

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20170621

Dossier : A-309-15

Référence : 2017 CAF 131

[TRADUCTION FRANÇAISE]

**CORAM : LE JUGE STRATAS  
LE JUGE WEBB  
LA JUGE WOODS**

**ENTRE :**

**SIROUS SARMADI**

**appellant**

**et**

**SA MAJESTÉ LA REINE**

**intimée**

Audience tenue à Toronto (Ontario), le 22 novembre 2016.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 21 juin 2017.

**MOTIFS DU JUGEMENT :**

**LA JUGE WOODS**

**MOTIFS CONCOURANTS :**

**LE JUGE WEBB  
LE JUGE STRATAS**

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20170621

Dossier : A-309-15

Référence : 2016 CAF 131

**CORAM : LE JUGE STRATAS  
LE JUGE WEBB  
LA JUGE WOODS**

**ENTRE :**

**SIROUS SARMADI**

**appellant**

**et**

**SA MAJESTÉ LA REINE**

**intimée**

**MOTIFS DU JUGEMENT**

**LA JUGE WOODS**

[1] L'appelant, Sirous Sarmadi, interjette appel d'un jugement de la Cour canadienne de l'impôt (2015 CCI 133) [la Cour de l'impôt] qui a confirmé des cotisations fondées sur la valeur nette établies en vertu de la *Loi sur l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (5<sup>e</sup> suppl.) [la Loi] pour les années d'imposition 2003 et 2004.

[2] Au cours des périodes concernées, l'appelant était marié et avait trois enfants. Il suivait des études de denturologie et était également chauffeur de taxi. Il possédait des biens locatifs. L'appelant a déclaré des revenus de 3 857 \$ et de 1 807 \$ pour les années d'imposition 2003 et 2004, respectivement.

[3] Au cours de la vérification effectuée par l'Agence du revenu du Canada, l'ARC n'était pas satisfaite des renseignements fournis par l'appelant et elle a décidé d'entreprendre une analyse de la valeur nette. Par suite de cette analyse, l'ARC a conclu que l'appelant avait omis de déclarer plus de 150 000 \$ de revenu gagné pendant deux années d'imposition. Le ministre du Revenu national a établi de nouvelles cotisations sur cette base et des pénalités pour fautes lourdes ont été imposées.

[4] Lors de l'appel interjeté à l'encontre des nouvelles cotisations, la Cour de l'impôt, sous la plume du juge Favreau, a maintenu les nouvelles cotisations.

[5] Le seul point en litige dans le présent appel est la question de savoir si le juge a commis une erreur manifeste et dominante en rejetant les éléments de preuve liés à des prêts totalisant 90 000 \$ consentis à l'appelant par son père au cours de la période visée. Si ces éléments de preuve avaient été acceptés par le juge, le revenu établi dans le cadre de l'analyse de la valeur nette aurait été réduit de 90 000 \$.

[6] Je suis d'avis que le juge n'a pas commis une telle erreur.

[7] Le juge a conclu que la preuve n'était pas suffisante pour corroborer les prêts. Le juge a alors déclaré qu'il n'avait pas cru le témoignage de l'appelant ou de son père relativement aux prêts et il a conclu à l'absence d'autres éléments de preuve fiables.

[8] L'appelant soulève plusieurs points pour appuyer l'appel. Il prétend tout d'abord que l'ARC n'aurait pas dû effectuer d'analyse de la valeur nette dans ce cas particulier. Il soutient ensuite qu'il est absurde de conclure qu'il a gagné un revenu substantiel alors qu'il était étudiant à temps plein. Enfin, il affirme que les motifs du juge étaient inadéquats et n'expliquaient pas correctement pourquoi il avait perdu.

[9] À mon avis, aucun de ces arguments n'est fondé.

[10] Pour ce qui est de savoir si l'analyse de la valeur nette était appropriée dans ce cas, l'appelant semble dire que les nouvelles cotisations fondées sur la valeur nette devraient être examinées dans leur intégralité. Cette question n'a pas été soulevée devant la Cour de l'impôt et il serait injuste pour l'intimée de la soulever devant notre Cour, car l'intimée n'a pas eu l'occasion de présenter d'éléments de preuve à cet égard : *Quan c. Cusson*, 2009 CSC 62, [2009] 3 R.C.S. 712, aux paragraphes 35 à 37.

[11] Lors de l'audience, l'avocat de l'appelant a plaidé qu'en raison de l'absence de circonstances aggravantes justifiant la décision de l'ARC d'entreprendre une analyse de la valeur nette, le juge aurait dû accepter les éléments de preuve concernant les prêts présentés par l'appelant.

[12] Je ne suis pas d'accord. Le juge a estimé que les témoignages de l'appelant et de son père n'étaient pas crédibles. Dans les circonstances, le juge avait la latitude de conclure à l'absence de preuve fiable suffisante relativement aux prêts.

[13] En ce qui concerne les observations de l'appelant sur l'absurdité de la conclusion du juge parce que l'appelant était un étudiant à temps plein, je ne peux y souscrire. Il est certainement possible pour un étudiant à temps plein d'avoir une source importante de revenu et la conclusion du juge à cet égard est conforme à ses conclusions relatives à la crédibilité.

[14] Enfin, en ce qui concerne le caractère approprié des motifs de la Cour de l'impôt, je suis convaincue que les motifs respectent les normes établies par la jurisprudence, comme l'arrêt *R. c. R.E.M.*, 2008 CSC 51, [2008] 3 R.C.S. 3. Plus précisément, les motifs du juge étaient clairs et détaillés. Lorsque les motifs sont lus dans leur ensemble, ils indiquent à l'appelant pourquoi il a perdu et lui donnent les raisons pour lesquelles les témoignages ont été jugés non crédibles. J'observe en particulier que les préoccupations particulières concernant les témoignages ont été détaillées aux paragraphes 18 à 33 des motifs du juge.

[15] J'aimerais également aborder brièvement une insinuation formulée par l'appelant selon laquelle le juge aurait eu une idée préconçue des faits. J'ai examiné les parties pertinentes de la transcription et j'estime que cet argument n'est pas fondé. Il semble que les observations du juge aient été une tentative de s'assurer que l'appelant connaissait la preuve à laquelle il devait répondre. Le juge n'avait pas d'idée préconçue.

[16] Enfin, en ce qui concerne les motifs concordants de mes collègues les juges Webb et Stratas, je suis d'accord sur les observations du juge Stratas.

[17] Par conséquent, je rejetterais l'appel, avec dépens.

« Judith M. Woods »

---

j.c.a.

**LE JUGE WEBB (Motifs concourants)**

[18] Je suis d'accord sur la façon proposée de trancher l'appel de M. Sarmadi. Toutefois, puisque M. Sarmadi a soulevé la question de savoir s'il avait seulement à établir une preuve *prima facie* dans le cadre de cet appel devant la Cour de l'impôt et si cette preuve serait satisfaite selon une norme qui est moins rigoureuse que celle de la prépondérance des probabilités, cette question doit selon moi être abordée. Il serait à l'avantage des parties faisant l'objet d'un litige de nature fiscale devant la Cour de l'impôt de savoir, avant le début de l'audience, qui a le fardeau de la preuve et quelle est la norme de preuve applicable. De la même façon, après l'audition de cet appel, les parties ont été invitées à soumettre d'autres observations écrites sur cette question, ce qu'elles ont fait.

[19] La règle générale qui s'applique aux causes civiles est que la personne qui allègue un fait particulier doit le prouver (voir *Commission ontarienne des droits de la personne c. Simpsons-Sears*, [1985] 2 R.C.S. 536, 23 DLR (4th) 321, au paragraphe 28). Dans le cadre d'un appel interjeté auprès de la Cour de l'impôt, cela signifie que dans le cas où un contribuable allègue dans son avis d'appel un fait particulier qui est nié par la Couronne dans sa réponse à l'avis, le contribuable a alors le fardeau de prouver ce fait.

[20] Toutefois, de manière générale dans les appels en matière d'impôt, l'accent n'est pas mis sur les faits allégués par le contribuable, mais plutôt sur les hypothèses de fait du ministre du Revenu national (le ministre). Cela est illustré en l'espèce. Le juge de la Cour de l'impôt a énoncé, au paragraphe 5 de ses motifs, les hypothèses formulées par le ministre. Ces hypothèses concernaient les biens acquis par M. Sarmadi en espèces, ses dépenses personnelles et son

revenu déclaré. Le ministre a présumé que l'écart était constitué de revenu locatif et de revenu d'entreprise non déclaré.

[21] Le juge de la Cour de l'impôt a ensuite noté, au paragraphe 7 de ses motifs, que M. Sarmadi avait déclaré aux paragraphes d) et e) de son avis d'appel qu'il avait reçu un prêt de 90 000 \$ de son père. Au paragraphe 8, le juge de la Cour de l'impôt a confirmé que la seule question en appel était de savoir si ce prêt avait eu lieu.

[22] Toutefois, en traitant du fardeau de la preuve, le juge de la Cour de l'impôt a déclaré ce qui suit :

36 En matière fiscale, la charge initiale de démolir les présomptions formulées par le ministre pour établir les cotisations incombe au contribuable. Pour s'acquitter de cette charge, le contribuable doit présenter une preuve de prime abord. Ce n'est que lorsque cette condition est remplie que la charge de la preuve passe au ministre qui doit réfuter les preuves présentées par le contribuable et prouver, selon la prépondérance des probabilités, la validité des présomptions sur lesquelles il s'est fondé.

37 En l'espèce, le ministre a supposé que l'appelant n'avait pas déclaré tout son revenu de location et d'entreprise. L'appelant a la charge de convaincre notre Cour, avec un certain degré de précision, que les 90 000 \$ proviennent d'une source non imposable.

38 La preuve considérée comme suffisante pour établir un fait jusqu'à preuve du contraire constitue une preuve de prime abord. Bien qu'une telle preuve n'est pas concluante, la charge de la preuve imposée au contribuable ne doit pas être renversée facilement compte tenu du fait que le régime fiscal est fondé sur l'autocotisation et que l'entreprise exploitée par le contribuable est sa propre entreprise. Selon la jurisprudence, il convient d'analyser l'ensemble de la preuve pour établir si la preuve de prime abord a été rapportée.



[23] Par conséquent, même si M. Sarmadi avait allégué dans son avis d'appel que son père lui avait prêté 90 000 \$ (ce qui n'a pas été admis et a été mis en cause par la Couronne au paragraphe 4 de sa réponse), le juge de la Cour de l'impôt a estimé que M. Sarmadi pouvait « démolir » l'hypothèse formulée par le ministre en présentant une preuve *prima facie* et, le cas échéant, le ministre aurait alors à prouver, selon la prépondérance des probabilités, la validité de l'hypothèse de revenu non déclaré.

[24] La jurisprudence, pour ce qui est des contribuables soulevant une « preuve *prima facie* » et « démolissant » des faits, prend naissance avec l'arrêt *Anderson Logging Co. v. The King*, [1925] S.C.R. 45, 52 D.T.C. 1209. Dans cette décision, à la page 50 du Recueil des arrêts de la Cour suprême, la Cour suprême du Canada a fait référence à une preuve « *prima facie* » présentée par un contribuable :

[TRADUCTION]

Premièrement, examinons le débat sur la question du fardeau de la preuve. Si, dans le cadre d'un appel devant le juge de la Cour de révision, il semble, d'après les faits véridiques, que l'application de la loi pertinente soulève des doutes, il semblerait, en principe, que la Couronne doive être déboutée. Ce serait la conséquence nécessaire du principe à la lumière duquel les lois imposant un fardeau de la preuve au sujet ont, selon une pratique bien enracinée, été interprétées et appliquées. Mais en ce qui a trait à l'enquête sur les faits, l'appelant se trouve dans la même position que tout autre appelant. Il doit démontrer que la cotisation contestée n'aurait jamais dû être établie, c'est-à-dire qu'il doit établir des faits qui permettent d'affirmer que la cotisation n'était pas autorisée par la loi fiscale ou qui jettent un tel doute sur la question qu'en vertu des principes susmentionnés, la responsabilité de l'appelant ne peut être retenue. Naturellement, on peut établir les faits véridiques au moyen d'éléments de preuve directe ou d'inférences probables. L'appelant peut présenter des faits pour établir une prétention *prima facie* qui demeure incontestée; mais pour déterminer si une telle preuve a été établie, il est important de ne pas oublier, si tel est le cas, que les faits sont jusqu'à un certain point, sinon exclusivement, du domaine de la connaissance de l'appelant, bien que, pour des raisons évidentes, il convienne de ne pas trop insister sur cette dernière question.

[Non souligné dans l'original.]

[25] Même si la Cour suprême du Canada a fait référence à une [TRADUCTION] « prétention *prima facie* », il ne me semble pas qu'elle indiquait, dans le contexte du paragraphe, que le fardeau de la preuve était réduit pour une telle preuve. Dans le même paragraphe, la Cour suprême a déclaré que le contribuable devait [TRADUCTION] « établir des faits qui permettent d'affirmer que la cotisation n'était pas autorisée par la loi fiscale ou qui jettent un tel doute sur la question qu'en vertu des principes susmentionnés, la responsabilité de l'appelant ne peut être retenue ». À mon avis, cette formulation cadre davantage avec le fait que le contribuable a le fardeau d'établir les faits selon la prépondérance des probabilités.

[26] Dans *Johnston v. Minister of National Revenue*, [1948] S.C.R. 486, aux pages 480 à 490, [1948] 4 D.L.R. 321 [*Johnston*], le juge Rand, écrivant au nom des juges majoritaires de la Cour suprême du Canada, fait référence au contribuable démolissant des faits :

[TRADUCTION]

L'appel soulève également la question du fardeau de la preuve. En vertu de l'article 58, une personne contestant le montant de sa cotisation peut interjeter appel auprès du ministre. Si le ministre rejette l'appel, un avis de mécontentement peut être envoyé au ministre en vertu du paragraphe 60(1) et le contribuable peut y énoncer qu'il souhaite que son appel soit inscrit au rôle. En vertu du paragraphe (2),

L'appelant doit transmettre un énoncé définitif des autres faits, des dispositions légales et des motifs qu'il compte invoquer à la Cour à l'appui de l'appel et qui n'étaient pas énoncés dans l'avis d'appel initial déposé au ministre, ou subsidiairement, un résumé des faits, des dispositions légales et des motifs énoncés dans l'avis d'appel susmentionné, ainsi que les autres faits, dispositions et motifs que l'appelant a l'intention d'invoquer à la Cour à l'appui de l'appel.

[...]

Bien qu'il soit question, au paragraphe 63(2), d'une action prête pour l'instruction ou l'audition, l'instance est un appel à l'encontre de la cotisation, et comme l'impôt est fondé sur certains faits et certaines dispositions légales, ce sont soit les

faits en question soit l'application de la loi que l'on conteste. Tout fait que détermine ou que suppose l'évaluateur ou le ministre doit donc être accepté de la façon dont ces personnes en ont traité, à moins que l'appelant ne le mette en doute. Si le contribuable en l'espèce avait eu l'intention de contester le fait qu'il subvenait aux besoins de son épouse au sens des Règles susmentionnées, il aurait dû soulever la question dans ses actes de procédure, et il lui aurait incombé, comme à tout autre appelant, de faire la preuve que la conclusion tirée par les décideurs de rang inférieur n'était pas justifiée. À cette fin, le contribuable pourrait soumettre des éléments de preuve à la Cour même s'ils n'ont pas été présentés à l'évaluateur ou au ministre, mais il lui incombait de démolir le fait fondamental sur lequel l'impôt reposait.

Le contribuable s'est plutôt abstenu de faire cette allégation. Elle n'a pas été soulevée en défense à titre de fait, même s'il en est question dans la référence à la règle de l'annexe appliquée par l'évaluateur; mais dans la réponse elle a été niée à titre de fait. Ensuite, la première référence à une allégation qui aurait dû se trouver dans la demande apparaissait alors; et en principe, qu'il soit permis à un contribuable de remédier à une déclaration viciée devrait être appelé une indulgence à son égard, en présumant qu'il souhaitait soulever ce point en appel. Le libellé de la loi est d'une certaine façon inadéquat pour traiter de ces considérations techniques, mais son objectif est clair : il incombe à la Cour de traiter du fond du litige et de ne pas s'arrêter à sa forme.

Il s'ensuit que je ne peux souscrire à ce que la présente instance soit soumise à un changement fondamental concernant les procédures. Les allégations nécessaires à l'appel dépendent de la construction de la loi, et l'application de cette loi sur les faits et les actes de procédure doit pouvoir faciliter le règlement de la question. On doit évidemment tenir pour acquis que la Couronne, puisqu'elle en a l'obligation, a pleinement divulgué au contribuable les constatations de fait et les décisions de droit qui ont donné lieu au litige. Cependant, à moins que la Couronne ne soit placée dans la position d'un demandeur ou d'un appelant, je ne peux voir de quelle façon appliquer les actes de procédure de façon à renverser le fardeau de la preuve. Étant donné que le contribuable en l'espèce doit démontrer quelque chose, il me semble que ce quelque chose doit être l'existence de faits ou de droit qui signale une erreur dans l'établissement de l'impôt qu'on lui demande.

[Non souligné dans l'original.]

[27] À mon avis, lorsque cette référence au fardeau du contribuable [TRADUCTION] « de démolir le fait fondamental sur lequel l'impôt reposait » est lue dans le contexte des paragraphes l'entourant, l'intention n'était pas de réduire le fardeau du contribuable à une norme inférieure à

celle de la « prépondérance des probabilités ». De plus, le contribuable, dans cette cause, avait tout de même le fardeau de la preuve, même s'il n'avait pas plaidé les faits pertinents dans ses plaidoiries à la Cour.

[28] La combinaison d'avoir à « démolir » les hypothèses et à présenter une « preuve *prima facie* » figure dans les motifs de la juge L'Heureux-Dubé dans l'affaire *Hickman Motors Ltd. c. Canada*, [1997] 2 R.C.S. 336, [1997] A.C.S. n° 62 [*Hickman Motors*] :

92 Il est bien établi en droit que, dans le domaine de la fiscalité, la norme de preuve est la prépondérance des probabilités: *Dobieco Ltd. c. Minister of National Revenue*, [1966] R.C.S. 95, et que, à l'intérieur de cette norme, différents degrés de preuve peuvent être exigés, selon le sujet en cause, pour que soit acquittée la charge de la preuve : *Continental Insurance Co. c. Dalton Cartage Co.*, [1982] 1 R.C.S. 164; *Pallan c. M.R.N.*, 90 D.T.C. 1102 (C.C.I.), à la p. 1106. En établissant des cotisations, le ministre se fonde sur des présomptions (*Bayridge Estates Ltd. c. M.N.R.*, 59 D.T.C. 1098 (C. de l'É.), à la p. 1101), et la charge initiale de « démolir » les présomptions formulées par le ministre dans sa cotisation est imposée au contribuable (*Johnston c. Minister of National Revenue*, [1948] R.C.S. 486; *Kennedy c. M.R.N.*, 73 D.T.C. 5359 (C.A.F.), à la p. 5361). Le fardeau initial consiste seulement à « démolir » les présomptions exactes qu'a utilisées le ministre, mais rien de plus : *First Fund Genesis Corp. c. La Reine*, 90 D.T.C. 6337 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.), à la p. 6340.

93 L'appelant s'acquitte de cette charge initiale de « démolir » l'exactitude des présomptions du ministre lorsqu'il présente au moins une preuve *prima facie* : *Kamin c. M.R.N.*, 93 D.T.C. 62 (C.C.I.); *Goodwin c. M.N.R.*, 82 D.T.C. 1679 (C.R.I.). En l'espèce, l'appelante a produit une preuve qui respecte non seulement la norme *prima facie*, mais, selon moi, une norme encore plus sévère. À mon avis, l'appelante a « démoli » les présomptions suivantes : a) la présomption de l'existence de « deux entreprises », en produisant une preuve claire de l'existence d'une seule entreprise; b) la présomption qu'il n'y a « aucun revenu », en produisant une preuve claire de l'existence d'un revenu. Il est établi en droit qu'une preuve non contestée ni contredite « démolit » les présomptions du ministre : voir par exemple *MacIsaac c. M.R.N.*, 74 D.T.C. 6380 (C.A.F.), à la p. 6381; *Zink c. M.R.N.*, 87 D.T.C. 652 (C.C.I.). Comme je l'ai déjà dit, aucune partie de la preuve produite par l'appelante en l'espèce n'a été contestée ni contredite. Par conséquent, à mon avis, l'appelante a « démoli » les présomptions sur l'existence de « deux entreprises » et sur le fait qu'il n'y a « aucun revenu ».

94 Lorsque l'appelant a « démoli » les présomptions du ministre, le « fardeau de la preuve [...] passe [...] au ministre qui doit réfuter la preuve *prima facie* faite par l'appelant et prouver les présomptions : *Magilb Development Corp. c. La Reine*, 87 D.T.C. 5012 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.), à la p. 5018. Ainsi, dans la présente affaire, la charge est passée au ministre, qui doit prouver ses présomptions suivant lesquelles il existe « deux entreprises » et il n'y a « aucun revenu ».

95 Lorsque le fardeau est passé au ministre et que celui-ci ne produit absolument aucune preuve, le contribuable est fondé à obtenir gain de cause : voir par exemple *MacIsaac*, précité, où la Cour d'appel fédérale a infirmé le jugement de la Division de première instance (à la p. 6381) pour le motif que le « témoignage n'a été ni contesté ni contredit, et aucune objection ne lui a été opposée ». Voir aussi *Waxstein c. M.R.N.*, 80 D.T.C. 1348 (C.R.I.); *Roselawn Investments Ltd. c. M.R.N.*, 80 D.T.C. 1271 (C.R.I.). Se reporter également à *Zink*, précité, à la p. 653, où, même si la preuve « échappait à la logique et présentait de graves lacunes de fond et de chronologie », l'appel du contribuable a été accueilli parce que le ministre n'a présenté aucune preuve quant à la source de revenu. Dans la présente affaire, je remarque que la preuve ne contient aucune « lacune » de ce genre. Par conséquent, puisque le ministre n'a produit absolument aucune preuve et que personne n'a soulevé le moindre doute quant à la crédibilité, l'appelante est fondée à obtenir gain de cause.

[29] Bien que l'on déclare au paragraphe 92 que la norme de preuve est celle de la « prépondérance des probabilités » la référence au paragraphe 93 au fait que le contribuable a « démoli » l'hypothèse du ministre en présentant une preuve *prima facie* et au fait que le contribuable, dans cette affaire, a respecté non seulement la norme de la preuve *prima facie*, mais aussi une norme « encore plus sévère », pourrait laisser croire que la présentation d'une preuve *prima facie* signifie une norme moins élevée que celle de la « prépondérance des probabilités ». De plus, les références au déplacement de la charge ou du fardeau et au fait qu'il revient au ministre de prouver les hypothèses qu'il a formulées pourraient témoigner d'une norme de preuve moins élevée que celle de la prépondérance des probabilités. Dans le cas où le contribuable a établi, selon la prépondérance des probabilités, que les hypothèses sont erronées, quel fardeau serait déplacé vers le ministre? Inversement, puisqu'au paragraphe 92 il est énoncé

qu' « [i]l est bien établi en droit que, dans le domaine de la fiscalité, la norme de preuve est la prépondérance des probabilités », cette référence au déplacement de la charge ou du fardeau pourrait vouloir être une référence au fardeau de présentation, c'est-à-dire le fardeau de présenter une preuve contredisant la preuve présentée par le contribuable.

[30] L'application de ces commentaires de la juge L'Heureux-Dubé, dans le contexte d'un appel devant la Cour de l'impôt, a donné lieu à des décisions contradictoires. Dans *Samaroo v. The Queen*, 2016 TCC 290, [2016] T.C.J. n° 230, le juge Boccock, après avoir fait référence à *Hickman Motors*, où la juge L'Heureux-Dubé indique qu'il incombe initialement au contribuable de « démolir » les hypothèses du ministre et que le fardeau passe ensuite au ministre, a observé ce qui suit :

[TRADUCTION]

50 La juge de la Cour suprême a poursuivi en déclarant que, « à l'intérieur de cette norme, différents degrés de preuve peuvent être exigés, selon le sujet en cause, pour que soit acquittée la charge de la preuve ». En outre, la norme minimale de la preuve qui doit être établie par l'appelant pour renverser son fardeau initial est celle de la « présentation d'une preuve *prima facie* ». Lues conjointement, ces trois phrases semblent indiquer une modification de la norme de la preuve dans les appels en matière d'impôt. En d'autres termes, le fardeau initial peut être acquitté selon une norme moins sévère que celle de la prépondérance des probabilités.

51 Cette conclusion, qui est strictement parlant minoritaire dans *Hickman*, a lancé un débat vif et actif qui ne connaît pas de relâche à ce jour en ce qui concerne la norme indéfinissable de la preuve *prima facie*, sa valeur, son applicabilité et sa portée dans le cadre des appels en matière de cotisations fiscales devant la Cour. Qu'elles soient appuyées par une certaine jurisprudence ou minimisées, voire rejetées par une autre, ces opinions divergentes demeurent.

Afin de résoudre ce débat et de le rendre utile en l'espèce, il me faut en interpréter les grandes lignes. Une conclusion doit être tirée relativement aux appels en matière d'impôt, en général, et aux conclusions, plus particulièrement. Dans les

appels en matière d'impôt, il appartient à l'appelant de démolir les hypothèses du ministre selon la norme de la prépondérance des probabilités, ni plus ni moins. Le terme « *prima facie* » utilisé dans l'arrêt *Hickman Motors* ne doit pas être interprété comme modifiant la norme de preuve habituelle dans le cadre des appels en matière d'impôt. Lorsque l'exigence initiale d'organisation des éléments de preuve passe stratégiquement de l'appelant au ministre, comme il en sera question ci-après, la norme de preuve applicable demeure la même : une preuve selon la prépondérance des probabilités et non une norme inférieure ou différente. Simplement, le changement consiste en ce que la Cour doit alors examiner les hypothèses du ministre pour en évaluer le bien-fondé en prenant connaissance des contre-preuves.

[Omission des renvois aux notes en bas de page.]

[31] À mon avis, le contribuable a le fardeau de prouver, selon la norme de la prépondérance des probabilités, les faits qui sont en litige :

- (a) les faits allégués par le contribuable dans son avis d'appel;
- (b) sous réserve de quelques exceptions, la fausseté des faits présumés par le ministre dans le cadre de l'établissement de la nouvelle cotisation du contribuable.

Le juge de la Cour de l'impôt ne doit, dans tous les cas, apprécier la preuve que lorsque tous les éléments de preuve ont été présentés. C'est seulement à ce moment-là que le juge de la Cour de l'impôt établit si le contribuable s'est acquitté de son fardeau, en se fondant sur tous les éléments de preuve présentés lors de l'audience.

[32] Pour tirer sa conclusion, il lui faut examiner l'historique des causes jugées depuis l'arrêt *Hickman Motors*, la description du fardeau de la preuve dans les décisions rendues par la Cour

suprême du Canada en matière d'impôt et le contexte d'un appel à la Cour de l'impôt dans le processus lié au litige fiscal.

I. Jurisprudence depuis *Hickman Motors*

[33] Depuis l'arrêt *Hickman Motors*, la Cour a déclaré ce qui suit au paragraphe 8 de l'affaire *Canada c. Loewen*, 2004 CAF 146, 2004 D.T.C. 6321 [*Loewen*] :

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

[34] Même s'il n'est pas fait référence au niveau de preuve exigée du contribuable, il me semble que dans une instance civile, il incombe à une personne de prouver un fait selon la norme de la prépondérance des probabilités. En 2007, dans *Canada c. Anchor Pointe Energy Ltd.*, 2007 CAF 188, 283 D.L.R. (4th) 434, aux paragraphes 28 et 35 [*Anchor Pointe*], la Cour a clairement déclaré ce qui suit :

28 Lorsque les hypothèses sont plaidées, les contribuables ont le fardeau initial de réfuter, selon la prépondérance des probabilités, les hypothèses de fait du ministre : voir *Canada c. Anchor Pointe Energy Ltd.*, précité, paragraphe 2, *Hickman Motors Ltd c. Canada* [1997] 2 R.C.S. 336, paragraphe 92. [...]

[35] La jurisprudence à l'appui de la proposition selon laquelle le contribuable a « le fardeau initial de réfuter, selon la prépondérance des probabilités, les hypothèses de fait du ministre » est



mentionnée au paragraphe 92 de l'arrêt *Hickman Motors*. Le paragraphe 93 de *Hickman Motors* n'est pas mentionné.

[36] Dans *Anchor Pointe*, au paragraphe 36, il a également été observé que si les faits qui font l'objet de l'hypothèse « relèvent de la connaissance exclusive ou particulière du ministre », cette règle générale ne s'applique alors pas. De la même façon, si le ministre allègue un fait qui ne fait pas partie des faits présumés par le ministre lors de l'établissement de la cotisation d'un contribuable ou de la confirmation d'une cotisation, le ministre aura alors le fardeau de prouver ces faits (*Loewen*, au paragraphe 11).

[37] Dans *F.H. c. McDougall*, 2008 CSC 53, [2008] 3 RCS 41 [*McDougall*], la Cour suprême du Canada a résumé, au paragraphe 39, les « différentes approches possibles dans une affaire civile où un comportement criminel ou moralement répréhensible est allégué », puis a déclaré :

40 Comme l'a fait la Chambre des lords, notre Cour devrait selon moi affirmer une fois pour toutes qu'il n'existe au Canada, en common law, qu'une seule norme de preuve en matière civile, celle de la prépondérance des probabilités. Le contexte constitue évidemment un élément important et le juge ne doit pas faire abstraction, lorsque les circonstances s'y prêtent, de la probabilité ou de l'improbabilité intrinsèque des faits allégués non plus que de la gravité des allégations ou de leurs conséquences. Toutefois, ces considérations ne modifient en rien la norme de preuve. À mon humble avis, pour les motifs qui suivent, il faut écarter les approches énumérées précédemment.

[38] Une des possibilités qui a été rejetée était celle du paragraphe 39(3) :

(3) Lorsque l'allégation est grave, la norme de preuve n'est pas plus stricte, mais la preuve doit faire l'objet d'un examen plus attentif.

[39] Cette possibilité est soulevée dans l'arrêt *Continental Insurance Co. c. Dalton Cartage Co.*, [1982] 1 R.C.S. 164, 131 D.L.R. (3d) 559 (cité au paragraphe 30 de *F.H. c. McDougall*). Il s'agit de la décision sur laquelle la juge L'Heureux-Dubé s'est appuyée au paragraphe 92 de *Hickman Motors*.

[40] La conclusion de la Cour suprême du Canada quant au fardeau de la preuve dans les instances civiles dans *F.H. v. McDougall* est énoncée au paragraphe 49 :

49 En conséquence, je suis d'avis de confirmer que dans une instance civile, une seule norme de preuve s'applique, celle de la prépondérance des probabilités. Dans toute affaire civile, le juge du procès doit examiner la preuve pertinente attentivement pour déterminer si, selon toute vraisemblance, le fait allégué a eu lieu.

[41] Dans *Amiante Spec Inc. c. Canada*, 2009 CAF 139, [2009] G.S.T.C. 71 [*Amiante Spec*]; *House c. Canada*, 2011 CAF 234, 2011 D.T.C. 5142 [*House*]; *McMillan c. Canada*, 2012 CAF 126, 2012 D.T.C. 5105 [*McMillan*]; et *Newmont Canada Corporation c. Canada*, 2012 CAF 214, 433 N.R. 216 [*Newmont*], la Cour a indiqué ou laissé entendre que le [TRADUCTION] « fardeau initial » du contribuable consistait à établir des faits selon une norme inférieure à celle de la « prépondérance des probabilités ». Toute référence à la preuve selon la prépondérance des probabilités dans ces causes était faite relativement au fardeau du ministre qui doit prouver l'exactitude de ses hypothèses selon la prépondérance des probabilités (paragraphe 69 de *House*, paragraphe 63 de *Newmont*). L'arrêt *F.H. c. McDougall* n'a pas été abordé dans *Amiante Spec*, *House*, *McMillan* ou *Newmont*; les décisions *Anchor Pointe* ou *Loewen* n'y ont pas non plus été mentionnées.

[42] Dans *Northland Properties Corp. v. Her Majesty the Queen in Right of the Province of British Columbia*, 2010 BCCA 177, 319 D.L.R. (4th) 334, la Cour d'appel de la Colombie-Britannique a conclu que la norme de preuve imposée au contribuable dans une affaire fiscale est la norme de la prépondérance des probabilités :

[TRADUCTION]

27 La norme de preuve pour s'acquitter de ce fardeau n'est ni plus ni moins la norme de la prépondérance des probabilités. [...]

[43] Dans *F.H. c. McDougall*, la Cour suprême du Canada a confirmé que « [d]ans une instance civile, une seule norme de preuve s'applique, celle de la prépondérance des probabilités ». Par conséquent, selon moi, la norme de preuve devrait être celle de la prépondérance des probabilités dans toutes les causes soumises à la Cour de l'impôt. Il serait également logique qu'une seule partie ait le fardeau de la preuve en ce qui concerne un fait particulier. Un juge ne doit pas décider si un contribuable a établi, selon la norme de la prépondérance des probabilités, qu'un fait particulier (présumé par le ministre et ne relevant pas de sa connaissance exclusive ou particulière) est inexact avant que toute la preuve ait été présentée. Le juge doit plutôt examiner toute la preuve pertinente au moment où l'audience prend fin et décider alors si le contribuable a établi, selon la prépondérance des probabilités, que le fait particulier n'est pas celui que le ministre a présumé. Après être arrivé à cette conclusion, il serait illogique que le juge ait à estimer dans un deuxième temps si la Couronne s'est acquittée de son fardeau de prouver l'exactitude de l'hypothèse de fait en ce qui concerne le même fait.

## II. Description du fardeau de la preuve par la Cour suprême du Canada

[44] Dans les jugements qui ont suivi l'arrêt *Hickman Motors*, la Cour suprême du Canada n'a pas déclaré de façon explicite s'il incombait au contribuable d'uniquement présenter une preuve *prima facie* ou s'il lui incombait d'établir les faits selon la norme de la prépondérance des probabilités ou une norme moins sévère. La description du fardeau imposé aux contribuables utilisée par la Cour suprême du Canada après *Hickman Motors* et après *F.H. c. McDougall* est toutefois instructive.

[45] La décision *Hickman Motors* a été rendue le 26 juin 1997. Moins d'une année plus tard, la Cour suprême du Canada a rendu la décision *Canderel Ltée c. Canada*, [1998] 1 RCS 147, [1998] ACS n° 13. Dans cette décision, le juge Iacobucci, s'exprimant au nom de la Cour, a déclaré ce qui suit :

52 Revenu Canada est libre d'indiquer par voie de cotisation son désaccord avec la méthode de calcul choisie par le contribuable. Dans *Johnston C. M.N.R.*, [1948] R.C.S. 486, notre Cour a conclu qu'il incombe au contribuable ayant fait l'objet d'une cotisation d'établir que les conclusions de fait sur lesquelles la cotisation est basée sont fausses. Cependant, pour s'acquitter de cette charge de la preuve, lorsque le différend porte sur la méthode de calcul appropriée, le contribuable n'a qu'à prouver que son revenu a été calculé d'une manière compatible avec le paragraphe précédent, c'est-à-dire que le chiffre obtenu était conforme au cadre juridique existant alors et donne une image fidèle de sa situation financière pour l'année en question. Il y a alors déplacement de la charge de la preuve et le ministre est alors tenu de prouver que le chiffre ne constitue pas une image fidèle du revenu ou qu'une autre méthode de calcul donnerait une image plus fidèle. Ce faisant, toutefois, je souligne que le ministre n'a pas le droit de se fonder sur certains principes commerciaux reconnus en invoquant qu'ils sont intrinsèquement préférables à d'autres. Si la méthode choisie par le contribuable est par ailleurs acceptable du point de vue du droit et conforme à ces principes reconnus, alors le ministre ne peut pas affirmer que d'autres principes auraient dû être utilisés, sauf dans les cas où leur application aurait produit une image plus fidèle du revenu.

[Non souligné dans l'original.]

[46] Il n'est pas fait référence à l'arrêt *Hickman Motors* ni au fait que le contribuable a uniquement à établir une preuve *prima facie*. Il incombe au contribuable « d'établir que les conclusions de fait sur lesquelles la cotisation est basée sont fausses ». Cette formulation est conforme au niveau de preuve de la prépondérance des probabilités. Même s'il est mentionné que le fardeau passe au ministre, on ne sait pas clairement si cela signifie un déplacement en ce qui concerne le fardeau de preuve légal ou un déplacement du fardeau de présentation.

[47] Dans l'arrêt *Hypothèques Trustco Canada c. Canada* 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601 [*Trustco Canada*], le fardeau de la preuve du contribuable a été décrit en ces termes :

#### 5.6 Fardeau de la preuve

63 La détermination de l'existence d'un avantage fiscal et d'une opération d'évitement au sens des par. 245(1), (2) et (3) commande des décisions relatives aux faits. Voilà pourquoi le fardeau de la preuve est le même que dans n'importe quelle instance fiscale où le contribuable conteste la cotisation établie par le ministre et les présomptions de fait qui la sous-tendent. Au départ, il incombe au contribuable de « réfuter » ou de mettre en doute les présomptions de fait du ministre, en contestant l'existence d'un avantage fiscal ou en démontrant que l'opération visait principalement un objet non fiscal véritable : voir l'arrêt *Hickman Motors Ltd. c. Canada*, [1997] 2 R.C.S. 336, par. 92. Il n'est pas inéquitable d'imposer un tel fardeau, puisque le contribuable connaîtrait vraisemblablement le contexte factuel de l'opération.

[48] Ce paragraphe indique qu'il incombe « [a]u départ » au contribuable de « réfuter » ou de mettre en doute les hypothèses du ministre. Il est uniquement fait mention du paragraphe 92 de l'arrêt *Hickman Motors*. La référence au fait que le contribuable doit « démolir » une hypothèse en présentant une preuve *prima facie* est faite au paragraphe 93 de l'arrêt *Hickman Motors*. Au paragraphe 66 de l'arrêt *Trustco Canada*, cette obligation du contribuable de réfuter l'hypothèse est répétée :

## 5.7 Résumé

66 L'approche relative à l'art. 245 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* peut se résumer ainsi.

1. Trois conditions sont nécessaires pour que la RGAÉ s'applique :

(1) il doit exister un *avantage fiscal découlant d'une opération* ou d'une série d'opérations dont l'opération fait partie (par. 245(1) et (2));

(2) l'opération doit être une *opération d'évitement* en ce sens qu'il n'est pas raisonnable d'affirmer qu'elle est principalement effectuée pour un objet véritable — l'obtention d'un avantage fiscal n'étant pas considérée comme un objet véritable;

(3) il doit y avoir eu *évitement fiscal abusif* en ce sens qu'il n'est pas raisonnable de conclure qu'un avantage fiscal serait conforme à l'objet ou à l'esprit des dispositions invoquées par le contribuable.

2. Il incombe au contribuable de démontrer l'inexistence des deux premières conditions, et au ministre d'établir l'existence de la troisième condition.

[Non souligné dans l'original.]

[49] Dans l'arrêt *Copthorne Holdings Ltd. c. Canada*, 2011 CSC 63, [2011] 3 R.C.S. 721

[*Copthorne*], le fardeau de la preuve du contribuable a été décrit en ces termes :

34 La première question qui se pose est celle de l'existence d'un avantage fiscal. C'est au contribuable qu'il incombe de réfuter la thèse du ministre qu'il y a un avantage fiscal (*Trustco*, par. 63). Lorsque, comme en l'espèce, un juge de la Cour de l'impôt tire la conclusion de fait qu'il existe un avantage fiscal, le tribunal d'appel ne peut infirmer celle-ci que si l'appelant prouve l'erreur manifeste et dominante.

[...]

38 La comparaison convenait tout à fait. Copthorne ne s'est pas acquittée de son obligation d'établir l'inexistence d'un avantage fiscal. Je suis d'avis de confirmer la conclusion de la juge de la Cour de l'impôt selon laquelle il existait un avantage fiscal.

[Non souligné dans l'original.]

[50] Même si l'arrêt *Copthorne* fait référence au paragraphe 63 de *Canada Trustco*, le fardeau décrit dans *Copthorne*, n'est pas énoncé comme étant un « fardeau initial », mais plutôt simplement le fardeau au contribuable et la raison d'être de ce fardeau est de réfuter (sans guillemets) les hypothèses du ministre. Il n'est également pas mentionné qu'il incombe au contribuable de présenter une preuve *prima facie*. Qu'il soit énoncé qu'il incombe au contribuable de réfuter l'hypothèse ou de démontrer que l'hypothèse était incorrecte semble indiquer qu'il revient au contribuable de présenter une preuve selon la norme de la prépondérance des probabilités et non selon une norme moins élevée.

[51] L'arrêt *Canada c. GlaxoSmithKline Inc.*, 2012 CSC 52, [2012] 3 R.C.S. 3, était un cas d'établissement de prix du transfert. La Cour suprême du Canada a fait remarquer ce qui suit :

70 Le fondement de la cotisation se trouve dans les hypothèses formulées par le ministre dans sa Réponse modifiée à l'Avis d'appel modifié de Glaxo Canada. Voici les hypothèses 14p) et r.A) :

[TRADUCTION]

p) l'Appelante a payé à Adechsa, avec qui elle avait un lien de dépendance, un prix pour la ranitidine qui était supérieur au montant qui aurait été raisonnable dans les circonstances si l'Appelante et Adechsa n'avaient eu aucun lien de dépendance;

r.A) les sommes payées par l'Appelante à Adechsa en sus des prix payés par d'autres sociétés pharmaceutiques canadiennes (ainsi qu'il est précisé à l'annexe A ci-jointe) n'étaient pas versées pour la ranitidine fournie;

[...]

72 Dans l'arrêt *Hickman Motors Ltd. c. Canada*, [1997] 2 R.C.S. 336, la juge L'Heureux-Dubé affirme que le fardeau du contribuable « consiste [...] à “démolir” les présomptions exactes qu'a utilisées le ministre, mais rien de plus » (par. 92 (soulignements omis)). En l'espèce, on peut sans crainte affirmer que l'hypothèse 14r.A) du ministre selon laquelle les prix payés par Apotex et par Novopharm constituent, sans ajustement, des opérations comparables pour l'application de la méthode du PCML a effectivement été démolie. Par contre, l'hypothèse 14p) ne l'a pas été.

73 D'ailleurs, devant la Cour de l'impôt, Glaxo Canada a tenté de démontrer le caractère raisonnable des prix qu'elle avait payés, mais le juge de la Cour de l'impôt n'a pas retenu les éléments de preuve ni les arguments qu'elle avait présentés. En d'autres termes, Glaxo Canada a accepté qu'il lui incombait de démontrer que les prix qu'elle avait payés étaient raisonnables au sens du par. 69(2). Si elle avait réussi à le faire, l'hypothèse 14p) ainsi que l'hypothèse 14r.A) auraient toutes les deux été démolies.

[Non souligné dans l'original.]

[52] Seul le paragraphe 92 de l'arrêt *Hickman Motors* est mentionné. Également, les références au fardeau ne sont pas modifiées par le terme « initial » et indiquent aussi que ce fardeau consistait à démontrer ou à établir les faits que le contribuable veut contester. Ces termes suggèrent qu'il incombe au contribuable de présenter plus qu'une simple preuve selon la norme *prima facie*, qui est moins sévère que celle de la prépondérance des probabilités. À mon avis, ces références appuient la position selon laquelle il incombe au contribuable de prouver que le fait particulier présumé par le ministre est faux selon la prépondérance des probabilités.

### III. Contexte d'un appel à la Cour de l'impôt

[53] Je suis d'avis qu'il est également important de reconnaître que les litiges fiscaux ne commencent pas avec l'avis d'appel à la Cour de l'impôt. Dans la plupart des causes dont est



saisie la Cour de l'impôt, le contribuable a produit une déclaration de revenus dans laquelle il a indirectement affirmé qu'un certain nombre de faits existaient à l'appui des revenus qu'il a déclarés dans sa déclaration de revenus. La Cour de l'impôt est parfois saisie de litiges dans le cadre desquels le contribuable n'a pas produit de déclaration de revenus. Toutefois, lorsque la Cour de l'impôt est saisie d'une affaire, un contribuable qui n'a pas produit de déclaration de revenus ne devrait pas être en meilleure posture qu'un contribuable qui en a produit une.

[54] Dans la plupart des cas, la déclaration produite par le contribuable est évaluée telle quelle. Après vérification de la déclaration de revenus d'une personne, le ministre établit parfois que les faits ne sont pas tels que le contribuable les a présentés. Quoique des différends puissent découler de l'interprétation de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5<sup>e</sup> suppl.) [la Loi], puisque la question en l'espèce relève du fardeau de la preuve relatif aux faits, seules les contestations de faits seront pertinentes aux fins de cette discussion. Étant donné que le ministre a établi que les faits étaient différents de ceux qui ont été présentés par le contribuable, un avis de nouvelle cotisation sera émis. Après l'émission de l'avis de nouvelle cotisation, le contribuable peut, en vertu de la Loi, contester cette nouvelle cotisation et déposer un avis d'opposition.

[55] Si la question n'est pas résolue de façon satisfaisante à cette étape, le contribuable interjette appel auprès de la Cour de l'impôt s'il veut poursuivre cette affaire. Deux procédures peuvent alors être enclenchées : la procédure générale ou la procédure informelle. En vertu des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale)*, DORS/90-688a, « [l']avis d'appel doit se conformer aux formules 21(1)a), d), e) ou f) » (article 48) [non souligné dans

l'original]. La formule 21(1)a) est la formule générale pour interjeter appel d'une nouvelle cotisation et elle stipule que l'avis d'appel doit inclure les « faits pertinents qui servent de fondement à l'appel ». En vertu de l'article 49, la Couronne doit, notamment, énoncer « a) les faits admis; b) les faits niés; c) les faits que l'intimée ne connaît pas et qu'elle n'admet pas; d) les conclusions ou les hypothèses de fait sur lesquelles le ministre s'est fondé en établissant sa cotisation » lors du dépôt de la réponse.

[56] Par conséquent, en vertu de la procédure générale, le contribuable doit établir les faits pertinents dans l'avis d'appel et la Couronne doit indiquer quels sont les faits qu'elle nie. De manière générale, il semblerait que dans le cadre d'une contestation des faits devant la Cour de l'impôt, le contribuable ait à avancer les faits à l'appui de la déclaration de revenus qu'il a déposée et que la Couronne ait à nier ces faits. Les hypothèses de faits formulées par le ministre sont généralement des faits qui sont incompatibles avec les faits plaidés par le contribuable. Puisque le contribuable a déposé une déclaration de revenus fondée sur un ensemble particulier de faits et de faits substantiels qui y sont reliés sur lesquels le contribuable se fonde dans l'avis d'appel, il incombe au contribuable de prouver, selon la prépondérance des probabilités, les faits qui sont niés par la Couronne. L'établissement de ces faits signifie habituellement que les hypothèses formulées par le ministre ne peuvent pas aussi être vraies.

[57] En vertu de l'article 4 des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure informelle)*, DORS/90-688b, un appel est interjeté par le dépôt d'un avis d'appel, mais il est uniquement stipulé qu'un tel avis peut être établi conformément au modèle figurant à l'annexe 4. Par conséquent, le contribuable n'est pas obligé d'utiliser une formule en particulier dans le

cadre d'une procédure informelle. Dans certains cas, il en découle que dans le cadre d'un appel selon la procédure informelle, les seuls faits divulgués sont ceux qui sont énoncés dans la réponse en tant qu'hypothèses de fait formulées par le ministre. Il ne me semble pas qu'un contribuable devrait avoir un fardeau de preuve moins élevé dans le cadre d'un appel selon la procédure informelle simplement parce qu'il n'était pas obligé de divulguer dans l'avis d'appel les faits substantiels sur lesquels il se fondait en déposant sa déclaration de revenus ou en interjetant appel auprès de la Cour de l'impôt. Cette interprétation est également conforme à l'arrêt *Johnston* dans lequel la Cour suprême du Canada a conclu que le défaut du contribuable de plaider les faits pertinents dans les actes de procédure ne le dégageait pas de son fardeau de preuve.

[58] Par exemple, présumons que deux contribuables exercent des activités commerciales. Dans chaque cas, le contribuable déduit de son revenu d'entreprise un montant payé pour certains services pour lesquels il n'y a pas de reçu. Chaque contribuable reçoit une nouvelle cotisation pour le motif que le ministre n'accepte pas que la dépense ait été engagée et, si elle a été engagée, le ministre n'accepte pas qu'elle ait été engagée en vue de tirer un revenu. Présumons que chaque contribuable dépose un avis d'opposition et que le ministre confirme la nouvelle cotisation.

[59] Si le premier contribuable interjette appel en vertu de la procédure générale, il avancera probablement, comme faits substantiels, que le montant a été engagé et qu'il l'a été afin de tirer un revenu. La Couronne niera probablement ce fait dans le cadre de sa réponse et indiquera également que le ministre a présumé, à titre de fait au moment d'établir la nouvelle cotisation du

contribuable, que le montant n'a pas été engagé et que s'il l'a été, il l'a été afin de tirer un revenu. Quel est le fardeau de preuve incombant au contribuable pour établir que la dépense a été engagée? S'il incombe au contribuable de présenter une preuve *prima facie* dont la norme est moins élevée que la prépondérance des probabilités, la seule personne qui aurait alors à prouver les faits pertinents selon la prépondérance des probabilités serait le ministre qui, après la présentation par le contribuable d'une preuve *prima facie*, aurait à prouver que le contribuable n'a pas engagé les dépenses en question, même si ce dernier a allégué ce fait dans son avis d'appel et que la Couronne l'a nié dans la réponse. Cela ne me semble pas être la bonne conclusion.

[60] Si le deuxième contribuable interjette appel en vertu de la procédure informelle, pourquoi le fardeau devrait-il être moins élevé simplement parce que ce contribuable ne divulgue pas de faits particuliers dans son avis d'appel? Il me semble que ce contribuable devrait avoir le même fardeau que le contribuable dans le premier cas. Ce contribuable devrait également avoir le fardeau d'établir, selon la prépondérance des probabilités, que la dépense a été engagée et qu'elle l'a été afin de tirer un revenu.

#### IV. Conclusion sur le fardeau de la preuve

[61] À mon avis, il devrait incomber à un contribuable de prouver, selon la prépondérance des probabilités, les faits qu'il allègue dans son avis d'appel et qui sont niés par la Couronne. Dans la plupart des cas, ceci devrait mettre un terme à la discussion sur le fardeau de preuve parce que les hypothèses de fait du ministre dans le cadre de l'imposition d'une nouvelle cotisation au

contribuable seraient généralement incompatibles avec les faits plaidés par le contribuable relativement aux faits substantiels sur lesquels la nouvelle cotisation a été fondée.

[62] Si, en imposant une nouvelle cotisation au contribuable, le ministre a présumé de certains faits qui ne sont pas incompatibles avec les faits allégués par le contribuable, il semblerait également logique d'exiger que le contribuable prouve, selon la prépondérance des probabilités, que ces faits présumés par le ministre (qui sont en litige et qui ne relèvent pas de la connaissance exclusive ou particulière du ministre) ne sont pas exacts. L'exigence qu'un contribuable réfute les faits présumés par le ministre dans le cadre de l'imposition d'une nouvelle cotisation ne fait que déplacer le fardeau sur la personne qui a connaissance (ou qui devrait avoir connaissance) des faits. Le fardeau passe également à la personne qui a indirectement affirmé, lors de la production de sa déclaration de revenus, certains faits qui seraient incompatibles avec les faits présumés par le ministre au moment d'imposer une nouvelle cotisation au contribuable.

[63] Lorsque tous les éléments de preuve ont été présentés, le juge de la Cour de l'impôt devrait alors (et seulement alors) déterminer si le contribuable s'est acquitté de ce fardeau. Si le contribuable a réfuté, selon la prépondérance des probabilités, les faits particuliers présumés par le ministre, en se fondant sur tous les éléments de preuve, aucun fardeau n'est déplacé sur le ministre de réfuter la preuve que le juge de la Cour de l'impôt a estimé avoir été établie par le contribuable. Soit le contribuable a réfuté les faits présumés, soit il ne l'a pas fait.

V. Application en l'espèce

[64] En l'espèce, M. Sarmadi déclare ce qui suit au paragraphe d) de son avis d'appel :

[TRADUCTION]

De plus, dans le cadre de la contestation, des éléments de preuve démontrant qu'environ 90 000 \$ m'avaient été prêtés par mon père en 2003 et en 2004 ont été présentés à la division des appels. Ce montant n'a pas été pris en compte dans le calcul de la valeur nette et il expliquerait en fait une partie importante de la variation de la valeur nette pour ces années où de nouvelles cotisations ont été établies à mon égard.

[65] Au paragraphe 4 de la réponse, la Couronne a reconnu que la position de M. Sarmadi était qu'il avait reçu ce prêt de son père, mais qu'il a déclaré que la Couronne ne l'admettait pas et remettait en question le fait que le père de M. Sarmadi lui ait prêté cet argent. Même si le ministre n'a pas formulé d'hypothèse quant au fait que le prêt n'avait pas eu lieu, cette hypothèse est implicite puisque le ministre a noté, dans le cadre de ses hypothèses, les biens acquis par M. Sarmadi en espèces, ainsi que le revenu déclaré et les dépenses personnelles de ce dernier. Le ministre a également présumé que l'écart constituait un revenu non déclaré.

[66] En l'espèce, M. Sarmadi a seulement déclaré un revenu modeste pour 2003 et 2004. En se fondant sur la cotisation basée sur la valeur nette indiquant certains biens acquis par M. Sarmadi et certaines dépenses personnelles, le ministre a présumé qu'il avait touché un revenu non déclaré pour ces années d'imposition. M. Sarmadi n'a pas contesté le fait qu'il avait acquis les biens mentionnés par le ministre ou qu'il avait engagé les dépenses personnelles.

[67] Le seul point en litige concernait la question de savoir si M. Sarmadi avait reçu un prêt de 90 000 \$ de son père afin d'acquérir les biens ou de financer ses dépenses. S'il avait reçu ce prêt, l'hypothèse du ministre concernant le revenu non déclaré ne serait pas entièrement exacte et son revenu aurait été diminué de ce montant.

[68] En l'espèce, M. Sarmadi a soutenu que l'hypothèse du ministre concernant le revenu non déclaré était exagérée de 90 000 \$. M. Sarmadi a également affirmé, dans son avis d'appel, qu'il avait reçu un prêt de son père correspondant à ce montant. Puisque M. Sarmadi a déclaré avoir reçu un prêt, il lui incombe, à mon avis, de le prouver selon la norme de la prépondérance des probabilités. Le fardeau de la preuve retomberait ainsi sur M. Sarmadi qui connaîtrait les faits relatifs au financement de l'acquisition des biens. S'il incombait uniquement à M. Sarmadi de présenter une preuve *prima facie* et que le fardeau retombait alors sur le ministre qui devrait prouver, selon la prépondérance des probabilités, que M. Sarmadi n'avait pas reçu de prêt de son père, le fardeau de la preuve incomberait alors à la personne n'ayant pas une connaissance directe de la question de savoir si le père de M. Sarmadi lui avait prêté 90 000 \$. À mon avis, il ne s'agit pas de la bonne approche et le fardeau d'établir, selon la prépondérance des probabilités, qu'il avait reçu un prêt de 90 000 \$ de son père reposait sur M. Sarmadi. Puisqu'il ne s'en est pas acquitté, son appel a été rejeté avec raison par le juge de la Cour de l'impôt.

---

« Wyman W. Webb »

j.c.a.

**LE JUGE STRATAS (Motifs concourants)**

[69] J'ai lu les motifs du juge Webb sur la question du fardeau de la preuve des appels en matière d'impôt. Je le félicite pour son examen de cette question.

[70] Cette question avait été préalablement examinée par la Cour. Les motifs de mon collègue reviennent d'une certaine façon sur cette question et la formulent de manière quelque peu différente. Je trouve les propos de mon collègue réfléchis, inspirants et intéressants.

[71] Toutefois, à ce moment-ci et dans les présentes circonstances, je refuse d'exprimer un avis définitif sur l'exactitude de ses vues concernant ce point fondamental. Les perspectives des commentateurs pourraient aider. Les juges de la Cour de l'impôt pourraient avoir une perspective utile. De plus, dans le cadre d'un appel futur devant la Cour où cette question aurait de l'importance, un autre avocat pourrait également apporter sa contribution.

[72] Je suis d'accord avec les motifs de ma collègue la juge Woods.

« David Stratas »

---

j.c.a.



**COUR D'APPEL FÉDÉRALE**

**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER**

**APPEL D'UN JUGEMENT RENDU PAR LE JUGE FAVREAU EN DATE DU  
3 JUIN 2015, DOSSIER N<sup>O</sup> 2010-361(IT)G**

**DOSSIER :** A-309-15

**INTITULÉ :** SIROUS SARMADI c.  
SA MAJESTÉ LA REINE

**LIEU DE L'AUDIENCE :** TORONTO (ONTARIO)

**DATE DE L'AUDIENCE :** LE 22 NOVEMBRE 2016

**MOTIFS DU JUGEMENT :** LA JUGE WOODS

**MOTIFS CONCOURANTS :** LE JUGE WEBB  
LE JUGE STRATAS

**DATE DES MOTIFS :** LE 21 JUIN 2017

**COMPARUTIONS :**

David A. Seed POUR L'APPELANT

Michael Ezri POUR L'INTIMÉE  
Rita Araujo

**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :**

David A. Seed POUR L'APPELANT  
Toronto (Ontario)

William F. Pentney POUR L'INTIMÉE  
Sous-procureur général du Canada