 1005 *L.I.* vise les situations où aucun délai spécifique n'est prévu²⁵². De plus, compte tenu que l'article 1010(2)a) *L.I.* fixe un délai de trois ans pour recotiser et que ce délai a été respecté, aucun manque de diligence ne peut être reproché au fisc. Il existe au moins une décision fédérale qui va dans le même sens²⁵³. Par contre, il est intéressant de constater que dans certaines décisions²⁵⁴, les tribunaux ont pris la peine de mentionner que même si la loi n'oblige pas expressément le ministre à recotiser avec célérité, ce dernier est quand même tenu d'agir avec une certaine diligence en vertu des principes du droit administratif.

Dans l'affaire *Bilida* commentée précédemment²⁵⁵, la Cour fédérale souligne que Revenu Canada a attendu sept ans avant de remettre en question le bien fondé de la déduction de pertes agricoles par la contribuable. Le jugement de la Cour indique que le fisc a tardé à établir une cotisation sans cependant que cette conclusion soit élaborée. Les nouvelles cotisations ont cependant été émises à l'intérieur du délai de prescription. Par ailleurs, il faut retenir que les

²⁵² *Demers c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, [1998] R.D.F.Q. 131, 138 (C.Q.).

²⁵³ *Merchant c. The Queen*, 98 D.T.C. 1734 (C.C.I.).

²⁵⁴ *Gretillat c. The Queen*, précitée, note 247, 1486; *Rousseau c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, précitée, note 206, 55.

²⁵⁵ Précitée, note 64.

autorités fiscales doivent tenir compte du délai encouru entre la cotisation initiale et la nouvelle cotisation lorsqu'elles sont appelées à se prononcer sur une demande d'allègement des intérêts en vertu du "dossier équité".

Dans *Braceland c. Revenu Canada Fairness Group Appeals*²⁵⁶, la Cour fédérale rappelle que notre système fiscal est basé sur le régime d'autocotisation en ajoutant aussi que le ministre est tenu de débiter le processus d'émission d'une nouvelle cotisation dans un délai raisonnable. Dans cette affaire, le contribuable tentait d'obtenir une annulation des intérêts en vertu du paragraphe 220 (3.1) *L.I.R.* au motif que la nouvelle cotisation émise en 1997, pour les années fiscales 1994 à 1996, n'avait pas été émise avec diligence. Il est malheureux que la Cour n'ait pas explicité son point de vue sur la question du délai raisonnable, d'autant plus que la décision réfère à la cause *Floyd Estate*²⁵⁷, rendue en 1993, qui interprète de façon restrictive les lignes directrices émises par Revenu Canada. La Cour a donc maintenu la décision du ministre refusant l'annulation des intérêts ajoutés à la nouvelle cotisation.

Nous avons constaté que le devoir de diligence a également été soulevé dans le contexte de l'émission de cotisations corrélatives à une cotisation établie

²⁵⁶ 99 D.T.C. 5189 (C.F. 1^{re} inst.).

²⁵⁷ Précitée, note 45.

par un autre gouvernement. Dans certaines décisions²⁵⁸, la Cour du Québec a annulé des intérêts au motif qu'un délai de quelques années entre le règlement d'un dossier au fédéral et l'émission de la cotisation corrélative du provincial était déraisonnable. Par contre, un délai de cinq mois a été jugé acceptable²⁵⁹. Au Québec, la problématique ayant trait aux délais d'émission d'une cotisation corrélative a été réglée en partie par l'adoption en décembre 1997 de l'article 1010.0.2 *L.I.* en vertu duquel le fisc provincial dispose maintenant d'un délai d'un an pour émettre une cotisation corrélative²⁶⁰. Cependant, la nouvelle disposition ne s'appliquait qu'à une société ou une fiducie de fonds commun de placements. En novembre 1998, le ministre des Finances a annoncé une uniformisation de cette règle de façon à ce qu'elle s'applique à l'égard de tout contribuable sans exception²⁶¹ et l'article 1010.0.2 *L.I.* a été modifié en ce sens le 17 décembre 1999²⁶².

Compte tenu du délai de prescription pour l'émission d'une nouvelle

²⁵⁸ *Rousseau c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, précitée, note 206; *Vézeau c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, [1992] R.D.F.Q. 100 (C.Q.).

²⁵⁹ *Pelletier c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, [1996] R.D.F.Q. 278 (C.Q.) (ci-après "Pelletier").

²⁶⁰ *Loi modifiant la Loi sur les impôts, la Loi sur le ministère du Revenu, la Loi facilitant le paiement des pensions alimentaires et la Loi sur le régime de rentes du Québec*, L.Q. 1997, c.86, art. 2. Cette loi a été sanctionnée le 19 décembre 1997 et le nouvel article 1010.0.2 *L.I.* s'applique à compter du 1er janvier 1998.

²⁶¹ QUÉBEC, Ministre des Finances, *Bulletin d'information* 98-7, "Modifications fiscales diverses", 6 novembre 1998, p. 19.

²⁶² *Loi modifiant la Loi sur les impôts et d'autres dispositions législatives*, L.Q. 1999, c.83, art. 165. Cette loi a été sanctionnée le 20 décembre 1999 et le nouvel article 1010.0.2 *L.I.* s'applique à une cotisation ou une nouvelle cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* après le 6 novembre 1998.

cotisation, il est courant que les autorités fiscales vont demander au contribuable de renoncer au bénéfice de la prescription. Cette renonciation a pour conséquence que le contribuable évite une cotisation immédiate sauf que le ministère peut cotiser après l'arrivée de la prescription. Ce mécanisme s'opère par la signature, par le contribuable, d'un formulaire de renonciation à la prescription.

Cette situation peut engendrer une éventuelle réclamation d'intérêts substantielle en raison d'un long délai écoulé avant l'émission de la nouvelle cotisation. Dans *Ouellet c. Québec (sous-ministre du Revenu)*²⁶³, la Cour a jugé qu'un contribuable n'a pas à être pénalisé en payant des intérêts lorsque le fisc provincial décide d'attendre le résultat d'une enquête menée par le fédéral sur le même sujet et sur les mêmes années en litige, avant d'émettre sa cotisation.

Dans l'affaire *Pelletier*²⁶⁴, Revenu Canada avait émis une nouvelle cotisation pour des revenus non déclarés. En vertu d'un processus d'échange d'informations, le fisc provincial a été avisé de cette cotisation du fédéral. Le contribuable a contesté la cotisation fédérale et le fisc provincial a décidé d'attendre le résultat de cette contestation avant de cotiser et il a demandé au contribuable de signer une renonciation à la prescription. Compte tenu que

²⁶³ Précitée, note 206, (ci-après "*Ouellet*").

²⁶⁴ Précitée, note 259, 4 du texte intégral.

Revenu Québec s'est engagé à appliquer la décision de la Cour sur la cotisation fédérale, le tribunal a jugé que le fisc provincial était donc justifié d'attendre cette décision avant d'émettre une nouvelle cotisation. La réclamation d'intérêts devient donc justifiée. La Cour cite l'affaire *Ouellet* en soulignant que dans ce cas, le contribuable n'avait pas contesté la nouvelle cotisation du fédéral, alors que dans la présente cause, le contribuable a porté en appel la cotisation fédérale, ce qui justifie le délai d'attente du fisc provincial avant de cotiser.

Il peut également être approprié de soulever le devoir de diligence des autorités fiscales à l'égard de certains recours contre les tiers qui ne sont assujettis à aucune prescription. Par exemple, l'article 160 *L.I.R.* permet aux autorités fiscales de cotiser le contribuable qui a bénéficié du transfert de biens d'une personne avec laquelle il a un lien de dépendance, lorsque la contrepartie est inférieure à la juste valeur marchande du bien transféré. Un pouvoir similaire est conféré au fisc provincial en vertu de l'article 14.4 *L.M.R.*

Ces cotisations sont souvent émises plusieurs années après le transfert en question. Bien que la loi précise que ces cotisations peuvent être émises en tout temps, le libellé du texte de loi fait en sorte que les autorités fiscales sont tenues d'agir avec diligence lorsqu'elles entendent émettre une cotisation contre le

bénéficiaire d'un transfert. Une décision récente de la Cour d'appel du Québec²⁶⁵ confirme l'obligation de Revenu Québec d'agir avec diligence à l'égard d'une cotisation fondée sur l'article 14.4 *L.M.R.* En l'espèce, le délai de cotisation était de quatre ans. La Cour d'appel a maintenu la décision du juge de première instance à l'effet que ce délai était long mais pas déraisonnable vu les éléments au dossier. La Cour souligne que l'appelant est responsable en partie des délais pour ne pas avoir répondu à une demande péremptoire du ministre et que de plus, le ministère doit procéder à une enquête avant de cotiser, ce qui forcément entraîne des délais plus longs.

Par conséquent, chaque situation doit être étudiée au mérite et il est difficile d'indiquer avec précision quel est l'impact du délai encouru avant de cotiser. Cependant, un long délai pourra favoriser le contribuable et ultimement entraîner une réduction ou une annulation des intérêts en vertu du "dossier équité".

7.2 LES ENTENTES ET RÈGLEMENTS AVEC LE FISC

La négociation d'ententes avec les autorités fiscales est de plus en plus courante. Dans le contexte d'une vérification, il arrive fréquemment que le

²⁶⁵ *Complexe immobilier A.S.L.K. Canada Ltée. c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, précitée, note 242.

ministre conclut une entente avec un contribuable et exige comme condition de cette entente que ce dernier renonce à son droit d'opposition et d'appel à l'égard d'une nouvelle cotisation et ce, afin de mettre fin au litige de façon définitive. Tous seraient portés à croire que ces ententes lient les parties et que le fisc ne peut les remettre en question. Pourtant, une décision de la Cour fédérale d'appel est à l'effet que la convention suivant laquelle le ministre accepte de cotiser autrement que suivant la loi est illicite²⁶⁶. Dans cette affaire, le contribuable avait accepté de ne pas en appeler de certaines cotisations compte tenu que Revenu Canada avait accepté de calculer l'impôt sur le revenu pour une année subséquente en considérant le gain du contribuable comme un gain en capital. Revenu Canada a répudié cette entente au motif qu'elle était contraire à la loi. La Cour fédérale d'appel a donné raison à Revenu Canada.

Dans une autre cause²⁶⁷, le juge Bowman de la Cour canadienne de l'impôt a exprimé l'opinion qu'il éprouvait beaucoup de difficultés à concilier l'affaire *Cohen* avec la décision de la Cour suprême dans l'arrêt *Smerchanski*²⁶⁸. Dans cette cause, la Cour suprême a statué qu'un contribuable qui conclut une transaction avec le fisc ne peut la désavouer par la suite sauf en cas de contrainte. Face à ces deux décisions apparemment incompatibles, le juge

²⁶⁶ *Cohen c. Canada*, 80 D.T.C. 6250 (C.F.A.) paragr. 5 Q.L. (ci-après "*Cohen*").

²⁶⁷ *Consoltex Inc. c. The Queen*, 97 D.T.C. 724 (C.C.I.).

²⁶⁸ *Smerchanski c. M.R.N.*, [1997] 2 R.C.S. 23 (C.S.C.).

Bowman a conclu que si une des parties n'est pas habilitée à conclure une transaction alors il n'y a pas d'entente. La Cour ajoute qu'il est injustifiable qu'un contribuable soit tenu d'honorer une entente que le ministre est libre de dénoncer²⁶⁹.

Dans *Taylor c. Canada*, la Cour fédérale d'appel a rendu un jugement lapidaire à l'effet que "l'exception de promesse ne peut être invoquée pour éliminer un assujettissement fiscal prévu par la loi."²⁷⁰ Compte tenu de l'impact de cette décision sur le "dossier équité", nous croyons utile de référer au jugement rendu en première instance²⁷¹. Le contribuable s'est approprié illégalement des fonds publics. L'affaire est devenue médiatisée et Revenu Canada a procédé à une enquête. Lors d'une rencontre avec les autorités fiscales, le contribuable a accepté de rembourser les sommes à la condition qu'aucun intérêt et pénalité ne soient cotisés par Revenu Canada. Cette transaction a été acceptée par Revenu Canada. Malgré l'entente, le contribuable a été cotisé de pénalités et d'intérêts. En appel de cette cotisation, le contribuable a plaidé la doctrine de la préclusion et que le ministre était lié par l'engagement de ses représentants. Dans sa décision, la Cour canadienne de l'impôt souligne qu'en vertu du paragraphe 220 (3.1) *L.I.R.*, le ministre dispose du pouvoir discrétionnaire de renoncer ou

²⁶⁹ Précitée, note 267, paragr. 41-42 Q.L.

²⁷⁰ 97 D.T.C. 5120 (C.F.A.).

²⁷¹ *Taylor c. The Queen*, 95 D.T.C. 591 (C.C.I.).

d'annuler les pénalités et les intérêts. La Cour poursuit en ajoutant que ce pouvoir discrétionnaire ne peut être exercé avant que les pénalités et les intérêts ne soient cotisés. La Cour a conclu que la doctrine de la préclusion n'est pas applicable puisque les engagements du fisc sont survenus avant l'établissement de la cotisation et que le paragraphe 220(3.1) *L.I.R.* n'entre en jeu qu'à compter de la cotisation. Une telle interprétation des dispositions du "dossier équité" nous apparaît trop restrictive. Heureusement, la Cour fédérale d'appel mentionne dans sa décision que l'appelant peut demander au ministre d'exercer son pouvoir discrétionnaire aux termes du paragraphe 220(3.1) *L.I.R.*, mais la Cour n'a émis aucune opinion à cet égard.

En conséquence, il faut donc retenir qu'un contribuable qui procède à un règlement avec les autorités fiscales ne peut d'aucune façon avoir l'assurance qu'il s'agit d'une transaction finale puisque l'entente ne liera pas le fisc si elle n'est pas conforme aux dispositions de la loi.

Cependant, une décision récente de la Cour fédérale d'appel²⁷² pourrait renverser la vapeur et remettre en question cet énoncé. Cette Cour vient récemment de déclarer que c'est au juge du procès de déterminer si le ministre est lié par une entente avec un contribuable. En première instance²⁷³, Revenu

²⁷² *Enterac Property Corp. c. R.*, [1998] 2 C.T.C. 275 (C.F.A.), (ci-après "*Enterac*").

²⁷³ *Enterac Property Corporation c. The Queen*, 95 D.T.C. 391 (C.C.I.).

Canada a tenté, sans succès, de faire radier d'un avis d'appel les allégués relatifs à une transaction en plaidant l'affaire *Cohen*. Il est intéressant de constater que la Cour fédérale d'appel ajoute en obiter dictum qu'en s'engageant dans le procès, les procureurs auront ainsi l'occasion de demander à la Cour de réviser la jurisprudence²⁷⁴. Certains auteurs²⁷⁵ ont conclu, de cette dernière partie du jugement, que la Cour fédérale d'appel a voulu passer un message à l'effet que le principe établi par l'affaire *Cohen* pourrait être remis en cause. Compte tenu que les autorités fiscales reconnaissent qu'elles sont tenues d'agir équitablement à l'égard des contribuables, il est à souhaiter que le fisc prenne l'engagement pour l'avenir de respecter les transactions et ententes conclues avec les contribuables. L'affaire *Enterac* a malheureusement fait l'objet d'un désistement d'appel en Cour canadienne de l'impôt et il faudra donc attendre que la question d'une transaction se pose dans une autre cause, pour vérifier si le principe à l'effet qu'un contribuable ne peut forcer le ministre à respecter une transaction tient toujours.

²⁷⁴ Précitée, note 272, 276.

²⁷⁵ Jules L. LEWY, "Current cases of interest", (1998) *Ontario Tax Conference*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 17 : 15-18; Al MEGHJI, Steven SIEKER, "A contest of unequals: Recent developments in tax litigation", (1997) *Conference Report*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 11: 1-31, pp. 20-21; Mitchell THAW, Alan M. SCHWARTZ, "Are settlement Agreements with Revenue Canada binding ? The Queen v. Enterac Property Corporation", 1998, *Canadian Taxpayer*, 75-76

7.3 LES CHANGEMENTS RÉTROACTIFS D'INTERPRÉTATION OU DE POLITIQUE FISCALE

Il n'est pas rare que les autorités fiscales modifient leur interprétation d'une disposition de la loi ou de la réglementation. Compte tenu de l'évolution constante du droit fiscal, l'interprétation de la législation peut varier avec le temps et ce fait n'est pas remis en question. Ce qui pose un problème, c'est lorsque le ministère du Revenu modifie sa position de façon rétroactive. En se fondant sur l'obligation de l'Administration d'agir équitablement, les tribunaux ont eu l'occasion d'énoncer qu'en toute justice, si le ministère modifie une entente, une directive ou une interprétation de loi, il peut le faire pour l'avenir et non de manière rétroactive²⁷⁶. Dans *Sous-ministre du Revenu du Québec c. Transport Lessard (1976) Limitée*²⁷⁷, la Cour d'appel du Québec a eu recours à la théorie de l'expectative légitime en concluant que le citoyen qui traite avec le fisc a le droit légitime de s'attendre au respect d'une directive ministérielle. En l'espèce, un fonctionnaire du fisc avait informé la compagnie qu'en raison d'une directive existante, une vente en bloc projetée n'était pas assujettie à la taxe de vente. Or, un an plus tard, le ministère émet un avis de cotisation pour le montant de la taxe de vente. En appel, le ministère a tenté sans succès de plaider que la directive en question allait à

²⁷⁶ *Starlight Clothes Co. c. Sous-ministre du Revenu du Québec*, [1978] R.D.F.Q. 101 (C.P.); *Sous-ministre du Revenu du Québec c. Ciba Geigy Canada Ltd*, [1981] R.D.F.Q. 156 (C.A.).

²⁷⁷ [1985] R.D.J. 502 (C.A.).

l'encontre de la loi. La Cour d'appel souligne que cette directive existait depuis plusieurs années et que les règles de la justice naturelle imposent que si le ministre modifie son interprétation, il ne peut agir rétroactivement à l'égard d'une transaction déjà conclue.

Cette décision de la Cour d'appel pourrait donner lieu à des développements intéressants compte tenu des nouvelles mesures d'équité. Il ne faut pas oublier qu'une nouvelle cotisation a toujours une application rétroactive à des années antérieures non prescrites. Dans ce contexte, si une nouvelle cotisation est fondée sur un changement de politique fiscale, est-il possible de prétendre qu'une telle modification ne peut être appliquée rétroactivement ? Bien que séduisante, cette proposition a été réfutée par la Cour canadienne de l'impôt dans la cause *Ludmer c. Canada*²⁷⁸. Le juge Tremblay rappelle qu'une nouvelle cotisation émise en vertu du paragraphe 152(4) *L.I.R.* est toujours rétroactive puisqu'elle modifie une cotisation émise antérieurement et que le législateur a expressément prévu le pouvoir du fisc de recotiser en tout temps à l'intérieur du délai prévu. Dans cette affaire, le procureur des requérants se fondait sur une série de décisions de droit anglais pour étayer sa position à l'effet que la Cour devait donner une interprétation plus libérale du devoir d'agir équitablement des autorités fiscales. La décision du juge Tremblay a été portée en appel et dans le

²⁷⁸ *Ludmer c. Canada (ministre du Revenu national)*, 93 D.T.C. 1351 (C.C.I.).

cadre d'une requête incidente, la Cour fédérale d'appel²⁷⁹ a eu l'occasion de revenir sur la question. Le juge Chevalier a noté qu'il existe des différences fondamentales entre le régime fiscal britannique et le régime canadien. La Cour souligne que dans le droit anglais, la gestion des impôts est confiée à des commissaires et que ces derniers ont de très vastes pouvoirs dans l'exercice de leurs fonctions. Par contre, au Canada, les préposés du fisc n'ont pas de discrétion dans l'application de la loi. La Cour a conclu que les normes de conduite des deux régimes sont fort différentes et que par conséquent, la jurisprudence de droit anglais ne peut trouver application. Dans une décision partagée, la Cour fédérale d'appel a donné raison à Revenu Canada sur le fond du litige qui portait sur la déductibilité d'intérêts payés sur des emprunts²⁸⁰.

Il faut donc retenir que même si un contribuable organise ses affaires en fonction d'une politique ministérielle établie, il ne pourra pas avoir l'esprit en paix tant que le délai de prescription pour recotiser n'aura pas été écoulé. Espérons que les tribunaux seront plus sensibles aux arguments sur l'équité dans le futur. Il est à prévoir que les arguments fondés sur la doctrine de l'attente légitime seront invoqués plus souvent et donneront lieu à des développements favorables aux contribuables.

²⁷⁹ *Ludmer c. The Queen*, précitée, note 59.

²⁸⁰ *Les Entreprises Ludco Ltée c. The Queen*, 99 D.T.C. 5153 (C.F.A.); Autorisation de pourvoi à la C.S.C. accordée le 20 avril 2000 (no 27320).

CONCLUSION

Notre étude nous a permis de constater que les mesures d'équité accordent un pouvoir discrétionnaire aux autorités fiscales et que les paramètres d'intervention des tribunaux à cet égard sont très étroits. Par contre, certains développements ont eu lieu notamment en ce qui a trait à l'acceptation d'une défense de diligence raisonnable quant aux pénalités imposées en vertu de l'article 280(1) *L.T.A.* et quant à l'évolution du devoir d'agir équitablement à l'endroit des contribuables.

Plus de neuf ans se sont écoulés depuis l'adoption par le législateur fédéral des mesures d'équité. Il ne fait aucun doute que les dispositions en matière d'équité sont désormais ancrées dans la culture du régime fiscal. Nous avons vu que l'application des règles d'équité comporte une large part de discrétion et, règle générale, la Cour fédérale a jugé qu'elle ne peut intervenir dans l'exercice de cette discrétion. Il serait souhaitable que la Cour fédérale dispose de pouvoirs plus étendus lorsqu'elle se prononce dans le cadre d'une demande de révision judiciaire de la décision du ministre. Il nous apparaît inconcevable qu'un contribuable qui obtient gain de cause en Cour fédérale soit forcé de reprendre le processus de l'examen de sa demande devant un nouveau comité.

Nous avons longuement traité de tout le contentieux ayant entouré

l'acceptation par la Cour canadienne de l'impôt du moyen de défense fondé sur la diligence raisonnable à l'égard de la pénalité automatique imposée en vertu du paragraphe 280(1) *L.T.A.* ainsi que des conséquences de la confirmation de ce moyen de défense par la Cour fédérale d'appel. Jusqu'à maintenant, cette défense n'a été retenue que dans une minorité de décisions, vu le fardeau de preuve que ce moyen implique. La notion de diligence raisonnable mériterait d'être appliquée de façon plus ouverte compte tenu de la complexité de la *Loi sur la taxe d'accise*. De plus, ce moyen de défense devrait pouvoir être invoqué dans le contexte des autres lois fiscales et il sera intéressant de suivre l'évolution de la jurisprudence sur ce sujet.

Nous avons appris en dernière heure que l'Agence des douanes et du revenu du Canada vient d'annoncer, en date du 29 mai 2000, la publication d'un *énoncé de politique*²⁸¹ traitant de l'acceptation de la défense de diligence raisonnable. Il s'agit d'un développement important puisque les inscrits ne seront plus nécessairement tenus de s'adresser aux tribunaux pour obtenir une annulation des pénalités en vertu de la diligence raisonnable. La nouvelle politique a effet rétroactivement au 29 septembre 1998, soit à la date du jugement de la Cour fédérale d'appel dans *Consolidated Canadian Contractors Inc. c.*

²⁸¹ AGENCE DES DOUANES ET DU REVENU DU CANADA, *Énoncé de politique P-237*, "L'acceptation d'une défense basée sur la diligence raisonnable pour une pénalité imposée en vertu du paragraphe 280(1) de la *Loi sur la taxe d'accise* pour défaut de verser un montant au moment prévu", 29 mai 2000.

*Canada*²⁸². L'Agence s'accorde maintenant le pouvoir discrétionnaire d'annuler la pénalité prévue au paragraphe 280(1) *L.T.A.* dans le cas où une personne verse un montant inférieur au montant réellement dû si ce montant a été déterminé à partir d'une supposition inexacte fondée sur une incertitude véritable touchant l'application de la *L.T.A.* Nous espérons que la détermination de la notion de diligence raisonnable par l'Agence ne sera pas soumise à des critères trop étroits susceptibles d'en limiter l'application.

Nous avons vu que le Québec ne s'est pas encore prononcé sur l'application de la défense de diligence raisonnable à l'encontre de la pénalité prévue à l'article 59.2 *L.M.R.* qui est le pendant du paragraphe 280(1) *L.T.A.* Cependant, lors d'un colloque tenu en mai 2000²⁸³, le ministère du Revenu du Québec a indiqué que cette pénalité est d'application discrétionnaire contrairement à la pénalité TPS qui est automatique et qu'ainsi le ministère peut accepter la défense de diligence raisonnable. Le ministère étudie les impacts de la décision de la Cour fédérale d'appel portant sur le paragraphe 280(1) *L.T.A.* et songe à la possibilité de publier un bulletin concernant la défense de diligence raisonnable. Nous souhaitons que le Québec s'harmonise avec la nouvelle politique fédérale afin d'assurer une application uniforme de la législation.

²⁸² Précité, note 100.

²⁸³ Chantal DESROSIERS, Agathe SIMARD, Michel QUINTAL, "Questions et réponses: taxes à la consommation" dans *Colloque - Symposium sur les taxes à la consommation*, #100, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2000, p. 31-33.

Eu égard aux règles de droit administratif, nous avons vu que les autorités fiscales sont tenues d'agir équitablement envers les contribuables. Bien que ce devoir implique l'obligation d'entendre un contribuable et lui permettre de faire valoir ses prétentions, nous ne pouvons être convaincus que le contribuable est véritablement assuré du respect de ses droits. En effet, l'application du "dossier équité" étant confiée aux fonctionnaires de l'État, il est inévitable qu'un contribuable pourrait être victime d'un préjugé défavorable à l'égard de sa demande, surtout s'il n'a pas toujours collaboré dans le passé avec les autorités fiscales. Le respect des règles de la justice naturelle commande que la demande du contribuable soit jugée avec impartialité et objectivité. Nous ne croyons pas que l'implantation récente de la nouvelle Agence des douanes et du revenu du Canada soit susceptible de mettre fin à cette apparence de partialité puisque Revenu Canada n'a fait que changer de nom et à ce stade, l'application pratique du "dossier équité" n'a pas changé.

Notre étude a démontré que le ministère du Revenu du Québec s'est harmonisé avec un certain retard aux nouvelles mesures fédérales. Dans l'ensemble, tout porte à croire que le Québec devrait suivre les enseignements résultant des décisions fédérales malgré l'absence de précédents jurisprudentiels au Québec.

TABLE DE LA LÉGISLATION

Textes fédéraux

Loi modifiant la Loi de l'impôt sur le revenu, le Régime de pensions du Canada, la Loi sur l'exportation et l'importation de biens culturels, la Loi sur l'interprétation des conventions en matière d'impôts sur le revenu, la Loi sur la Cour canadienne de l'impôt, la Loi sur l'assurance-chômage, la Loi de mise en oeuvre de l'Accord Atlantique Canada - Terre-Neuve, la Loi de mise en oeuvre de l'Accord Canada - Nouvelle Écosse sur les hydrocarbures extracôtiers et certaines lois connexes, L.C. 1991, c.49

Loi sur les Indiens, L.R.C. (1985), c. I-5

Loi sur la Cour fédérale, L.R.C. (1985), c. F-7

Loi sur la gestion des finances publiques, L.R.C. (1985), c. F-11

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C (1985) 5^e supp., c. 1 et mod.

Loi sur la Cour canadienne de l'impôt, L.R.C. (1985), c. T-2

Loi sur la taxe d'accise, L.R.C. (1985), c. E-15 et mod.

Loi sur l'assurance-chômage, L.R.C. (1985), c. U-1

Loi sur l'assurance-emploi, L.R.C. (1985), c. E-5.6

Régime de pensions du Canada, L.R.C. (1985), c. C-8

Règlement sur l'assurance emploi, D.O.R.S./96-332

Règlement de l'impôt sur le revenu, C.R.C., c. 945

Règles de la Cour fédérale, (1998) D.O.R.S./98-106

Règles de la Cour canadienne de l'impôt, D.O.R.S./90-688

Textes québécois

Code de procédure civile, L.R.Q., c. C-25

Loi sur le ministère du Revenu, L.R.Q., c. M-31 et mod.

Loi sur la taxe de vente du Québec, L.R.Q. c. T-0.1

Loi sur les impôts, L.R.Q., c. I-3 et mod.

Loi modifiant diverses lois fiscales, L.Q. 1983, c. 49

Loi modifiant diverses dispositions législatives concernant l'administration des lois fiscales, L.Q. 1992, c.31

Loi modifiant la Loi sur les impôts et d'autres dispositions législatives d'ordre fiscal, L.Q. 1993, c. 16

Loi visant l'amélioration des relations entre le ministère du Revenu et ses clientèles, L.Q. 1995, c. 36

Loi modifiant la Loi sur le ministère du Revenu et d'autres dispositions législatives, L.Q. 1996, c. 31

Loi modifiant de nouveau la Loi sur les impôts, la Loi sur la taxe de vente du Québec et d'autres dispositions législatives, L.Q. 1997, c. 85

Loi modifiant la Loi sur les impôts, la Loi sur le ministère du Revenu, la Loi facilitant le paiement des pensions alimentaires et la Loi sur le régime de rentes du Québec, L.Q., 1997, c. 86

Loi modifiant la Loi sur les impôts et d'autres dispositions législatives, L.Q. 1999, c.83

Règlement modifiant le Règlement sur les impôts, le Règlement d'application de la Loi sur les impôts (1980), le Règlement sur l'administration fiscale, le Règlement sur les cotisations au régime d'assurance-maladie du Québec et le Règlement sur les cotisations au régime des rentes du Québec, (1997) 129 G.O. II, 8179

Règlement sur les impôts, R.R.Q., 1981, c. I-3, r. 1 et mod.

TABLES DES JUGEMENTS

Jurisprudence canadienne

Acme Video c. The Queen, [1995] G.S.T.C. 49

Air Canada c. Turner [B.C.], [1984] 6 W.W.R. 346

Alex Parallel Computers Research Inc. c. Canada, 99 D.T.C. 5001

Alex Excavating Inc. c. Canada, [1995] A.C.I. (Quick Law) No. 1080

Antoniou c. M.N.R., 88 D.T.C. 1415

Baker c. Canada (Ministre de la citoyenneté et de l'immigration), [1999] 2 R.C.S. 817

Barker c. The Queen, 98 D.T.C. 1645

Barron c. M.N.R., 96 D.T.C. 6262

Barrons c. Canada, 96 D.T.C. 6561

Bata c. The Queen, 99 D.T.C. 21

Bates c. The Queen, 98 D.T.C. 1919

Bates c. The Queen, 98 D.T.C. 2153

Beaudoin c. Canada (ministre du Revenu national), [1991] A.C.I. (Quick Law) No. 933

Beaulieu c. Canada (ministre du Revenu national), [1994] A.C.I. (Quick Law) No. 550

Bechtel-Kumagai c. M.N.R., 3 G.T.C. 4090

Bennett c. Canada, [1995] 2 C.T.C. 2308

- Bérubé c. M.R.N.*, [1987] A.C.I. (Quick Law) No. 1031
- Bétancourt c. M.N.R.*, [1988] A.C.I. (Quick Law) No. 135
- Biello c. M.N.R.*, [1992] 2 C.T.C. 2054
- Bilida c. Minister of National Revenue*, [1997] 2 C.T.C. 143
- Bishay c. M.N.R.*, 95 D.T.C. 5619
- Boger c. M.N.R.*, 89 D.T.C. 15
- Boisvert c. M.N.R.*, 91 D.T.C. 748
- Boland c. Canada*, 93 D.T.C. 1558
- Bolton c. Canada*, 96 D.T.C. 6413
- Bonk c. M.N.R.*, 70 D.T.C. 1762
- Boucher c. M.R.N.*, [1988] A.C.I. (Quick Law) No. 137
- Bourdages c. Canada (ministre du Revenu national)*, [1996] A.C.I. (Quick Law) No. 304
- Bourgeois c. Revenue Canada*, 96 D.T.C. 6304
- Bowen c. M.N.R.*, 90 D.T.C. 1625
- Braceland c. Revenue Canada Fairness Group Appeals*, 99 D.T.C. 5189
- Breault (A.A.) c. Canada*, [1997] G.S.T.C. 25
- Brown c. R.*, [1998] 2 C.T.C. 236
- Burla c. Canada*, [1996] A.C.I. (Quick Law) No. 523
- Burnet c. M.N.R.*, 98 D.T.C. 6205
- Canada c. Nassau Walnut Investments Inc.*, [1997] 2 C.F. 279
- Canada c. 770373 Ontario Ltd*, [1997] G.S.T.C. 1

- Canada c. Adelman (H.)*, [1993] 2 C.T.C. 207
- Canada c. Blais*, 64 N.R. 378 ✓
- Canada (A.G.) c. Bowen*, 91 D.T.C. 5594
- Canadian Forest Products Ltd c. M.N.R.*, 96 D.T.C. 6506
- Canadian Marconi Company c. The Queen*, 89 D.T.C. 5370
- Carpini c. R.*, [1997] 2 C.T.C. 2434
- Cartier c. Canada (ministère du Revenu national)*, [1991] A.C.I. (Quick Law) No. 829
- Catahan c. M.N.R.*, 95 D.T.C. 5496
- Chalifoux c. Le ministère du Revenu national*, 91 D.T.C. 943
- Chilton c. Canada*, [1994] A.C.I. (Quick Law) No. 354
- Chisholm c. Her Majesty The Queen*, 99 D.T.C. 150
- Clear Custom Brokers Ltd c. Canada*, [1996] G.S.T.C. 46
- Cohen c. Canada*, 80 D.T.C. 6250
- Cohen c. Canada (ministère du Revenu national, Douanes et Accise - M.R.N.)*, [1998] A.C.F. (Quick Law) No. 1204
- Consolidated Canadian Contractors Inc. c. Canada*, [1999] 1 C.F. 209
- Consolidated Canadian Contractors Inc. c. Canada*, [1997] G.S.T.C. 34
- Consoltex Inc. c. The Queen*, 97 D.T.C. 724
- Construction Dinamo Inc. c. The Queen*, 99 D.T.C. 1153
- Cookie Florist Canada Ltd c. Canada*, [1995] A.C.I. (Quick Law) No. 589
- Cornish-Hardy c. Conseil arbitral*, [1979] 2 C.F. 437
- Cornish-Hardy c. Conseil arbitral*, [1980] 1 R.C.S. 1218

Côté c. M.R.N., [1986] A.C.I. (Quick Law) No. 1116

Courchesne c. Cloutier, 96 D.T.C. 6604

Coutu c. Canada (ministre du Revenu national), [1992] A.C.I. (Quick Law) No. 440

Curzon c. Canada (ministre du Revenu national), [1996] 3 C.T.C. 249

Cyr c. M.R.N., [1988] A.C.I. (Quick Law) No. 929

Darnell c. Canada (ministre du Revenu national), [1992] A.C.I. (Quick Law) No. 217

Delta Industrial Supply Limited c. The Attorney General for Canada, 98 D.T.C. 6044

Demirtas c. Canada, [1993] 1 C.F. 602

Desjardins (J.) c. Canada, [1993] 2 C.T.C. 2960

Desrochers c. Canada, [1995] 2 C.T.C. 2935

Domjancic (J.) c. Canada, [1997] G.S.T.C. 30

Doyle c. M.N.R., 89 D.T.C. 5483

Dr. William Young c. The Queen, 98 D.T.C. 6028

Drover (A.) c. Canada, [1997] G.S.T.C. 26

Drover (A.) c. Canada, [1998] G.S.T.C. 45

Dubé c. The Queen, 99 D.T.C. 5103

Duha Printers (Western) Ltd. c. Canada, [1995] 1 C.T.C. 2481

Dumais c. Canada (ministre du Revenu national), [1991] A.C.I. (Quick Law) No. 950

Dykstra c. R., [1999] 4 C.T.C. 2558

Elm City Chrysler Ltd c. Canada, [1996] G.S.T.C. 29

- Empire Iron Works Ltd c. M.N.R.*, 3 G.T.C. 4078
- Enterac Property Corporation c. The Queen*, 95 D.T.C. 391
- Enterac Property Corp. c. R.*, [1998] 2 C.T.C. 275
- Entreprises Ludco Ltée c. Canada*, 98 D.T.C. 6045
- Entreprises Ludco Ltée c. Canada*, 94 D.T.C. 6143
- Erroca Entreprises Ltd c. M.N.R.*, [1986] 2 C.T.C. 2425
- Eyamie c. The Minister of National Revenue*, 83 D.T.C. 649
- Fecteau c. Canada (ministre du Revenu national)*, [1993] A.C.I. (Quick Law) No. 100
- Feuiltault c. The Queen*, 94 D.T.C. 1657
- Fink c. The Queen*, 99 D.T.C. 582
- Fitzgerald c. Canada (ministre du Revenu national)*, [1988] A.C.I. (Quick Law) No. 450
- Floyd (H.H.) Estate c. Canada*, [1993] 2 C.T.C. 322
- Flynn c. The Queen*, 98 D.T.C. 2077
- Ford c. The Queen*, 95 D.T.C. 848
- Ford Motor Co. of Canada Ltd c. Minister of National Revenue*, [1997] 212 N.R. 275
- Fradette c. R.*, [1998] 2 C.T.C. 2420
- Gagel c. Canada*, [1995] 2 C.T.C. 2182
- Gajic c. Canada (Revenu)*, [1998] A.C.F. (Quick Law) No. 695
- Gajic c. The Queen*, 98 D.T.C. 6586
- Gingras c. Canada*, [1990] 2 C.F. 68

Ginsberg c. The Queen, 94 D.T.C. 1430

Girouard c. R., [1998] 2 C.T.C. 2547

Giroux and Adelard Giroux Inc. c. M.N.R., 79 D.T.C. 799

Globe Construction Co. (1976) Ltd c. Canada, [1995] 2 C.T.C. 2036

Goldstein c. Canada, 96 D.T.C. 1029

Gor-Can Canada Inc. c. Canada, 98 D.T.C. 1226

Gowland c. Canada, 98 D.T.C. 3405

Graham c. The Queen, 92 D.T.C. 1012

Grant c. Minister of National Revenue, [1999] 2 C.T.C. 103

Gretillat c. The Queen, 98 D.T.C. 1483

Guimond c. Canada (ministre du Revenu national), [1992] A.C.I. (Quick Law) No. 146

Guimont c. M.N.R., 93 D.T.C. 5497

Harvey c. The Queen, 94 D.T.C. 1910

Hawkes c. R., [1997] 2 C.T.C. 2237

Hawkes c. R., [1997] 2 C.T.C. 133

Hayworth Equipment Sales (1983) Ltd c. Canada, [1998] G.S.T.C. 14

Helsi Construction Management Inc. c. Canada, 98 D.T.C. 2004

Henry c. Canada, [1998] G.S.T.C. 83

Hill c. Canada, [1995] A.C.I. (Quick Law) No. 1678

Holand Leasing Ltd c. The Queen, 3 G.T.C. 2029

Holley c. M.N.R., 89 D.T.C. 367

- Housser (J.L.) c. Canada*, [1994] 2 C.T.C. 2233
- Houston Agencies Ltd c. Canada*, [1996] A.C.I. (Quick Law) No. 1250
- Howett c. Canada (ministre du Revenu national)*, [1988] A.C.I. (Quick Law) No. 449
- Huard c. M.R.N.*, [1989] A.C.I. (Quick Law) No. 446
- Hudgins c. Canada (Minister of National Revenue)*, [1997] T.C.J. (Quick Law) No. 949
- Huet c. M.N.R.*, 90 D.T.C. 1793
- Hutterian Brethren Church c. The Queen*, 79 D.T.C. 5052
- Impact Shipping Inc. c. Canada*, [1995] G.S.T.C. 28
- In Re Galway c. M.N.R.*, 74 D.T.C. 6355
- Intraurban Projects c. M.N.R.*, [1997] G.S.T.C. 15
- Island Orthotics Ltd c. The Queen*, 99 D.T.C. 3251
- J. Stollar Construction Ltd c. M.N.R.*, 89 D.T.C. 134
- Jolicoeur c. M.N.R.*, 60 D.T.C. 1254
- Joling c. Canada (Ministre du Revenu national - M.R.N.)*, [1992] A.C.I. (Quick Law) No. 791
- Kaiser c. M.N.R.*, 95 D.T.C. 5187
- Kielau c. Canada*, 5 G.T.C. 1150
- Knight c. Indian Head School Division No. 19*, [1990] 1 R.C.S. 653
- Kornacker c. Canada*, [1996] G.S.T.C. 21
- Kowalchuk c. R.*, [1997] 3 C.T.C. 2035
- Kravetsky c. The Queen*, 99 D.T.C. 451

Kurjewicz c. Canada, 98 D.T.C. 2057

Kutlu c. The Queen, 97 D.T.C. 5180

Kyrkos Entreprises Ltd c. The Queen, [1995] G.S.T.C. 14

La Reine c. Barron, 97 D.T.C. 5121

La Reine c. Langille, 1977 C.T.C. 144

La Reine c. Sault Ste-Marie, [1978] 2 R.C.S. 1299

Ladowsky c. Canada, [1996] 3 C.T.C. 195

Lagacé c. M.N.R., 93 D.T.C. 1144

Landry c. Canada (ministre du Revenu national), [1991] A.C.I. (Quick Law) no. 447

Lawson c. The Queen, [1995] G.S.T.C. 59

Leblanc c. M.N.R., [1988] A.C.I. (Quick Law) No. 1139

Lepage c. M.R.N., [1988] A.C.I. (Quick Law) No. 634

Les Entreprises Ludco Ltée c. The Queen, 99 D.T.C. 5153

Limoges c. M.R.N., [1987] A.C.I. (Quick Law) No. 813

Lindstrom (G.M.) c. Canada, [1994] 1 C.T.C. 2525

Locator of Missing Heirs Inc. c. Canada, [1997] G.S.T.C. 16

Locator of Missing Heirs Inc. c. Canada, [1995] G.S.T.C. 63

Loewen (H.R.) c. M.R.N., [1993] 1 C.T.C. 212

Lorne Pinel Construction Co. c. Canada, 98 D.T.C. 2115

Ludmer c. The Queen, 95 D.T.C. 5311

Ludmer c. Canada (ministre du Revenu national), 93 D.T.C. 1351

Lussier c. The Queen, 99 D.T.C. 5814

M.N.R. c. Appleby, 64 D.T.C. 5199

Maan c. The Queen, 99 D.T.C. 175

Mac Donald c. Canada, [1998] T.C.J. (Quick Law) No. 722

Mac Donald c. Canada (ministre du Revenu national), [1987] A.C.I. (Quick Law) No. 617

Madore c. Canada, [1999] 2 C.T.C. 2216

Mailloux c. Canada, [1996] A.C.I. (Quick Law) No. 228

Maple Lodge Farms c. Government of Canada, [1982] 2 R.C.S. 2

Marall Homes Ltd c. The Queen, [1995] G.S.T.C. 70

Marcil c. M.R.N., [1987] A.C.I. (Quick Law) No. 639

Mariano c. M.N.R., [1987] A.C.I. (Quick Law) No. 102

Martel c. Canada (ministre du Revenu national), [1996] A.C.I. (Quick Law) No. 921

Martineau c. Comité de discipline de Matsqui, [1980] 1 R.C.S. 602

Massarotto c. The Queen, 99 D.T.C. 3164

Mc Pherson c. R., [1998] 1 C.T.C. 2968

Mc Nabb Family Trust c. The Queen, 98 D.T.C. 6001

Mc Nabb Family Trust c. The Queen, 98 D.T.C. 6385

Mc Nabb Family Trust c. The Queen, 96 D.T.C. 6425

Mc Kinlay Transport Ltd c. The Queen, [1990] 1 R.C.S. 627

Mc Cook c. Canada, [1996] A.C.I. (Quick Law) No. 670

Meikar c. The Minister of National Revenue, 79 D.T.C. 683

Merchant c. The Queen, 98 D.T.C. 1734

Metro Exteriors Ltd c. La Reine, [1995] G.S.T.C. 62

Michaud c. Canada (ministre du Revenu national), [1991] A.C.I. (Quick Law) No. 927

Midland Hutterian Brethen c. Canada, [1999] G.S.T.C. 18

Miller c. M.R.N., [1993] 1 C.T.C. 269

Minacori c. Canada (M.R.N.), [1992] A.C.I. (Quick Law) No. 377

Ministre de la Main-d'oeuvre et de l'Immigration c. Hardayal, [1978] 1 R.C.S. 470

Minville c. M.R.N., [1988] A.C.I. (Quick Law) No. 1002

Montgomery c. M.N.R., 95 D.T.C. 5032

Montgomery c. M.N.R., 94 D.T.C. 6367

Mourtzis c. The Queen, 94 D.T.C. 1362

Murch (A.J.) c. Canada, [1997] G.S.T.C. 31

Muscillo c. The Queen, 98 D.T.C. 1549

Musselman c. Canada, [1995] G.S.T.C. 60

Nadeau c. Canada (ministre du Revenu national), [1991] A.C.I. (Quick Law) No. 1036

Neill c. Canada, [1999] T.C.J. (Quick Law) No 775

Newfoundland Telephone Co. c. Terre-Neuve (Board of commissioners of public utilities), [1992] 1 R.C.S. 623

Nichol (G.) c. Canada, [1993] 2 C.T.C. 2906

Nicholson c. Haldimand - Norfolk Regional Board of Commissioners of Police, [1979] 1 R.C.S. 311

Olson Realty Corp. c. Canada, [1998] G.S.T.C. 27

Orsini Family Trust c. Revenue Canada, 96 D.T.C. 6347

Ouellet c. M.R.N., [1986] A.C.I. (Quick Law) No. 1118

Owen Holdings Ltd c. The Queen, 97 D.T.C. 5401

P.L. Construction Ltd c. Canada, 5 G.T.C. 1161

Pabla Partnership c. Canada, [1996] G.S.T.C. 81

Paillé c. M.N.R., 79 D.T.C. 644

Paquette c. M.N.R., 90 D.T.C. 1472

Paradis c. Canada (ministre du Revenu national), [1991] A.C.I. (Quick Law) No. 922

Paradis c. M.N.R., [1987] A.C.I. (Quick Law) No. 307

Patten Packaging Ltd c. Canada, [1997] G.S.T.C. 79

Peach c. The Queen, 99 D.T.C. 199

Pépin c. M.R.N., [1987] A.C.I. (Quick Law) No. 431

Perley c. R., [1999] 3 C.T.C. 180

Pillar Oilfield Projects Ltd c. The Queen, 2 G.T.C. 1005

Pinelli (N & L) c. Canada, [1998] G.S.T.C. 75

Plant c. Canada, [1998] A.C.I. (Quick Law) No. 256

Plante c. M.N.R., 85 D.T.C. 117

Portugais c. The Queen, 94 D.T.C. 1482

Prévost c. Canada (Commission de l'emploi et de l'immigration), [1980] A.C.F. (Quick Law) No. 1003

- Productions Chardon Ltée c. M.R.N.*, [1987] A.C.I. (Quick Law) No. 855
- Protech Construction Ltd c. The Queen*, 98 D.T.C. 6273
- R. c. DeSousa*, [1992] 2 R.C.S. 944
- Raponi c. Canada*, [1994] A.C.I. (Quick Law) No. 389
- Raymond c. Canada (ministre du Revenu national)*, [1988] A.C.I. (Quick Law) No. 447
- Re Maple Lodge Farms Ltd and government of Canada*, [1980] 114 D.L.R. (3d) 634
- Reid c. Canada*, [1996] 2 C.T.C. 2686
- Rice c. The Queen*, 99 D.T.C. 966
- Riddell c. The Queen*, 95 D.T.C. 5530
- Rosenhek c. M.N.R.*, 99 D.T.C. 5637
- Roberts c. Canada*, [1997] G.S.T.C. 14
- Robertson c. R.*, [1996] 2 C.T.C. 2269
- Rodmon Construction Inc. c. The Queen*, 75 D.T.C. 5038
- Rogers c. R.*, [1998] 2 C.T.C. 3189
- Rogutski c. Canada*, [1999] T.C.J. (Quick Law) No 371
- Rosales c. Canada*, [1993] 2 C.T.C. 2852
- Ross c. Canada*, [1996] G.S.T.C. 33
- Rothmans, Benson & Hedges Inc. c. Minister of National Revenue*, [1998] 2 C.T.C. 176
- Rubino (R.) c. Canada*, [1997] G.S.T.C. 61
- Ryan Custom Homes Ltd c. The Queen*, [1994] G.S.T.C. 49

Samson Holdings Limited c. The Queen, 99 D.T.C. 218

SDC Sterling Development Corp. c. Canada, 98 D.T.C. 2018

Seater c. Canada, [1996] A.C.I. (Quick Law) No. 1363

Simard c. M.R.N., [1986] A.C.I. (Quick Law) No. 2

Singh c. Canada (Secrétaire d'État), [1994] 82 F.T.R. 68

Smerchanski c. MNR, 76 D.T.C. 724

Somnus Entreprises No 1 Ltd c. The Queen, [1995] G.S.T.C. 4

Sood (P.) c. Canada, [1999] G.S.T.C. 45

Stafford, Stafford & Jakeman c. The Queen, [1995] G.S.T.C. 7

Stan's Paving Limited c. The Queen, 98 G.T.C. 2291

Sterling Business Academy Inc. c. Canada, [1998] G.S.T.C. 130

Stickel c. Canada, [1972] C.F. 672

Stobbe Construction Ltd c. Canada, [1996] G.S.T.C. 41

Sunbeam Corporation (Canada) Limited c. The Queen, 2 G.T.C. 7013

Syal c. Canada (Attorney general), [1999] 3 C.T.C. 666

Sykes c. The Queen, 98 D.T.C. 1164

Syndicat des employés de production du Québec et de l'Acadie c. Canada (Commission canadienne des droits de la personne), [1989] 2 R.C.S. 879

Tai-Oy-Yong c. R., [1999] 4 C.T.C. 2304

Tatarnic (S.) c. Canada, [1997] G.S.T.C. 54

Taylor c. Canada, [1997] E.T.C. 2022, 97 D.T.C. 5120

Taylor c. The Queen, 95 D.T.C. 591

- TDX Exploration and Mining Limited c. The Queen*, 99 D.T.C. 5405
- Terry c. Canada (ministre du Revenu national)*, [1988] A.C.I. (Quick Law) No. 448
- The Becker Milk Co. c. Min of Rev (SCO)*, [1978] C.T.C. 744
- The Queen c. Canadian Marconi Company*, 91 D.T.C. 5626
- The Queen c. Ginsberg*, 96 D.T.C. 6372
- The Queen c. Gulf Canada*, 92 D.T.C. 6123
- The Queen c. Kettle River Sawmills Limited et al.*, 94 D.T.C. 6086
- The Toronto Real Estate Board c. M.N.R.*, 82 D.T.C. 6144
- The Attorney General of Canada c. Bowen*, 91 D.T.C. 5594
- The Johnston Family 1991 Trust c. M.N.R.*, 99 D.T.C. 5508
- Théberge c. Canada (ministre du Revenu national)*, [1991] A.C.I. (Quick Law) No. 921
- Thibault c. Canada (ministre du Revenu national)*, [1994] A.C.I. (Quick Law) No. 1101
- Thomas Plumb c. The Queen*, [1994] G.S.T.C. 83
- Thomson c. Canada (agriculture)*, [1992] 1 R.C.S. 385
- Tic Toc Tours Ltd c. Le ministre du Revenu national*, [1983] 1 C.F. 254
- Tirne Data Recorder International Ltd c. Canada*, [1997] 211 N.R. 229
- Toitures Express Inc. c. La Reine*, [1996] E.T.C. 399
- Towers c. The Queen* 94 D.T.C. 6118
- Toyota Tsusho America Inc. c. Canada*, 5 G.T.C. 1178
- Tremblay c. M.R.N.*, [1986] A.C.I. (Quick Law) No. 109

- Turkstra (H.A.) c. Canada*, [1993] 2 C.T.C. 2405
- Vaillancourt c. The Queen*, 99 D.T.C. 6
- Vaillancourt (L.) c. Canada*, [1991] 2 C.T.C. 42
- Vallée c. M.N.R.*, [1988] A.C.I. (Quick Law) No. 138
- Veale c. Minister of National Revenue*, [1998] 2 C.T.C. 173
- Venne c. The Queen*, 84 D.T.C. 6247
- Verreault c. M.R.N.*, [1986] A.C.I. (Quick Law) No. 312
- Video Adventures Ltd c. Canada*, [1994] G.S.T.C. 59
- Visser and M.N.R.*, 89 D.T.C. 5172
- Waldron c. The Queen*, 99 D.T.C. 3122
- Wargacki c. The Queen*, 92 D.T.C. 6336
- Wasson (P.G.) c. Canada*, [1993] 2 C.T.C. 2338
- Watanabe c. The Queen*, 99 D.T.C. 822
- White Rock Management Corp Inc. c. The Queen*, [1995] G.S.T.C. 50
- Wichartz (M) c. Canada*, [1994] 2 C.T.C. 2960
- Wilchar Construction Limited c. La Reine*, [1981] C.T.C. 414
- Williamson c. Canada*, [1993] A.C.I. (Quick Law) No. 429
- Wong c. Canada*, 96 D.T.C. 3188
- Woon c. Minister of National Revenue*, 50 D.T.C. 871
- Yott c. M.R.N.*, 91 D.T.C. 608
- Young c. Canada (ministre du Revenu national)*, [1988] A.C.I. (Quick Law) No. 19

109167 *Canada Inc. c. M.N.R.*, [1987] A.C.I. (Quick Law) No. 603

2318-2256 *Quebec Inc. c. The Queen*, 98 D.T.C. 1799

2531-6472 *Québec Inc. c. Canada (ministre du Revenu national)*, [1994] A.C.I. (Quick Law) No. 294

2626-8045 *Québec Inc. c. The Queen*, [1999] G.S.T.C. 5

2970-7080 *Québec Inc. c. Canada (Attorney General)*, [1999] 2 C.T.C. 247

356575 *Ontario Ltd c. Revenue Canada*, 98 D.T.C. 6059

715637 *Ontario Ltd c. Canada*, 98 D.T.C. 2103

914115 *Ontario Inc. c. Canada*, 97 D.T.C. 1110

920866 *Ontario Ltd c. Canada*, 98 D.T.C. 2139

962473 *Ontario Limited c. The Queen*, [1995] G.S.T.C. 22

327119 *B.C. Ltd c. Canada*, [1997] 1 C.T.C. 2753

403570 *BC Ltd c. The Queen*, [1994] G.S.T.C. 48

Jurisprudence québécoise

Atalla c. Québec (sous-ministre du Revenu), [1988] R.D.F.Q.106

Bawolak c. Exroy Resources Ltd, J.E. 92-1585

Belzile c. Québec (sous-ministre du Revenu), [1999] R.D.F.Q. 192

Benoit c. Québec (sous-ministre du Revenu), [1998] R.D.F.Q. 276

Beyde c. Québec (sous-ministre du Revenu), [1993] R.D.F.Q. 94

Blackburn c. Québec (sous-ministre du Revenu), [1999] R.D.F.Q. 238

Canada Permanent Trust Co. c. Québec (sous-ministre du Revenu), [1988] R.D.F.Q. 65

Carrefour Nouveau Monde c. Québec (sous-ministre du Revenu), [1991] R.D.F.Q. 79

Castonguay c. Québec (P.G.), J.E. 98-787

Centre Hospitalier Mont-Simai c. Québec (Ministère de la Santé et des services sociaux), [1998] R.J.Q. 2707

Chouinard c. Québec (sous-ministre du Revenu), [1996] R.D.F.Q. 308

Commission de protection du territoire agricole du Québec c. Ferme porchaison Inc., [1988] R.J.Q. 733

Complexe immobilier A.S.L.K. Canada Ltée c. Québec (sous-ministre du Revenu), [1997] R.D.F.Q. 46

Demers c. Québec (sous-ministre du Revenu), [1998] R.D.F.Q.131

Dion c. Québec (P.G.), [1997] R.D.F.Q. 325

Dufresne Engineering Co. Ltd c. Sous-ministre du Revenu du Québec, [1984] R.D.F.Q. 164

Entreprises M.A.Y. Inc. c. Québec (sous-ministre du Revenu), [1987] R.D.F.Q. 99

Entreprises Roger Poitras Inc. c. Québec (sous-ministre du Revenu), [1991] R.D.F.Q. 133

Gendron c. Québec (sous-ministre du Revenu), [1989] R.D.F.Q. 41

Gordon c. Québec (sous-ministre du Revenu), [1992] R.D.F.Q. 107

Harel c. Sous-ministre du Revenu (Québec), [1978] 1 R.C.S. 851

Hopital Maisonneuve-Rosemont c. Québec (ministre de la santé et des services sociaux), [1999] R.J.Q. 2066

Kifork c. Québec (sous-ministre du Revenu), [1996] R.D.F.Q. 169

Langlois c. Québec (sous-ministre du Revenu), J.E. 94-808

L'Écuyer c. Québec (sous-ministre du Revenu), [1997] R.D.F.Q. 28

L'Écuyer c. Québec (sous-ministre du Revenu), [1993] R.D.F.Q. 110

Marcoux-Neveu c. Québec (sous-ministre du Revenu), [1993] R.D.F.Q. 106

McColl Frontenac Inc. c. Québec (sous-ministre du Revenu), [1990] R.J.Q. 2345

Mongeon c. Québec (sous-ministre du Revenu), [1985] R.D.F.Q. 151

Mongeon c. Québec (sous-ministre du Revenu), [1997] R.D.F.Q. 297

Nakis Holding Ltd c. Québec (sous-ministre du Revenu), C.A. Montréal, No. : 500-09-000675-801, 21 décembre 1984, j. Nichols

Ouellet c. Québec (sous-ministre du Revenu), [1990] R.D.F.Q. 80

Paul c. Canada (P.G.), [1998] R.J.Q. 1507

Pedneault c. Québec (ministre du Revenu), [1996] R.D.F.Q. 253

Pelletier c. Québec (sous-ministre du Revenu), [1996] R.D.F.Q. 278

Pomerleau c. Sous-ministre du Revenu, [1983] R.D.F.Q. 151

Québec (P.G.) c. Tribunal d'arbitrage de la fonction publique, [1998] R.J.Q. 2771

- Québec (sous-ministre du Revenu) c. Vézeau*, [1995] R.D.F.Q. 26
- Québec (sous-ministre du Revenu) c. 122392 Canada Inc.*, [1987] R.J.Q. 2245
- Robitaille c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, [1996] R.D.F.Q. 311
- Rocheleau c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, [1996] R.D.F.Q. 315
- Rousseau c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, [1991] R.D.F.Q. 50
- Roy c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, [1999] R.D.F.Q. 200
- Sous-ministre du Revenu du Québec c. Transport Lessard (1976) Limitée*, [1985] R.D.J. 502
- Sous-ministre du Revenu du Québec c. Freneco Ltée*, [1982] R.D.F.Q. 214
- Sous-ministre du Revenu du Québec c. Ciba Geigy Canada Ltd*, [1981] R.D.F.Q. 156
- Starlight Clothes Co. c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, [1978] R.D.F.Q. 101
- Tessier c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, [1998] R.D.F.Q. 249
- Turmel c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, [1990] R.D.F.Q. 98
- Vézeau c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, [1992] R.D.F.Q. 100
- Young c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, [1997] R.D.F.Q. 298

Jurisprudence de droit anglais

Congreve c. Home Office, [1976] Q.B. 629

Inland Revenue Commissioners c. National Federation of Self-Employed and Small Businesses Ltd, [1981] 2 All E.R. 93

Matrix-Securities Ltd c. Inland Revenue Commissioners, [1994] 1 All E.R. 769

Padfield c. Minister of Agriculture, Fisheries and Food, [1968] A.C. 997

Preston c. Inland Revenue Commissioners, [1985] 2 All E.R. 327

R c. IRC, [1983] 2 All E.R. 300

R. c. Secretary of State Ex parte Khan, [1985] All E.R. 40

R. c. Home Secretary Ex Parte Mahta, [1975] 2 All E.R. 1084

Secretary of State for Education and Science c. Tameside Metropolitan Borough Council, [1977] A.C. 1014

Secretary of State for Employment and Science c. Associated Society of Locomotive Engineers and Firemen (no 2), [1972] 2 Q.B., 455

BIBLIOGRAPHIE

Monographies et recueils

CÔTÉ, P.A., *Interprétation des lois*, 2e éd., Éditions Yvon Blais, 1990, 766p. ✓

NIQUET, S., *L'estoppel et autres fins de non-recevoir en matière fiscale*, essai de maîtrise en fiscalité, Université de Sherbrooke, no. 306, 1993

GARANT, P., *Droit administratif*, 4^e éd., vol. 2, Éditions Yvon Blais, 1996, 789 p.

LORD, G, J. SASSEVILLE ET D. BRUNEAU, *Les principes de l'imposition au Canada*, 12^e édition, Montréal, Wilson & Lafleur, 1998, 660 p.

SIMON 'S TAXES, vol. A, Revised 3rd ed., London, Butterworths, 1983, A3.801-A3.823

Articles de revues

ADAMS, W., "Audit and appeals procedures", (1997) *Prairie Provinces Tax Conference*, Canadian Tax Foundation, 5:1-13

ANDERSON, R.J., "GST : Interest and Penalties and Voluntary Disclosure", (1994) *Conference Report*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 39:1-9

ASSOCIATION DE PLANIFICATION FISCALE ET FINANCIÈRE, "Rétablir le lien de confiance", (1996), vol. 18, no 3 *Revue de planification fiscale et successorale*, 663-701

AUGER, F., "Décisions récentes fédérales", (1994), vol. 16, no 1 *Revue de planification fiscale et successorale*, 75-110

BARSALO, B., "Table ronde sur la fiscalité provinciale" dans *Congrès 1998*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 42:21-86

BARSALO, B., "Mémoire sur l'amélioration des relations du ministère du Revenu du Québec avec les contribuables et les mandataires.", (1995), vol. 17, no 2 *Revue de planification fiscale et successorale*, 559-608

BARSALOU, P., "Démarches à considérer lorsqu'une cotisation est envisagée", dans *Colloque - Faire affaires avec les autorités fiscales*, #86, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1999

BEITH, R.M., "Dossier équité", (1992) *Conference Report*, Toronto, Association Canadienne d'Études Fiscales, 7:11-21

BEITH, R.M., L.C., Tremblay, "Revenue Canada's Role in Appeals", (1994) *Conference Report*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 34:1-22

BERNSTEIN, J., "The fairness Package", (1994) *Conference Report*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 2:139-141

BOUSQUET, D.P., "Divulgations volontaires", dans *Colloque - Faire affaires avec les autorités fiscales*, #86, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1999

BURNS, B.A., I.S., Mac GREGOR, "Resolving Tax Disputes : A Justice Perspective", (1994) *Conference Report*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 33:1-16

CASTONGUAY, F., "Le système de décisions anticipées canadien et québécois", (1989), vol. 11, no 1 *Revue de planification fiscale et successorale*, 1-60

CORN, G. "Interpretation of the "Fairness Package", (1994) 4 *Canadian Current Tax*, no 14, A-19 - A-21

CÔTÉ, J. "Pot-pourri fiscal", dans *Congrès 1993*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 4:11-15

DESROSIERS, C., A. SIMARD, M. QUINTAL, "Questions et réponses: taxes à la consommation" dans *Colloque - Symposium sur les taxes à la consommation*, #100, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2000.

DU PONT, G., W. LEFEBVRE, "*Kutlu v. The Queen, Consolidated Canadian Contractors Inc. c. La Reine*", dans *Colloque - Palmarès des "TOP 40"*, #89, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1999

DU PONT, G., "Litige fiscal en TPS et TVQ", (1996), vol. 18, no 1 *Revue de planification fiscale et successorale*, 49-151

FIEN, C.M., "Retroactive Legislation; Administrative Matters", (1996) *Conference Report*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 4:1-39

GALIMI, R., "Équité en matière d'administration fiscale", dans *Colloque - Transiger avec le fisc dans le contexte d'une vérification*, #78, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1997

GARTNER, G.J., K. S. SKINGLE, "Dealing with the tax collector: A Pot pourri (Tossed Salad?) Of Current Issues in Tax Litigation", (1991) *Prairie Provinces Tax Conference*, Canadian Tax Foundation, 8: 55-70

GERVAIS, L. R., "Mieux connaître les oppositions", dans *Colloque - Transiger avec le fisc dans le contexte d'une vérification*, #78, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1997

GERVAIS, L.R., "Traitements des dossiers d'opposition TPS et TVQ", dans *Colloque - Symposium sur les taxes à la consommation*, #87, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1999

GRANELLI, J.M., "Assessment Practice : Penalty and Interest : Common Audit Issue", (1995) *Conference Report*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 49:36-47

HEINRICH, W.H. G., "Current Administrative and Enforcement Issues: An Update on the Scope of the Audit, Requirements, Penalties, Collection matters, and the Fairness Package", (1995) *British Columbia Tax Conference*, Canadian Tax Foundation, 15:1-68

HIRSCH, M., "Fairness Package Update", (1998) *Conference Report*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 24:1-32

KROFT, E.G., "Selected issues in administration appeals and enforcement", (1995) *British Columbia Tax Conference*, Canadian Tax Foundation, 14:1-34

LANDAU, S., "The fairness package in practice", (1994) *Ontario Tax Conference*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 15:1-11

LEDOUX, G., "Équité en matière d'administration fiscale", dans *Congrès 1994*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 10:1-33

LEDOUX, G., G. Brossard, "Équité en matière d'administration fiscale", dans *Congrès 1996*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 31: 1-32

LEFEBRE, D., J. BERNIER, "Dossier équité", dans *Congrès 1992*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 135-152

LEFEBVRE, D., "Récents développements en matière de fiscalité fédérale", dans *Congrès 1991*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 913-924

LEFEBVRE, D., "Récentes initiatives de Revenu Canada", (1993) *Conference Report*, Toronto, Association Canadienne d'Études Fiscales, 6:11-13

LEWY, J.L., "Current Cases of interest", (1998) *Ontario Tax Conference*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 17:15-18

MATHIEU, M., "Les emplois assurables", (1997), vol. 19, no 2 *Revue de planification fiscale et successorale*, 341-377

MATSUBA, G.T., "Pot-pourri of current tax issues: Recent Legislative and Judicial Developments", (1997) *Prairie Provinces Tax Conference*, Canadian Tax Foundation, 16:26-31

Mc MECHAN, R.W., "Tax Practice Update", (1998) *Ontario Tax Conference*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 16:1-28

MEGHJI, A., SIEKER, S., "A contest of unequals : Recent developments in tax litigation", (1997) *Conference Report*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 11:1-31

MORENO, Y., " Le projet de loi 71 et le dossier Équité Québec: la pointe de l'iceberg?", No 125, *La Collection fiscale du Québec*, décembre 1995

NATHANSON, D.- C. "The Fairness Package, the long Reach of Section 160 and Solicitor-Client Privilege", (1991) *Conference Report*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 49:1-8

PEDLOW, D.S., "Penalties Under the Income Tax Act", (1996) *British Columbia Tax Conference*, Canadian Tax Foundation, 7:1-24

"Rapport du groupe de travail sur l'amélioration des relations entre le ministère du Revenu, les contribuables et les mandataires", dans *Colloque - Comment agir auprès des autorités fiscales*, #66, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1994

ROBERT, M. "Dossier "Équité" Comparaison fédéral-Québec", dans *Colloque - Comment agir auprès des autorités fiscales*, #66, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1994

RYAN, P., "Fiscalité provinciale", dans *Congrès 1998*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 42:1-19

RYAN, P., "Accent sur les différences entre la législation fédérale et provinciale - Administration de la Loi", dans *Congrès 1996*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 35:1-32

RYAN, P., "Conséquences d'une enquête au criminel et divulgation volontaire", dans *Colloque - Faire affaire avec les autorités fiscales*, #86, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1999

RYAN, P., "Article 160 de la Loi de l'impôt sur le revenu", (1997), vol. 19, no 2 *Revue de planification fiscale et successorale*, 387-402

RYAN P., "L'aspect pénal de nos lois fiscales", (1995), vol. 17, no 2 *Revue de planification fiscale et successorale*, 415-487

RYAN, P., "Suivi: SMRQ c. Vézeau: La Cour d'appel rend sa décision", (1995), vol. 17, no 3 *Revue de planification fiscale et successorale*, 898-899

RYAN, P., "Cotisations, renonciations à la prescription, aux intérêts, pénalités et demandes de remboursement", (1992), vol. 14, no 1 *Revue de planification fiscale et successorale*, 47-91

RYAN, P., "'Access" et jurisprudence récente", dans *Congrès 1993*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 30:30-37

RYAN, P., "Décisions récentes québécoises", (1992), vol. 14, no 3 *Revue de planification fiscale et successorale*, 585-591

SAUVÉ, E., "Aspect pénal de nos lois fiscales", dans *Colloque - Faire affaires avec les autorités fiscales*, #86, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1999

SÉGUIN, P., "Jurisprudence récente", dans *Congrès 1995*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 25:66-70

SÉGUIN, P., "Access et jurisprudence récente", dans *Congrès 1993*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 31:9-15

SHERMAN, D.M., "Canada GST Service", Scarborough, Ont., Carswell, feuilles mobiles, Binder C5, 280: 101-124; 281: 201-222

STRAIN, W.J., "The Fairness Package: A Kindler, Gentler Revenue Canada?", (1991) *Conference Report*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 8:21-24

SWYSTUN, J.E., "Voluntary Disclosures and Dealing with Revenue Canada Special Investigation", (1997) *Ontario Tax Conference*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 15:1-19

TÉTREAULT, Y., A. FRIGON, "Présentation sur les divulgations volontaires lors du colloque sur "faire affaires avec les autorités fiscales de l'Association de planification fiscale et financière"", dans *Colloque - Faire affaires avec les autorités fiscales*, #86, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1999

TÉTREAULT, Y., "TPS/TVQ Administration : protocole de vérification et divulgations volontaires.", dans *Colloque - Symposium sur les taxes à la consommation*, #75, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1996

THAW, M., A.M. SCHWARTZ, "Are settlements agreements with Revenue Canada binding ? The Queen v. Enterac Property Corporation" 1998, *Canadian Taxpayer*, 75-76

TOUSIGNANT, F., "Modifications relatives aux périodes de nouvelle cotisation et de cotisation supplémentaire - De nouvelles règles applicables à tous les contribuables - Article 1010.0.2 L.I.", *Le Bulletin de la Collection Fiscale du Québec*, février 1999

WARNOCK, J., "The Federal Court of appeal : Due diligence and GST penalties", (1998) 43 *Canadian Tax Journal*, no. 6, 1283-1289

WEBB, D.-P., "The Fairness Package", (1992) *Ontario Tax Conference*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 4:1-26

WILSON, B.J., "Defensive Tax Practice", (1997) *Ontario Tax Conference*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 14:1-19

WYSLOBICKY, D.A., "Practical Tips and Traps Under the GST and PST Legislation: Emerging GST and PST Issues", (1999) *Ontario Tax Conference*, Canadian Tax Foundation, 2:13-23

DOCUMENTS GOUVERNEMENTAUX

Documentation fédérale

AGENCE DES DOUANES ET DU REVENU DU CANADA, *Énoncé de politique P-237*, "L'acceptation d'une défense basée sur la diligence raisonnable pour une pénalité imposée en vertu du paragraphe 280(1) de la *Loi sur la taxe d'accise* pour défaut de verser un montant au moment prévu", 29 mai 2000

CANADA, Ministère des Finances, "Notes explicatives du projet de loi concernant la taxe sur les produits et services", février 1993

CANADA, Ministère des Finances, "Dépôt de modifications techniques concernant la TPS", *Communiqué 92-064*, 14 septembre 1992

CANADA, Ministère des Finances, "Rapport du Comité technique de la fiscalité des entreprises", décembre 1997

CONFERENCE BOARD DU CANADA, "Au coeur de l'équité, Une qualité de service qui permettra de respecter l'engagement de Revenu Canada dans le domaine de l'équité", 15 novembre 1998

RAPPORT DE LA COMMISSION ROYALE D'ENQUÊTE SUR LA FISCALITÉ, Ottawa, Imprimeur de la Reine, 1966

REVENU CANADA, "La ministre du Revenu annonce l'élimination de la pénalité dans le cas des divulgations volontaires relatives à la TPS", *Communiqué*, 28 novembre 1996

REVENU CANADA, *Circulaire d'information* No. 76-19R3: "Transfert de biens à une société en vertu de l'article 85", 17 juin 1996

REVENU CANADA, *Circulaire d'information* IC98-1, "Politiques de recouvrement", 13 juillet 1998

REVENU CANADA, *Manuel des opérations de l'impôt*, "Guide des applications de vérification", 1989

REVENU CANADA, *Mémoire* TPS-G100-3 Décisions concernant la taxe sur les produits et services (TPS 100-3), 29 novembre 1991

REVENU CANADA, *Énoncé de politique* P-147, "Dispositions administratives visant l'équité- Pénalités et intérêts - Annulation ou renonciation", 16 septembre 1993

REVENU CANADA, *Énoncé de politique* P-148, "Lignes directrices administratives concernant la réduction des pénalités et intérêts dans les cas d'opérations fictives", 20 juin 1994

REVENU CANADA, *Énoncé de politique* P-149, "Politique administrative concernant le redressement de la formule de déclaration de la taxe sur les produits et services", 1er juin 1994

REVENU CANADA, "Revenu Canada vient en aide aux canadiens victimes de la tempête de verglas", *Communiqué*, 14 janvier 1998

REVENU CANADA, "Précisions sur la prolongation du délai de cotisation à un REER pour les canadiens touchés par la tempête de verglas", *Communiqué*, 16 février 1998

REVENU CANADA, "Revenu Canada maintient les mesures d'aide à l'intention des canadiens les plus touchés par la tempête de verglas", *Communiqué*, 18 février 1998

REVENU CANADA, "Déclaration des droits du contribuable", 1984

REVENU CANADA, "Une nouvelle norme: Stratégie en sept points pour l'équité", février 1999

REVENU CANADA ACCISE, DOUANES ET IMPÔT, *Mémorandum* TPS- 500-3-2-1: "Annulation ou renonciation-pénalités et intérêts", 14 mars 1994

REVENU CANADA ACCISE, DOUANES ET IMPÔT, *Note de service*, "Application des dispositions d'équité aux intérêts et aux pénalités", mars 1996

REVENU CANADA DOUANES ET ACCISE, TPS, *Bulletin de l'information technique* B-065: "Le plan en six points de vue de simplifier la TPS", 13 juillet 1992

REVENU CANADA DOUANES ET ACCISE, *Mémorandum* TPS- 500-3-2: "Pénalités et intérêts", 6 mars 1992

REVENU CANADA DOUANES ET ACCISE, *Mémorandum* TPS- 500-3-4: "Indication volontaire", 28 juin 1991

REVENU CANADA IMPÔT, "M. Jelinek donne des précisions sur le Dossier Équité à l'intention des contribuables", *Communiqué*, 24 mai 1991

REVENU CANADA IMPÔT, "M. Jelinek publie les lignes directrices concernant le dossier Équité", *Communiqué*, 18 mars 1992

REVENU CANADA IMPÔT, *Circulaire d'information* No. 92-1: "Lignes directrices concernant l'acceptation des choix tardifs, modifiés ou révoqués", 18 mars 1992

REVENU CANADA IMPÔT, *Circulaire d'information* No. 92-2: "Lignes directrices concernant l'annulation des intérêts et des pénalités", 18 mars 1992

REVENU CANADA IMPÔT, *Circulaire d'information* No. 92-3: "Lignes directrices concernant l'émission de remboursement en dehors de la période normale de trois ans", 18 mars 1992

REVENU CANADA IMPÔT, *Circulaire d'information* No. 85-1, "Divulgations volontaires", 18 mars 1985

REVENU CANADA IMPÔT, *Circulaire d'information* No. 85-1R, "Divulgations volontaires", 8 mai 1987

REVENU CANADA IMPÔT, *Circulaire d'information* No. 85-1R2, "Divulgations volontaires", 23 octobre 1992

REVENU CANADA IMPÔT, *Circulaire d'information* No 84-1, "Révision des réclamations de la déduction pour amortissement et d'autres déductions admissibles.", 9 juillet 1984

REVENU CANADA TPS, *Bulletin de l'information technique* B-074: "Lignes directrices visant la réduction des pénalités et des intérêts dans les cas d'opérations sans effet fiscal", 28 novembre 1994

Documentation québécoise

QUÉBEC, Ministère des finances, *Bulletin d'information* 91-2, "Certificat du ministre du Revenu autorisant la distribution de biens et autres mesures fiscales", juillet 1991

QUÉBEC, Ministère des finances, *Bulletin d'information* 98-7, "Modifications fiscales diverses", 6 novembre 1998

REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* ADM.4, "Les divulgations volontaires", 31 août 1990

REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* ADM.2/R6, "Décisions anticipées", 30 septembre 1994

REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* ADM.4/R1, "Les divulgations volontaires", 31 mars 1999

REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* IMP. 1010-2/R-3, "Renonciation à l'application des délais prévus aux sous-paragraphes a, a.0.1 et a.1 du paragraphe 2 de l'article 1010 de la Loi sur les impôts", 30 septembre 1994

REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* IMP. 1051-1 / R-2, "Remboursement d'impôt, d'intérêts ou de pénalité", 30 septembre 1994

REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* IMP. 1051-2, "Dossier Équité - Remboursement relatif à l'année d'imposition 1985 ou à une année subséquente.", 30 avril 1996

REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* IMP. 1056.4-1, "Choix tardif, modifié ou révoqué.", 30 décembre 1998

REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* IMP. 1057.1-1, "Prorogation du délai d'opposition", 29 septembre 1995

REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* IMP. 1057.1-1/R1, "Prorogation du délai d'opposition", 31 mars 1999

REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* LMR. 59.2-1/R2, "Pénalité pour paiement tardif", 21 décembre 1990

REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* LMR. 94.1-1/R-1, "Renonciation ou annulation à l'égard des intérêts, des pénalités.", 31 mars 1995

REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* LMR. 94.1-1/R-2, "Renonciation ou annulation à l'égard des intérêts, des pénalités ou des frais.", 27 mars 1997

REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* LMR. 93.1.3-1, "Prorogation du délai d'opposition", 31 mars 1999

REVENU QUÉBEC, *Bulletin d'interprétation* LMR. 94.1-1/R3, "Renonciation ou annulation à l'égard des intérêts, des pénalités ou des frais", 30 avril 1999

REVENU QUÉBEC, *Charte des droits des contribuables et des mandataires*, septembre 1994