

COUR DU QUÉBEC
Chambre civile

CANADA
PROVINCE DE QUÉBEC
DISTRICT DE MONTRÉAL

N° : 500-80-019409-110

DATE : Montréal, 19 mai 2015

SOUS LA PRÉSIDENTE DE L'HONORABLE GABRIEL DE POKOMÁNDY, J.C.Q.

EMBALLAGES STARFLEX INC.

DEMANDERESSE

c.

AGENCE DU REVENU DU QUÉBEC

DÉFENDERESSE

JUGEMENT

[1] Le Tribunal est saisi d'une *requête en appel d'une cotisation fiscale* refusant la déduction de certains dons faits à des organismes de charité aux États-Unis durant l'exercice financier terminé le 31 août 2009.

[2] La partie défenderesse conteste la requête et demande de déclarer valide la cotisation visée.

CONTEXTE FACTUEL ET PROCÉDURAL

[3] Emballage Starflex inc. (ci-après *Starflex*) exploite une entreprise de fabrication et de distribution de fournitures d'emballage. Pour l'exercice financier terminé le 31 août 2009, elle a déclaré un revenu net de 1 801 270 \$ et un revenu imposable de 450 317 \$.

[4] Ce résultat est fonction d'une déduction de 1 350 953 \$ de dons à divers organismes de charité et de bienfaisance correspondant au maximum autorisé de 75 % du revenu net. La somme totale des dons déclarés est 1 502 525 \$, soit 492 575 \$ à des organisations de la communauté juive aux États-Unis, dont plusieurs ne sont pas enregistrées au Canada comme organismes de charité mais généralement exemptées d'impôt dans leur pays.

[5] Le 16 juillet 2010, l'Agence du revenu du Québec (ci-après l'*ARQ*) a révisé à la baisse la somme des dons admissibles aux fins de déductions du revenu imposable et l'a établie à 1 003 750 \$, refusant les dons faits à des organismes de charité américains non enregistrés au Canada.

[6] Cette modification augmentait le revenu imposable à 797 520 \$, et l'*ARQ* a établi une cotisation à l'égard des impôts et contributions à payer par la demanderesse à la somme de 76 953 \$ au lieu des 36 216 \$ d'impôt à payer selon la déclaration fiscale de la partie demanderesse. Cette décision a été communiquée par l'*avis de cotisation* numéro 1101 (D-1).

[7] Le 8 octobre 2010, la demanderesse a déposé un *avis d'opposition* (D-2) à cette cotisation en motivant sa position comme suit :

Donations by Canadians to United States Charitable Institutions are deductible if they are registered with the United States IRS.

These Institutions can accept donations in the United States, therefore Canadians can donate to them also.

United States residents are allowed to donate to Canadian Charitable Institutions for the same reason under the regulation.

[8] Le 14 mars 2011, la défenderesse a rejeté l'opposition et confirmé que la cotisation a été établie conformément aux dispositions de la loi, notamment en ce que les montants totalisant 498 775 \$ versés à des organismes américains ne peuvent être

considérés comme des dons déductibles dans le calcul du revenu imposable en vertu de l'article 710 de la *Loi sur les impôts*¹ (D-3).

[9] Tentant de prendre appui sur la convention fiscale de 1980 entre les États-Unis et le Canada (par. 6, art. 21), la demanderesse formule la *requête en appel d'une cotisation fiscale* à l'étude, invoquant l'argument que la déduction de ses dons à des œuvres de charité enregistrées aux États-Unis est permise et que le refus de la défenderesse est purement arbitraire et mal fondé.

[10] La défenderesse conteste l'appel, plaidant qu'aucune entente fiscale n'est intervenue entre le Québec et les États-Unis et que le Québec n'est pas lié par la convention fiscale entre le gouvernement du Canada et celui des États-Unis.

[11] Le jour de l'audition, la demanderesse a déposé une *requête en appel d'une cotisation fiscale amendée*, cherchant à ajouter comme motif supplémentaire justifiant l'annulation de la cotisation que les sommes versées par la demanderesse aux organismes de charité avaient aussi pour objectif d'accroître ses ventes aux États-Unis, et qu'en conséquence si elles ne pouvaient être déduites comme dons, elles devraient pouvoir l'être à titre de dépenses d'entreprise pour l'exercice 2009.

[12] L'ARQ s'oppose au dépôt de la *requête amendée*, car selon elle l'amendement recherché change la nature de l'appel en ce que les éléments visés ne seraient plus les mêmes que ceux qui ont été l'objet de la décision communiquée par l'avis de la nouvelle cotisation. Elle demande donc que l'amendement soit refusé.

[13] Le Tribunal a entendu la preuve sur l'ensemble, sous réserve d'une décision préalable sur cette question avant l'examen de la question principale pour décider du fond du litige.

LES FAITS

[14] Outre les faits non contestés relatés sous la rubrique *Contexte factuel et procédural*, le Tribunal a entendu le témoignage de Hershey Fieldman, président de Polystar Packaging (ci-après *Polystar*), compagnie faisant affaires avec *Starflex* et oeuvrant dans le même domaine et dans le même milieu.

[15] *Polystar*, à la différence de la demanderesse, a 70 % des affaires aux États-Unis et 30 % au Canada. Le témoin est membre de la communauté juive et particulièrement impliqué dans les organismes caritatifs de sa communauté autant aux États-Unis qu'au Canada. Il connaît presque tous les organismes qu'on retrouve sur la liste des dons de la compagnie *Starflex*.

¹ RLRQ, c. I-3.

[16] Il décrit la communauté juive comme étant une communauté serrée avec un niveau élevé d'esprit d'entraide. On y valorise la philanthropie, l'aide aux écoles et le support des défavorisés, en particulier au sein de leur communauté.

[17] Dans le cadre de son implication, le témoin nous relate avoir fait des contacts importants et rencontré d'autres hommes d'affaires et entrepreneurs qui sont mus par le même esprit de philanthropie.

[18] Les dons généreux sont bien vus dans ce milieu et servent souvent à promouvoir les affaires. Il en a fait l'expérience et ses affaires en ont profité.

[19] Lors de réunions des organismes qu'il encourage, il fait des rencontres profitables avec d'autres hommes d'affaires. Il souligne que l'impact d'un don n'est pas immédiat et peut se manifester beaucoup plus tard.

[20] Certes, une entreprise doit d'abord prouver la qualité de ses produits pour bénéficier des retombées de ses dons. Il se dit convaincu que les affaires de *Starflex* ont été influencées favorablement par les dons effectués en 2009, notamment à l'égard des œuvres caritatives américaines qui ne sont pas toutes enregistrées au Canada. En 2008, les États-Unis ont connu une crise économique, mais les entreprises dans le domaine de l'emballage n'ont pas été gravement affectées.

[21] Le témoin Fieldman souligne qu'à part Israël, c'est à New York qu'il y a la plus grande population juive au monde. Il est donc indiqué pour une entreprise qui désire augmenter son chiffre d'affaires aux États-Unis de concentrer ses dons à cet endroit.

[22] Hélène Côté, ex-vérificatrice de Revenu Québec, a eu la charge de ce dossier. Elle a fait des vérifications qui ont confirmé le paiement des montants réclamés. Par contre, elle a constaté que certains organismes n'étaient pas enregistrés au Canada, d'où le refus de permettre que les dons dont ceux-ci ont bénéficié puissent être déductibles.

[23] Un examen de la liste des organismes américains bénéficiant de ces dons révèle qu'il y en avait quatorze à New York et un en Illinois.

[24] Selon les informations obtenues de la compagnie demanderesse, elle aurait fait en 2008, 8 519 203 \$ US de ventes aux États-Unis à vingt-quatre entreprises. En 2009, les ventes ont totalisé 7 039 676 \$ US. Il y a eu huit nouveaux clients, mais six ont été perdus. Un seul nouveau client provient de l'État de New York, soit *Metpac* pour 13 415 \$ US, et un de l'Illinois, *Techfoods*, pour 37 106 \$ US.

[25] L'analyse des ventes a permis de constater qu'en 2009, la clientèle américaine est principalement située le long de la côte est jusqu'en Floride, mais il y a aussi quelques clients au Minnesota, en Oregon et en Arizona. Trois clients seulement sont dans l'État de New York.

[26] Des quinze dons refusés, quatorze ont été faits à des organismes de la communauté juive à New York et un à Chicago, Illinois.

[27] Hélène Côté admet que devant le refus des dons américains, *Starflex* a demandé de considérer les montants versés comme une dépense pour obtenir un revenu. Cependant, n'ayant pas eu la démonstration que sans les dons, le contribuable n'aurait pas fait sensiblement le même revenu, cette avenue a été écartée.

[28] C'est en résumé la preuve qui nous a été présentée, appuyée par la note de la vérificatrice (D-6).

[29] Il ressort de la lecture des documents déposés par la demanderesse (P-2) que les ventes pour les exercices de 2006 à 2013 ont fluctué comme suit (par 1 000 \$) :

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Ventes canadiennes :	17 417 \$	16 652 \$	16 632 \$	18 622 \$	7 357 \$	18 051 \$	20 380 \$	20 531 \$
Ventes américaines :	8 014 \$	7 277 \$	7 430 \$	6 725 \$	3 839 \$	4 718 \$	7 199 \$	6 312 \$

[30] La demanderesse a produit aussi sa *déclaration de revenus* pour l'exercice financier se terminant le 31 août 2009 comprenant les états financiers (D-5).

LES QUESTIONS EN LITIGE

[31] En premier lieu, il faut déterminer si, dans le contexte de la présente affaire, la demande d'amendement est recevable.

[32] Une fois cette première question tranchée, le Tribunal devra décider si les montants versés à des organismes de bienfaisance américains à titre de dons sont déductibles du revenu imposable d'une entreprise québécoise.

[33] En cas de conclusion négative et si l'amendement a été permis, il y a lieu d'examiner si, dans les circonstances, les montants non admis comme déductions à titre de dons à des organismes de charité américains pourraient être considérés comme des dépenses raisonnables d'entreprise aux fins de la détermination des revenus nets.

LA QUESTION DE L'AMENDEMENT

[34] Les principes qui régissent l'amendement sont connus, mais une brève mise en contexte permettra de mieux saisir leur application à la situation à l'étude.

[35] Les appels d'une cotisation sont interjetés à la Cour du Québec *par requête conformément à la procédure ordinaire régissant les demandes en justice en matière*

*civile*² et sont soumis à la procédure régissant ces demandes, sauf dispositions contraires de la loi³.

[36] L'article 199 du *Code de procédure civile du Québec*⁴ (C.p.c.) prévoit que les parties peuvent, en tout temps avant jugement, amender leurs actes de procédure sans autorisation et aussi souvent que nécessaire en autant que l'amendement n'est pas inutile, contraire aux intérêts de la justice ou qu'il n'en résulte pas une demande entièrement nouvelle sans rapport avec la demande originale.

[37] L'amendement peut notamment viser à modifier, rectifier ou compléter les énonciations ou conclusions, invoquer des faits nouveaux ou faire valoir un droit échu depuis la signification de la requête introductive d'instance.

[38] L'interprétation large et libérale de ces dispositions a érigé la possibilité d'amender en règle, et le refus est devenu l'exception.

[39] Bien que les principes quant à l'amendement ne soient pas différents que l'on soit en matière fiscale ou en droit civil⁵, certaines distinctions incontournables empêchent parfois l'application intégrale de ces principes en matière d'appel de cotisation.

[40] Une des difficultés de l'application des principes et règles qui régissent l'amendement des procédures de droit civil réside dans la détermination de ce qui peut constituer une demande entièrement nouvelle en droit fiscal.

[41] En recherchant le bénéfice de l'interprétation large qui prévaut en matière d'amendement aux procédures civiles, la demanderesse soutient que dans le présent appel devant la Cour du Québec, le contribuable devrait être libre de soulever par amendement toute question susceptible d'affecter la validité de la cotisation, que ce soit pour corriger une erreur dans sa déclaration fiscale originale ou pour soulever une nouvelle question qui n'a pas été invoquée dans sa déclaration fiscale ni dans son avis d'opposition.

[42] Nous avons beaucoup de difficultés avec cette position qui non seulement tendrait à changer la nature de la procédure devant la Cour du Québec et risquerait de modifier considérablement le processus général de la contestation d'une cotisation prévue par le législateur dans la *Loi sur l'administration fiscale*, mais dans la situation particulière de la présente affaire, elle risquerait d'introduire un argument incompatible avec la position initiale de l'appelante.

a) Nature de la procédure d'appel

² *Loi sur l'administration fiscale*, RLRQ, c A-6.002, art. 93.1.17

³ Id, art. 93.1.19

⁴ RLRQ, c. C-25

⁵ *Québec (Sous-ministre du Revenu) c. De Stefano*, 1993 R.J.Q. 1707 (CA).

[43] Bien que la procédure est introduite par voie de *requête introductive d'instance*, la nature de la demande en demeure essentiellement une d'appel d'une décision rendue par l'autorité chargée d'établir, voire confirmer la cotisation.

[44] Généralement, une instance d'appel vérifie la justesse de la décision dont on demande la réformation et évite de se saisir de questions qui n'ont pas été soumises à l'instance décisionnelle initiale. La Cour du Québec doit donc examiner les motifs qui ont amené le ministre ou l'ARQ à modifier la déclaration du contribuable pour établir l'impôt à payer ou, en l'absence de déclaration, à établir les facteurs déterminant l'impôt à payer. La Cour du Québec n'établira l'impôt à payer que dans des situations très exceptionnelles. Elle se contentera de confirmer ou infirmer les motifs et les facteurs pour le calculer, et au besoin en identifier d'autres à prendre en compte dans l'établissement de la cotisation.

[45] C'est en ce sens que dans les procédures d'appel de cotisation devant la Cour du Québec, le litige porte sur la cotisation elle-même, c'est-à-dire sur la détermination de l'impôt à payer.⁶

[46] Permettre un amendement qui modifie la déclaration fiscale du contribuable élargirait considérablement le rôle du Tribunal qui, de l'examen de la décision du ministre et des seuls éléments soulevés par l'avis de cotisation dont on appelle et de ceux qui y sont intimement liés, devra se livrer à la considération de tout ce qui peut déterminer l'impôt payable: Cela exigerait de refaire à la place de l'ARQ le processus de vérification de la déclaration ainsi amendée ou de lui retourner le dossier pour reprendre le processus à partir du début.

[47] L'amendement qui initierait une telle décision créerait une demande entièrement nouvelle pour cet aspect du problème qu'il faudrait reprendre au complet et qui nous apparaît dépasser le rôle d'un tribunal d'appel.

b) Processus de contestation

[48] En ce qui a trait à la détermination de l'impôt à payer, le législateur a prévu qu'après l'examen de la déclaration fiscale que le contribuable lui a transmise, le ministre transmet un avis de cotisation à la personne qui a produit cette déclaration⁷.

[49] L'acte de cotiser, décrit à la loi et repris par la doctrine et la jurisprudence, consiste pour le ministre à examiner, avec toute la diligence possible, la déclaration de revenus du contribuable et fixer l'impôt, l'intérêt, les pénalités et le montant de certains remboursements.

[50] La cotisation est donc la détermination par le ministre du Revenu, le percepteur de l'impôt ou ses officiers de l'impôt que le contribuable aura à payer. Cette détermination

⁶ *Al Nadler inc. c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, Soquij AZ-93011301

⁷ Précité, note 1, art. 1008.

est tout à fait distincte de l'avis qui la constate et en fait part. Cette décision unique comprend tous les impôts dus par le contribuable⁸.

[51] La première étape de contestation de la cotisation est un *avis d'opposition* qui expose les motifs de l'opposition et les faits pertinents⁹.

[52] Une fois que le ministre a donné suite à l'*avis d'opposition* ou encore après l'expiration du délai qui lui est accordé pour ce faire, le contribuable peut interjeter appel devant la Cour du Québec. Cet appel est formulé par une requête conformément à la procédure ordinaire régissant les demandes en justice en matière civile.

[53] L'article 76 C.p.c. prévoit que *les parties doivent exposer, dans leurs actes de procédure, les faits qu'elles entendent invoquer et les conclusions qu'elles recherchent*.

[54] L'exigence par le législateur, à plus d'une étape de ce processus, que le contribuable motive sa contestation nous apparaît signifier que la cotisation, l'avis de cotisation qui la communique, l'opposition et l'avis d'opposition forment en quelque sorte le cadre dans lequel s'inscrit le litige et se déroulera le débat¹⁰.

[55] À l'intérieur de ce cadre, tout amendement pour modifier, compléter, rectifier ou contester les allégations ou conclusions, invoquer des faits nouveaux ou faire valoir un droit échu depuis la signification de la requête introductive d'instance est permis, pourvu que l'amendement ne soit pas inutile, contraire aux intérêts de la justice ou qu'il n'en résulte pas une demande entièrement nouvelle sans rapport avec la demande originaire.

[56] Un élargissement du droit d'amender pour soulever toute question susceptible d'affecter la validité de la cotisation, qui implicitement introduirait une modification à la déclaration fiscale, nous apparaît dépasser l'intention du législateur.

c) Position irréconciliable

[57] Dans la présente affaire, le contribuable conteste la décision du ministre de refuser la déduction des dons faits aux États-Unis d'Amérique à des organismes de charité.

[58] Aux termes des principes énoncés, il aurait le droit de modifier, rectifier ou compléter les énonciations ou conclusions, ou invoquer des faits nouveaux pour faire valoir un droit échu depuis la signification de la requête introductive d'instance relativement à ces dons et au contexte dans lequel ils ont été effectués.

⁸ Précité, note 5

⁹ Précité, note 2, art. 93.1.2; 93.1.9.1

¹⁰ *Sanitation Gina inc. c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, AZ-90038098

[59] La demande d'amendement qui nous est formulée va bien au-delà et semble plutôt changer l'approche. Elle vise à introduire au dossier un deuxième élément parallèle, sinon contraire à la position actuelle.

[60] *Starflex* tente de modifier sa déclaration fiscale où elle a déclaré avoir versé en 2009 des sommes considérables en dons à des organismes de charité ou de bienfaisance américains, donc d'avoir effectué des déboursés librement et volontairement à titre purement gratuit, sans attente de quelque droits, privilèges, bénéfices matériels ou avantages que ce soit en contrepartie de la part des donataires ou une personne désignée par eux. Il y a donc un appauvrissement volontaire du donateur. À cause de ces caractéristiques du geste posé, la loi permet à la demanderesse de bénéficier de l'avantage fiscal de déduire ces déboursés du revenu net aux fins de l'établissement du revenu imposable.

[61] Le ministre a refusé la déduction de *Starflex*, non pas parce que ce ne sont pas des dons, mais parce qu'ils ne remplissent pas les conditions nécessaires pour être déductibles. La demanderesse tente maintenant, par le biais d'un amendement, de modifier sa position et sa déclaration fiscale pour que les montants qu'elle a déclarés être des dons ne soient plus considérés seulement comme tels, mais plutôt des dépenses d'entreprise permettant leur déduction aux fins du calcul de son revenu net.

[62] En d'autres mots, l'amendement vise non seulement les procédures devant le Tribunal, mais aussi implicitement une modification des déclarations fiscales de *Starflex* qui n'ont jamais été présentées à l'ARQ ainsi modifiées, bien que la possibilité d'un tel traitement des sommes versées ait été invoquée sans être l'objet de décision formelle relativement à leur effet sur l'impôt à payer.

[63] Ce qui est particulier, c'est que les paragraphes amendés ne visent pas à remplacer la position initiale, mais à y ajouter celle que les déboursés ont été faits non pas à titre gratuit, mais avec une attente de contrepartie pécuniaire, telle une commandite pour le développement des affaires, et devraient pouvoir être déduits des revenus à titre de dépenses d'entreprise aux fins de l'établissement du revenu net. On n'allègue donc pas une erreur ou une méprise que l'amendement permettrait de réparer.

[64] La demande d'amendement vise à ajouter une alternative incompatible avec la demande initiale contenue dans la requête introductive d'instance du 9 juin 2011 où la demanderesse plaide que les montants ont été versés en dons et qu'ils devraient être considérés comme tels, avec la conséquence de permettre leur déduction du revenu net.

[65] L'amendement vise à modifier le choix initial du contribuable exprimé dans sa déclaration fiscale en introduisant un nouveau traitement qu'il cherche à donner aux montants qu'initialement il a déclaré avoir versés en purs dons. Bien qu'une somme versée dans le but d'attirer de la clientèle puisse paraître similaire à un don, il y a une importante différence non seulement dans la nature du geste, mais aussi dans le traitement fiscal qui peut s'y rattacher.

[66] L'amendement, qui implicitement changerait la nature du déboursé, modifierait substantiellement la déclaration sur des aspects que le ministre n'a jamais eu à examiner et qu'on ne semble jamais lui avoir fait valoir comme alternative, si tant est qu'on puisse dans une même déclaration faire deux choix aussi contradictoires.

[67] En effet, ce nouveau choix est difficilement compatible avec les prétentions originaires auxquelles *Starflex* ne semble pas renoncer. On ne peut prétendre avoir donné une somme et alternativement l'avoir dépensée pour gagner des revenus d'entreprise.

[68] Dans un contexte d'appel fiscal, il nous apparaît que cet amendement créerait une situation où dans la même procédure d'appel le contribuable soutiendrait deux positions irréconciliables.

[69] L'amendement, bien que cherchant comme la demande originaire à faire modifier la cotisation, ne le fait pas en attaquant la décision, puisque la question n'a jamais pu en faire l'objet, mais obliquement en soumettant une nouvelle hypothèse alternative sans avoir suivi le processus de contestation prévu dans la loi.

[70] C'est une situation similaire à l'affaire *Dubrovsky c. Sous-ministre du Revenu du Québec*¹¹ où la Cour d'appel du Québec a confirmé une décision refusant une demande d'amendement où les motifs de l'opposition et les faits pertinents qu'on cherchait à introduire pouvaient constituer une demande entièrement nouvelle.

[71] Dans la présente affaire, *l'avis d'opposition* (D-2) contient comme seul fait pertinent et motif d'opposition que les dons ont été effectués et sont déductibles aux fins d'établir le revenu imposable. Il n'y a aucune mention de possible qualification de ces dépenses comme dépenses d'entreprise.

[72] La demande initiale ne touche pas le revenu net déclaré par le contribuable et ne vise que le revenu imposable, donc l'impôt payable. Les amendements auraient pour effet de remettre en question la détermination du revenu net.

[73] Nous sommes d'avis que dans un tel contexte, selon l'économie du droit fiscal relative aux contestations de cotisation, on se trouve en présence d'une demande entièrement nouvelle¹².

[74] Bien que l'amendement est relié à la détermination de la cotisation, on ne peut pas prétendre qu'il est relié à la question soumise de savoir si un don fait à un organisme de charité américain est déductible des revenus imposables de la demanderesse.

[75] En droit fiscal, les dispositions d'une loi fiscale ont préséance sur les dispositions de toute autre loi régissant la procédure. Le recours au *Code de procédure civile* est

¹¹ [1986] R.D.F.Q. 248.

¹² *Chamandy c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, [1995] R.D.F.Q. 363.

supplétif, et l'interprétation de ses dispositions dans leur application aux appels de cotisation doit tenir compte de l'économie et de l'esprit du droit fiscal. Dans ce contexte, l'amendement recherché nous apparaît, avoir pour objet une demande entièrement nouvelle que prohibent les dispositions du *Code de procédure civile*.

[76] Nous sommes donc d'avis de refuser la permission d'amender.

DISCUSSION ET DÉCISION AU FOND

FARDEAU DE PREUVE

[77] La règle relative au fardeau de preuve lors de la contestation de cotisation fiscale est maintenant bien établie et peut se résumer comme suit :

- a) La cotisation fiscale jouit d'une présomption de validité (art. 1014 de la *Loi sur les impôts*), mais cette présomption peut être repoussée par le contribuable;
- b) C'est au contribuable qu'il appartient de démontrer que la cotisation est incorrecte. Son fardeau initial consiste à démolir l'exactitude de la présomption en présentant une preuve *prima facie*;
- c) Lorsque le contribuable a présenté une telle preuve, il y a renversement du fardeau de preuve;
- d) Le fisc doit alors réfuter la preuve *prima facie* et prouver la cotisation établie¹³.

[78] En règle générale, la preuve *prima facie* se définit comme une preuve suffisante pour établir un fait jusqu'à preuve du contraire¹⁴. C'est une preuve qui est étayée par des éléments qui créent un tel degré de probabilité en sa faveur que la cour doit l'accepter si elle y ajoute foi, à moins qu'elle ne soit contredite ou que le contraire ne soit prouvé¹⁵.

[79] Habituellement, un contribuable peut renverser la présomption de validité d'une cotisation par une preuve documentaire. Cependant, une preuve testimoniale ne suffira pas, à moins qu'aucune preuve contraire ne soit présentée ou que l'on soit en présence d'un témoignage clair et convaincant offert par un témoin dont la crédibilité n'est pas mise en doute et qu'il n'est pas ébranlé en contre-interrogatoire¹⁶.

¹³ *Hickman Motors Ltd. c. Canada*, [1997] 2 R.C.S. 336;
9027-5967 Québec inc. c. Québec (Sous-ministre du Revenu), J.E. 2007-223 (C.A.);
St-Georges c. Québec (Sous-ministre du Revenu), 2007 QCCA 1442.

¹⁴ *Id.*, 9027-5967 Québec inc. c. Québec

¹⁵ *Stewart c. M.R.N.*, 2000 ACI no. 53, par. 23.

¹⁶ *Maxime c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2010 QCCQ 12007 (C.Q.);

Ouellette c. Québec (Sous-ministre du Revenu), C.Q. St-Maurice 410-80-000174-071.

[80] Non seulement l'explication du contribuable doit-elle être claire, mais elle doit être documentée, ou à tout le moins appuyée d'une preuve corroborée logique et dépourvue de toute contradiction¹⁷.

[81] Il est bien établi en droit que dans le domaine de la fiscalité, la norme de preuve est la prépondérance des probabilités¹⁸. La preuve du contribuable doit donc comporter un certain degré de précision et de probabilité en sa faveur par opposition à des allégations vagues et ambiguës.

[82] Généralement, la simple affirmation du contribuable ne suffit pas et aura avantage à être soutenue par une preuve documentaire circonstancielle. Le fardeau initial du contribuable consiste donc seulement à démolir l'exactitude de la présomption qu'a utilisée le ministre, donc les faits sur lesquels s'appuie la cotisation¹⁹, en présentant une preuve *prima facie* de son inexactitude, rien de plus²⁰.

[83] S'il réussit à le faire, le fardeau est transféré sur les épaules du fisc qui doit alors établir par une preuve prépondérante la justesse de la cotisation.

ANALYSE ET DÉCISION

[84] Dans la présente affaire, il est établi que la demanderesse a fait des dons considérables à des organismes de bienfaisance américains, dont 492 575 \$ à des organismes non enregistrés au Canada. Leur déduction aux fins de l'établissement du revenu imposable a été refusée.

[85] La demanderesse soutient que la *Convention entre le Canada et les États-Unis d'Amérique en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune* (ci-après *Convention fiscale*) permet cette déduction aux termes du paragraphe 7 de l'article XXI. Cet article s'énonce comme suit :

« 7. Aux fins de l'imposition canadienne, les dons versés par un résident du Canada à une organisation qui est un résident des États-Unis, qui est généralement exempt de l'impôt des États-Unis et qui, au Canada, pourrait avoir le statut d'organisme de charité enregistré si elle était un résident du Canada et si elle avait été créée ou établie au Canada, sont considérés comme dons versés à un organisme de charité enregistré; toutefois, aucun allègement fiscal n'est accordé au cours d'une année d'imposition quelconque pour des dons (autres que ceux versés à un collège ou à une université auxquels le résident ou un membre de sa famille est ou était inscrit) dans la mesure où un tel allègement serait

¹⁷ *Bélanger c. Québec (Sous-ministre du Revenu)* 2011 QCCQ 8961.

¹⁸ *Dobieco Ltd. c. Minister of National Revenue*. 1966 R.C.S. 95; *Capobianco c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, J.E. 2007 1837.

¹⁹ *Distributeurs Clé D'Or inc. c. Québec (Sous-ministre du Revenu)* 1988 RDFQ 30 (C.A.).

²⁰ *First Fund Genesis Corp. c. R.*, 90 DTC 6337;
Précité, note 18, *Capobianco c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*.

supérieur au montant de l'allégement accordé en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* si le seul revenu du résident pour cette année d'imposition était le revenu du résident provenant des États-Unis. La phrase précédente n'est pas interprétée comme permettant, au cours d'une année d'imposition quelconque, un allégement fiscal pour des dons à des organismes de charité enregistrés d'un montant qui excède celui accordé, en matière de plafond des pourcentages, en vertu de la législation du Canada à l'égard de l'allégement pour des dons à des organismes de charité enregistrés. »

[86] Cette *convention fiscale* qui permet à première vue la déduction sollicitée par le contribuable ne lui est pas utile dans la présente instance, car le Québec n'est pas lié par cette convention intervenue entre le gouvernement du Canada et les États-Unis sur une matière qui relève de sa compétence.

[87] Un traité convenu par le gouvernement du Canada ne liera une province, dans une matière qui relève de sa compétence, que dans la mesure où celle-ci aura légiféré en conséquence, bien que la législation québécoise traite d'accord fiscal conclu avec un pays autre que le Canada²¹.

[88] Étant donné que l'impôt sur le revenu provincial est de la compétence du Québec, la *Convention fiscale* sur laquelle la demanderesse tente de prendre appui ne trouve pas d'application, à moins que le législateur l'ait expressément prévu dans la *Loi sur les impôts*.

[89] L'article 488 de la *Loi sur les impôts* traite des montants que le contribuable ne doit pas inclure dans son revenu. On retrouve au *Règlement sur les impôts* auquel elle réfère une énumération comprenant la disposition suivante;

488R1. [...]

e) un montant... exonéré de l'impôt sur le revenu au Québec ou au Canada en raison d'une disposition d'un accord fiscal conclu avec un pays autre que le Canada;

[90] Cette disposition vise à éviter une double imposition, et à ces fins seulement un accord fiscal conclu par le Canada avec un autre pays s'applique au Québec si les dispositions prévoient qu'un revenu, imposable par ailleurs, est exonéré de l'impôt sur le revenu au Canada.

[91] Le paragraphe 7 de l'article XXI de la *Convention fiscale* confère un allègement fiscal et non pas l'exonération d'impôt de revenu par ailleurs imposable au Canada.

[92] En l'absence d'une entente fiscale entre le Québec et un État donné, dont les États-Unis, le régime d'imposition québécois prend en considération certaines

²¹ *Sous-ministre du Revenu du Québec c. Harper*, [1985] R.D.F.Q. 1 (C.A.)

dispositions des conventions fiscales conclues par le gouvernement du Canada en vue d'éviter que les contribuables soient soumis à une double imposition. Cette reconnaissance se limite aux dispositions prévoyant qu'un revenu, imposable par ailleurs, est exonéré de l'impôt sur le revenu au Canada.

[93] Le paragraphe 6 de l'article XXI de la *Convention* qui prévoit que les dons faits par des Américains à des organismes de bienfaisance enregistrés qui résident au Québec ne permet pas de tirer la conclusion d'une quelconque réciprocité. En effet, ce paragraphe s'applique aux organismes résidant au Canada sans exclure les organismes résidant au Québec.

[94] Il est peu probable qu'un organisme de bienfaisance soit enregistré pour l'application du régime d'imposition québécois sans être également enregistré pour l'application du régime d'imposition fédéral. Ce paragraphe 6 se lit comme suit :

« Aux fins de l'imposition des États-Unis, les contributions versées par un citoyen ou un résident des États-Unis à une organisation qui réside au Canada, qui est généralement exonérée de l'impôt canadien et qui, aux États-Unis, pourrait être admissible à recevoir des contributions déductibles si elle résidait aux États-Unis, sont considérées comme étant des contributions versées à des fins charitables. »

[95] L'allusion faite dans la procédure de *Starflex* au paragraphe 6 de l'article XXI de la *Convention fiscale* nous apparaît erronée puisque c'est le texte du paragraphe 7 qui est reproduit et qui pourrait appuyer les arguments de la demanderesse si le Québec avait légiféré en ce sens.

[96] Ni la preuve ni l'argumentaire juridique de la partie demanderesse n'ont réussi à même ébranler la présomption de validité qui s'attache à la cotisation qui est attaquée dans la présente affaire.

[97] Étant donné que le Québec n'a pas signé la *convention fiscale*, ses dispositions ne peuvent avoir d'effet sur les allègements fiscaux, telle la déduction d'un don fait à un organisme de charité américain.

[98] Par ailleurs, aucune législation québécoise ne prévoit d'allègement fiscal dans la situation à l'étude.

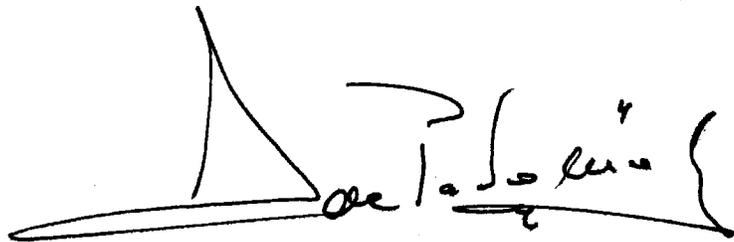
[99] L'appel sera donc rejeté, avec dépens.

PAR CES MOTIFS, LE TRIBUNAL :

REJETTE la requête en appel;

CONFIRME la validité de la cotisation établie par l'Agence du Revenu du Québec pour l'exercice financier terminé le 31 août 2009 et communiqué dans l'avis de cotisation portant le numéro 1101;

Le tout avec dépens.



GABRIEL DE POKOMÁNDY, J.C.Q.

M^o Emmanuelle Campeau
RAVINSKY RYAN LEMOINE
Avocat de la demanderesse

M^o Pier-Olivier Julien
LARIVIÈRE MEUNIER
Avocats de la défenderesse

Date d'audience : 15 janvier 2015

Copie certifiée conforme
au document déposé par la cour
28 MAI 2015
Veronica Alazata
(signature du greffier-adjoint)