

Dossier : 2012-4089(IT)G

ENTRE :

ALEXANDER ROWE,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 26 septembre 2016, à Toronto (Ontario)

Devant : L'honorable juge Don R. Sommerfeldt

Comparutions :

Pour l'appelant :

L'appelant lui-même

Avocat de l'intimée :

M^e Christian Cheong

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'encontre de la nouvelle cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 2009 est rejeté, sans dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 23^e jour de juin 2017.

« Don R. Sommerfeldt »

Juge Sommerfeldt

Traduction certifiée conforme
ce 27^e jour d'août 2018.

Elisabeth Ross, jurilinguiste

Référence : 2017 CCI 122

Date : 20170623

Dossier : 2012-4089(IT)G

ENTRE :

ALEXANDER ROWE,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Sommerfeldt

I. INTRODUCTION

[1] Les présents motifs concernent l'appel interjeté par Alexander Rowe à l'encontre d'une nouvelle cotisation (la « nouvelle cotisation ») établie pour l'année d'imposition 2009, qui a été communiquée dans un avis de nouvelle cotisation daté du 28 mars 2011. La déclaration de revenus de M. Rowe pour 2009 a été préparée par un représentant d'une organisation connue sous le nom de « Fiscal Arbitrators ». Cette déclaration faisait état d'une perte nette d'entreprise suffisamment importante pour éliminer (pour ainsi dire) le revenu imposable de M. Rowe pour l'année 2009, de même que pour les trois années d'imposition antérieures. Lorsque le ministre du Revenu national (le « ministre »), représenté par l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC »), a établi une nouvelle cotisation à l'égard de M. Rowe par laquelle il a refusé la perte, l'ARC a également imposé une pénalité par application du paragraphe 163(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹ (la « LIR »). M. Rowe ne conteste pas le refus de la perte ni le montant de l'impôt établi dans la nouvelle cotisation, mais il conteste la pénalité.

¹ *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e supplément), avec ses modifications successives.

II. LA QUESTION EN LITIGE

[2] Dans le présent appel, la Cour doit déterminer si M. Rowe est passible d'une pénalité par application du paragraphe 163(2) de la LIR. Plus précisément, il s'agit de décider si M. Rowe, sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute lourde, a fait un faux énoncé dans sa déclaration de revenus de 2009, ou y a participé, consenti ou acquiescé.

III. LE CONTEXTE

[3] M. Rowe a obtenu un diplôme en gestion des affaires du Sheridan College et son titre professionnel de comptable général agréé en 2004². Il convient de souligner que, bien que M. Rowe soit comptable, il n'est pas comptable fiscaliste. M. Rowe a travaillé au sein du service de comptabilité d'une entreprise faisant le commerce de la viande de 1993 à 1997 environ, puis de 1997 à 2000 environ, il a été contrôleur pour cette entreprise. Il a ensuite travaillé comme contrôleur financier d'une entreprise d'impression de 2000 à 2009. Le 31 janvier 2009 ou aux alentours de cette date, l'entreprise d'impression a cessé ses opérations, à la suite de quoi M. Rowe, qui avait perdu son emploi, s'est joint à des membres de sa famille pour acheter et exploiter une ferme dans un pays autre que le Canada³. M. Rowe a déménagé dans ce pays en septembre 2009 afin d'aider à l'établissement de la ferme. Les études et l'expérience professionnelle de M. Rowe, en particulier à titre de comptable et de contrôleur, lui ont sans doute fourni les connaissances et la compréhension nécessaires en matière commerciale et financière.

[4] En 2004, Chester Lewis, qui était un ami proche de M. Rowe, un fidèle de la même église et un spécialiste en déclarations de revenus, a invité M. Rowe à participer à un programme de dons de bienfaisance. Au départ, M. Rowe a refusé d'y participer parce qu'il savait peu de choses sur le programme. Toutefois, il s'est par la suite renseigné sur l'organisme de bienfaisance en question (l'organisme de bienfaisance) et son programme de dons, il a consulté le site Web de l'ARC pour vérifier si l'organisme de bienfaisance était enregistré, et il a parlé avec un représentant de l'ARC, à la suite de quoi il [TRADUCTION] « a compris que ce

² M. Rowe a expliqué qu'avec la récente unification de la profession comptable en Ontario, il détient désormais le titre professionnel de « comptable professionnel agréé ».

³ Le pays où est située la ferme n'a pas été nommé dans le témoignage entendu à l'audience.

groupe était effectivement un organisme [de bienfaisance] réputé »⁴. Par conséquent, il a fait des dons à l'organisme de bienfaisance en 2005, en 2006 et en 2008. En fin de compte, l'organisme de bienfaisance n'avait pas aussi bonne réputation que ne l'avait cru M. Rowe au départ, et une nouvelle cotisation a été établie à l'égard de ces trois années d'imposition.

[5] Comme il était aux prises avec des dettes fiscales importantes à l'égard des années 2005, 2006 et 2008 à la suite des nouvelles cotisations établies, M. Rowe a cherché un moyen de réduire ou d'éliminer cet impôt à payer. Quand est venu pour M. Rowe le moment de produire sa déclaration de revenus pour 2009, M. Lewis lui a dit qu'il pouvait la préparer et la produire et que, de ce qu'il savait de Fiscal Arbitrators, il pourrait [TRADUCTION] « annuler » les dettes fiscales découlant des nouvelles cotisations établies, par lesquelles les crédits demandés pour les dons faits à l'organisme de bienfaisance avaient été refusés. Comme M. Rowe passait alors beaucoup de temps à l'étranger, pour apporter son aide à l'entreprise agricole, il a autorisé M. Lewis à s'occuper de la préparation et de la production de sa déclaration de revenus pour 2009⁵.

[6] Comme M. Rowe avait travaillé seulement durant un mois en 2009, ses revenus pour cette année étaient relativement modestes. Plus précisément, sa déclaration de revenus indiquait un revenu d'emploi de 3 273,60 \$, un autre revenu d'emploi de 3 031,94 \$, des prestations d'assurance-emploi de 14 751 \$ et un retrait de son REER de 5 000 \$. De plus, il y était déclaré des revenus bruts d'entreprise de 30 746,72 \$ et des revenus nets d'entreprise de -274 576,54 \$. Autrement dit, une perte nette d'entreprise de 274 576,54 \$ a été déclarée pour 2009, ce qui donnait une perte globale de 248 520 \$ pour l'année. La déclaration était accompagnée d'une Demande de report rétrospectif d'une perte (formulaire T1A), qui indiquait un report rétrospectif de 249 820 \$⁶ aux trois années d'imposition antérieures, appliqué de la façon suivante :

2006	86 132 \$
2007	88 329 \$
2008	<u>75 359 \$</u>
	249 820 \$

⁴ Transcription, page 9, lignes 11 à 13. Dans la version anglaise de la transcription, M. Rowe utilise le mot « *charter* ». Il voulait peut-être dire « *charitable* », ou peut-être qu'il a dit « *charitable* » et que le mot a été mal retranscrit.

⁵ Transcription, page 21, lignes 7 à 11 et 20 à 28, et page 22, ligne 1.

⁶ Il n'était expliqué nulle part pourquoi le montant de la perte était de 248 520 \$ dans la déclaration de revenus mais de 249 820 \$ dans le formulaire T1A.

IV. ANALYSE

A. Dispositions légales

[7] Le montant de la pénalité n'est pas contesté. Par conséquent, pour le présent appel, le passage pertinent du paragraphe 163(2) de la LIR est le suivant :

- (2) Toute personne qui, sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute lourde, fait un faux énoncé [...] dans une déclaration [...] rempli[e], produit[e] ou présenté[e] [...] pour une année d'imposition pour l'application de la présente loi, ou y participe, y consent ou y acquiesce est passible d'une pénalité [...]

[8] Même si dans de nombreux cas il incombe au contribuable de prouver que la cotisation qui est contestée n'est pas valide ou exécutoire⁷, au titre du paragraphe 163(3) de la LIR il incombe au ministre de justifier l'imposition de cette pénalité :

- (3) Dans tout appel, interjeté en vertu de la présente loi, au sujet d'une pénalité imposée par le ministre en vertu du présent article [...], le ministre a la charge d'établir les faits qui justifient l'imposition de la pénalité.

[9] Ce fardeau doit être pris au sérieux et on ne peut s'en décharger à la légère, comme l'explique le juge en chef adjoint Bowman (tel était alors son titre) dans la décision *Farm Business Consultants* :

Une cour doit faire preuve d'une prudence extrême lorsqu'elle sanctionne l'imposition de pénalités prévues au paragraphe 163(2). [...] [L]'imposition systématique de pénalités, par le ministre, est une pratique qui est à déconseiller. [...] [Le] paragraphe 163(2) [...] implique la pénalisation d'une conduite plus répréhensible. Dans un tel cas, une cour doit, même en appliquant une norme de preuve civile, étudier soigneusement la preuve et chercher un degré de probabilité supérieur à celui auquel on s'attendrait dans les situations où l'on cherche à établir le bien-fondé d'allégations moins sérieuses. Par ailleurs, quand une pénalité est imposée en vertu du paragraphe 163(2) même si une norme de preuve civile est exigée, lorsque la conduite d'un contribuable cadre avec deux hypothèses viables et raisonnables, l'une qui justifie la pénalité et l'autre pas, il convient d'accorder le bénéfice du doute au contribuable, et de supprimer la pénalité. Je crois qu'en l'espèce, l'intimée a fait preuve du degré de probabilité

⁷ Voir paragraphe 152(8) de la LIR; *Placer Dome Canada Ltd. c. Ontario (Ministre des Finances)*, 2006 CSC 20, au paragraphe 25; et *Hickman Motors Ltd. c. Canada*, [1997] 2 R.C.S. 336.

requis, et qu'au vu de la preuve produite, aucune hypothèse incompatible avec celle que l'intimée a avancée ne peut être défendue⁸.

B. Faux énoncés

[10] La déclaration de revenus de M. Rowe pour 2009 contenait un État des résultats des activités d'une entreprise ou d'une profession libérale (formulaire T2125), lequel décrivait ses revenus bruts d'entreprise comme étant des [TRADUCTION] « SOMMES REÇUES À TITRE DE MANDATAIRE » s'élevant à 30 746,72 \$. Il n'était déclaré dans ce document aucun autre revenu d'entreprise ni aucune dépense d'entreprise sauf une dépense de 305 323,26 \$ dans la catégorie « autres dépenses », portant la description « AMT TO PRINCIPAL FR AGENT », qui signifiait probablement « amount to principal from agent », ou en français « montant du mandataire au mandant ». La perte d'entreprise déclarée s'élevait donc à 274 576,54 \$ (soit 30 746,72 \$ – 305 323,26 \$)⁹. Comme il est indiqué précédemment, les revenus bruts d'entreprise et la perte nette d'entreprise figuraient dans la déclaration de revenus de M. Rowe pour 2009.

[11] En contre-interrogatoire, M. Rowe a reconnu qu'il n'avait pas exploité d'entreprise en 2009¹⁰. Ainsi, les énoncés contenus dans sa déclaration de revenus de 2009, y compris l'État des résultats des activités d'une entreprise ou d'une profession libérale, selon lesquels il avait reçu des sommes à titre de mandataire s'élevant à 30 746,72 \$ et enregistré des dépenses décrites, pour l'essentiel, comme étant une somme versée par le mandataire au mandant s'élevant à 305 323,26 \$, ce qui donnait une perte nette d'entreprise de 274 576,54 \$, étaient de faux énoncés.

C. Les faux énoncés ont-ils été faits « sciemment »?

[12] Dans son témoignage, M. Rowe n'a pas dit que, au moment où il a signé sa déclaration de revenus de 2009 ou pris des dispositions pour qu'elle soit envoyée à l'ARC, il savait qu'il faisait de faux énoncés. Il a plutôt dit ce qui suit :

⁸ *Farm Business Consultants Inc. c. La Reine*, [1994] A.C.I. n° 760 (QL) (C.C.I.), paragraphe 27; conf. par [1996] A.C.F. n° 82 (C.A.F.). Voir aussi *Panini c. Canada*, 2006 CAF 224, paragraphes 22 et 31.

⁹ Pièce R-1, pages 25 et 26.

¹⁰ Transcription, page 29, lignes 15 à 17, et page 36, lignes 3 et 4.

- a) lorsqu'il a signé sa déclaration de revenus de 2009, il n'a pas vu qu'il était déclaré à la ligne 162 de la page 2 des revenus bruts d'entreprise de 30 746,72 \$¹¹;
- b) lorsqu'il a produit sa déclaration de revenus, il n'était pas au courant qu'il déclarait des pertes d'environ 248 000 \$¹²;
- c) il ne savait pas que M. Lewis avait préparé une demande de report rétrospectif d'une perte¹³.

[13] Dans certaines circonstances, la connaissance d'un élément peut être imputée au contribuable¹⁴. La Couronne ne m'a pas convaincu que ces circonstances existaient en l'espèce.

D. S'agit-il d'une « faute lourde »?

[14] Le paragraphe 163(2) de la LIR peut s'appliquer lorsqu'un contribuable fait un faux énoncé dans des circonstances équivalant à faute lourde. La Cour d'appel fédérale a récemment confirmé que le bon critère juridique à appliquer pour établir l'existence de la faute lourde consiste à déterminer s'il y a cas de négligence plus grave qu'un défaut de prudence raisonnable¹⁵.

[15] On a conclu dans un certain nombre de décisions que l'aveuglement volontaire pouvait justifier une conclusion de faute lourde. Par exemple, la Cour d'appel fédérale a affirmé ce qui suit dans l'arrêt *Strachan* :

¹¹ Transcription, page 35, lignes 8 à 12. M. Rowe a également été questionné sur sa compréhension de la perte nette de 274 576,54 \$ (qui figurait à la ligne 135 de la page 2 de sa déclaration de revenus de 2009). Sa réponse, au lieu de traiter de ce qu'il savait ou ne savait pas quand il a signé sa déclaration, a plutôt porté sur les hypothèses qu'il a échafaudées à l'égard de ce montant durant les six mois environ ayant précédé l'instruction du présent appel; voir la transcription, page 35, lignes 13 à 19.

¹² Transcription, page 36, lignes 8 à 10.

¹³ Transcription, page 42, lignes 5 à 7.

¹⁴ *Panini*, précité à la note 8, au paragraphe 43. Voir également *Lauzon c. Canada*, 2016 CAF 298, au paragraphe 9; conf. *Lauzon c. La Reine*, 2016 CCI 71; *Canada (Procureur général) c. Villeneuve*, 2004 CAF 20, au paragraphe 6; *McLeod c. La Reine*, 2013 CCI 228, au paragraphe 12; *Torres c. La Reine*, 2013 CCI 380, au paragraphe 65a); conf. par [*sub nomine Strachan c. Canada*] 2015 CAF 60.

¹⁵ *Melman c. Canada*, 2017 CAF 83, au paragraphe 4. Dans l'arrêt *Melman*, la Cour d'appel fédérale a essentiellement confirmé la définition de faute lourde établie dans *Venne c. La Reine*, [1984] A.C.F. n° 314 (QL) (C.F. 1^{re} inst.).

La faute lourde peut être établie dans le cas où le contribuable fait preuve d'ignorance volontaire au sujet des faits pertinents lorsqu'il ressent le besoin de se renseigner, mais refuse de le faire parce qu'il ne veut pas connaître la vérité¹⁶ [...]

Autrement dit, pour les besoins du critère juridique confirmé dans l'arrêt *Melman*, l'aveuglement volontaire comme celui décrit dans l'arrêt *Strachan* constitue un cas de négligence plus grave qu'un défaut de prudence raisonnable.

[16] Dans certaines décisions, on a conclu qu'une indifférence à l'égard du respect de la loi pouvait constituer une faute lourde. Dans la décision *Venne*, le juge Strayer a affirmé ce qui suit :

La « faute lourde » doit être interprétée comme un cas de négligence plus grave qu'un simple défaut de prudence raisonnable. Il doit y avoir un degré important de négligence qui correspond à une action délibérée, une indifférence au respect de la loi¹⁷.

[17] Je vais d'abord me pencher sur la question de savoir si M. Rowe a fait preuve d'aveuglement volontaire en signant et en produisant sa déclaration de revenus de 2009, dans laquelle il a déclaré une perte nette d'entreprise de 274 576,54 \$. Je déciderai ensuite si M. Rowe a fait preuve d'indifférence au respect de la LIR¹⁸.

¹⁶ *Strachan*, précité à la note 14, au paragraphe 4. Voir également *Melman*, précité à la note 15, au paragraphe 7; *Lauzon*, précité à la note 14, (C.A.F.) au paragraphe 8, (C.C.I.) au paragraphe 28; *Panini*, précité à la note 8, au paragraphe 41; *Villeneuve*, précité à la note 14, au paragraphe 6; *Tomlinson c. La Reine*, 2016 CCI 246, au paragraphe 23; *McLeod*, précitée à la note 14, au paragraphe 12; *Torres*, précitée à la note 14, au paragraphe 65b); et *Bhatti c. La Reine*, 2013 CCI 143, au paragraphe 23. Dans certaines décisions, on a considéré que l'aveuglement volontaire d'un contribuable pouvait constituer une faute lourde, tandis que dans d'autres, on a indiqué que l'aveuglement volontaire d'un contribuable pouvait être un élément servant à imputer une connaissance au contribuable. Dans les présents motifs, je considérerai l'aveuglement volontaire comme un élément permettant d'établir l'existence d'une faute lourde.

¹⁷ *Venne*, précitée à la note 15. Voir aussi *Melman*, précité à la note 15, au paragraphe 4, et *Findlay c. Canada*, [2000] A.C.F. n° 731 (QL) (C.A.F.), aux paragraphes 21 et 22, où on a, dans les deux cas, adopté pour l'essentiel la définition de « faute lourde » établie dans l'arrêt *Venne*. De plus, voir *McLeod*, précitée à la note 14, au paragraphe 11.

¹⁸ En adoptant cette approche, je n'affirme pas qu'il y ait une dichotomie claire et nette entre l'aveuglement volontaire et l'indifférence quant au respect de la loi. Je suis conscient que, dans la décision *Sidhu c. La Reine*, 2004 CCI 174, à la note 7 en fin de texte, le juge Hershfield a dit : « [J]e suis convaincu que la Cour d'appel fédérale, dans [*Villeneuve*, précité à la note 14], a conclu [...] que l'aveuglement volontaire peut être

E. Aveuglement volontaire

[18] Dans la décision *Torres*, le juge Campbell Miller a dégagé divers principes à appliquer pour décider si un contribuable a fait preuve d'aveuglement volontaire :

- a) La connaissance d'un faux énoncé peut être déduite d'un aveuglement volontaire.
- b) La notion d'aveuglement volontaire peut être appliquée aux pénalités pour faute lourde prévues par le paragraphe 163(2) de la [LIR] [...]
- c) Pour savoir s'il y a eu ou non aveuglement volontaire, il faut tenir compte du niveau d'instruction et d'expérience du contribuable.
- d) Pour conclure à un aveuglement volontaire, il doit y avoir eu nécessité de s'informer, ou soupçon d'une telle nécessité.
- e) Les facteurs laissant supposer la nécessité de s'informer avant la production d'une déclaration, ou faisant apparaître « des feux rouges clairs » [...] comprennent ce qui suit :
 - i) l'importance de l'avantage ou de l'omission;
 - ii) le caractère flagrant du faux énoncé et la facilité avec laquelle il peut être décelé;
 - iii) l'absence, dans la déclaration elle-même, d'une attestation du spécialiste qui a établi la déclaration;
 - iv) les demandes inusitées du spécialiste;
 - v) le fait que le spécialiste était auparavant inconnu du contribuable;
 - vi) les explications inintelligibles du spécialiste;
 - vii) le point de savoir si d'autres personnes ont eu recours au spécialiste ou ont fait des mises en garde à l'encontre de ce dernier, ou le point de savoir si le contribuable lui-même hésite à s'en ouvrir à d'autres.
- f) Le dernier critère de l'aveuglement volontaire est le fait que le contribuable ne s'enquiert pas auprès du spécialiste pour comprendre la

déduit de la conduite de la parti[e], laquelle, à mon avis, devrait s'étendre, comme cela a été soutenu dans l'arrêt *Venne*, à une indifférence au respect de la Loi. »

déclaration de revenus, ni ne s'enquiert aucunement auprès d'un tiers, ou auprès de l'ARC elle-même¹⁹.

Dans le contexte du présent appel, j'examinerai maintenant les principes énoncés dans la décision *Torres*.

(1) Niveau d'instruction et d'expérience

[19] Comme il est mentionné précédemment, M. Rowe a obtenu un diplôme d'études collégiales en gestion des affaires puis a reçu un titre professionnel de CGA (maintenant CPA). Il a travaillé comme comptable et plus tard comme contrôleur. Par conséquent, M. Rowe ne peut prétendre qu'un manque d'instruction ou d'expérience l'a amené à faire de faux énoncés dans sa déclaration de revenus de 2009²⁰.

(2) Nécessité de s'informer ou soupçon d'une telle nécessité

[20] Quand M. Lewis a demandé à M. Rowe de participer au programme de dons de bienfaisance en 2004, M. Rowe a refusé de le faire avant de s'être renseigné sur le programme et d'avoir fait des recherches sur l'organisme de bienfaisance. Un an plus tard, il a conclu (peut-être à tort²¹) que l'organisme de bienfaisance était légitime et qu'il conviendrait qu'il y apporte sa part. Quand M. Lewis a parlé à M. Rowe du programme de Fiscal Arbitrators en 2009 ou au début de 2010, M. Rowe a choisi de ne pas chercher autant de renseignements, principalement parce qu'il n'était pas au Canada à ce moment et qu'il avait confiance en M. Lewis²². M. Rowe a reconnu qu'il avait peut-être eu tort de faire confiance à M. Lewis :

[TRADUCTION]

Je dois dire que j'ai probablement – enfin, pas probablement, il est clair que je ne

¹⁹ *Torres*, précitée à la note 14, au paragraphe 65.

²⁰ Le niveau d'instruction du contribuable et son intelligence apparente constituent l'un des facteurs à examiner pour établir la distinction entre la faute « ordinaire » et la négligence ou la faute « lourde »; voir *DeCosta c. La Reine*, 2005 CCI 545, au paragraphe 11.

²¹ Les objections de M. Rowe concernant les nouvelles cotisations établies à l'égard de ses dons à l'organisme de bienfaisance semblent être toujours en attente d'une décision de la part de la Division des appels de l'ARC; Transcription, page 23, lignes 23 à 25; et page 24, lignes 6 à 10.

²² Transcription, page 12, lignes 10 à 21.

l'ai pas fait – j'ai fait confiance à cette personne [M. Lewis] plus que je ne l'aurais dû [...] Je n'ai pas fait le travail que j'aurais dû faire de mon côté²³.

Au bout du compte, M. Rowe s'est rendu compte que, bien qu'il ait fait [TRADUCTION] « totalement » confiance à M. Lewis, il avait été [TRADUCTION] « trompé »²⁴. Il n'est pas ressorti du témoignage de M. Rowe qu'il a eu des doutes ou des soupçons au sujet de la préparation et de la production de sa déclaration de revenus de 2009. Toutefois, on peut conclure à la nécessité de s'informer s'il y a des signaux d'alarme ou « des feux rouges clairs ». Je vais maintenant tenter de déterminer si de tels signaux d'alarme existaient.

(3) Signaux d'alarme

a) *Importance de l'avantage*

[21] Le montant de la perte nette d'entreprise déclarée par M. Rowe dans sa déclaration de revenus de 2009 s'élevait à 274 576,54 \$, soit un montant suffisant pour entraîner le remboursement de tout l'impôt retenu à la source pour 2009 et le remboursement potentiel de tout l'impôt payé par M. Rowe en 2006, en 2007 et en 2008.

[22] Dans la décision *Chénard*, le juge Bédard examinait un appel interjeté par un contribuable qui avait engagé Fiscal Arbitrators pour produire des demandes d'ajustement visant huit années d'imposition antérieures, de manière à déclarer des pertes nettes d'entreprise suffisamment élevées pour donner lieu à des remboursements d'impôt pour chacune de ces années. Le juge Bédard a formulé les observations suivantes quant à l'importance des pertes déclarées :

Ces pertes auraient permis à l'appelant de recevoir un remboursement complet de tous les montants d'impôts payés au cours des années en question [...] L'ampleur des pertes d'entreprise déclarées est ici un facteur accablant dans la mesure où,

²³ Transcription, page 13, lignes 16 à 21. Voir également pièce A-1, qui est une lettre du 17 mars 2012 envoyée par M. Rowe à la Division des appels de l'ARC. À la page 2 de cette lettre, M. Rowe affirme : [TRADUCTION] « Honnêtement, je ne me suis pas informé autant que je l'ai fait pour le programme d'abri fiscal, parce que la personne qui m'a fait connaître le programme Fiscal Arbitration est une personne en qui j'ai immensément confiance. » Accorder une foi aveugle et sa confiance à un conseiller fiscal ou à un spécialiste en déclarations peut avoir des conséquences néfastes; voir la note de bas de page 60.

²⁴ Transcription, page 56, lignes 7 et 8 et 27 et 28. M. Rowe a fait ces déclarations dans ses observations orales.

même avec un très faible niveau d'instruction et même sans aucune compréhension de notre système fiscal, une personne raisonnable aurait pu aisément douter de la légitimité de ces pertes²⁵.

On pourrait formuler des observations semblables à propos de M. Rowe et de l'importance des pertes déclarées.

b) Caractère flagrant des faux énoncés et facilité avec laquelle ils pouvaient être décelés

[23] La page 2 de la déclaration de revenus de 2009 de M. Rowe contient sept entrées; les autres lignes n'ont pas été remplies. Ces entrées, avec les numéros de ligne correspondants, comportent les renseignements suivants :

<u>Ligne</u>	<u>Description</u>	<u>Montant en \$</u>
101	Revenus d'emploi	3 273,60
104	Autres revenus d'emploi	3 031,94
119	Prestations d'assurance-emploi	14 751,00
129	Revenus d'un REER	5 000,00
162	Revenus bruts d'entreprise	30 746,72
135	Revenus nets d'entreprise	-274 576,54
150	Revenu total	-248 520,00

Les sept entrées ci-dessus sont réparties sur la page 2 de la déclaration de telle façon que chaque montant est facilement visible et discernable. M. Rowe savait qu'il n'avait pas exploité d'entreprise en 2009²⁶, de sorte que les entrées de la page 2 de sa déclaration indiquant des revenus bruts d'entreprise et une perte nette d'entreprise auraient dû être flagrantes et évidentes. De la même façon, l'État des résultats des activités d'une entreprise ou d'une profession libérale [contenant les entrées « RECEIPTS AS AGENT » (sommes reçues à titre de mandataire) et « AMT TO PRINCIPAL FR AGENT » (montant du mandataire au mandant)], qui est un document de deux pages produit avec la déclaration de revenus, aurait dû éveiller les soupçons et être aisément remarqué. Par conséquent, les faux énoncés

²⁵ *Chénard c. La Reine*, 2012 CCI 211, au paragraphe 21. L'importance de la présentation erronée des faits par un contribuable en lien avec le revenu déclaré est l'un des facteurs à examiner pour établir la distinction entre la faute ordinaire et la négligence ou la faute lourde; voir aussi *DeCosta*, précitée à la note 20, au paragraphe 11.

²⁶ Transcription, page 29, lignes 15 à 17; et page 36, lignes 3 et 4.

dans la déclaration de revenus de 2009 de M. Rowe étaient flagrants et facilement détectables²⁷.

c) Attestation du spécialiste en déclarations de revenus

[24] La case 490 de la page de signature de la déclaration de revenus de 2009 de M. Rowe comporte un espace pour le nom, l'adresse et le numéro de téléphone du professionnel en déclarations de revenus qui a préparé la déclaration. Ces renseignements n'ont pas été fournis par M. Lewis ni par Fiscal Arbitrators²⁸. Cette case apparaît immédiatement à la droite de la ligne où M. Rowe a signé la déclaration. Comme l'a indiqué le juge Miller dans la décision *Torres* en parlant de la case 490 : « Il est difficile de ne pas la voir²⁹. » Ainsi, M. Rowe aurait dû remarquer que le nom et les coordonnées du spécialiste en déclarations de revenus n'avaient pas été fournis. Ce point peut sembler de moindre importance, mais, ajouté aux autres signaux d'alarme, il aurait dû éveiller des soupçons³⁰.

d) Demandes inusitées du spécialiste en déclarations de revenus

[25] Avant que l'on ne remette à M. Rowe sa déclaration de revenus de 2009, quelqu'un avait écrit le mot « *Per* » (qui peut se traduire en français par « Par ») sur la ligne de signature, immédiatement à la gauche de l'endroit où M. Rowe devait signer³¹. Le juge Miller a décrit cette pratique comme étant une « demande

²⁷ Lorsque j'ai examiné ce signal d'alarme, j'ai consulté un dictionnaire afin de mieux comprendre le sens du mot anglais « *blatant* » [qui peut se traduire en français par « flagrant »]. Dans le *The Canadian Oxford Compact Dictionary* (Don Mills, Oxford University Press, 2002) :

- a) à la page 93, on définit « *blatant* » comme signifiant (entre autres) « *flagrant* » [qui peut également se traduire par « flagrant »];
- b) à la page 364, on définit « *flagrant* » comme signifiant (entre autres) « *glaring* » [qui peut se traduire par « manifeste » en français];
- c) à la page 411, on définit « *glaring* » comme signifiant (entre autres) « *obvious, conspicuous (a glaring error)* » [que l'on peut traduire par « évident, manifeste (une erreur manifeste) »].

La faculté du contribuable de découvrir l'erreur dans sa déclaration de revenus est l'un des facteurs à examiner pour établir la distinction entre la faute ordinaire et la négligence ou la faute lourde; voir *DeCosta*, précitée à la note 20, au paragraphe 11.

²⁸ Pièce R-1, page 28. Voir aussi Transcription, de la page 34, ligne 22, à page 35, ligne 7.

²⁹ *Torres*, précitée à la note 14, au paragraphe 69c).

³⁰ *Ibid.*

³¹ Pièce R-1, page 28; et Transcription, page 33, ligne 26, à page 34, ligne 21.

bizarre »³². M. Rowe a expliqué en contre-interrogatoire qu'il pensait que le mot indiquait à quel endroit il devait signer³³. Ainsi, l'utilisation du mot « *Per* » n'a pas semblé soulever d'interrogations ou de doutes chez M. Rowe, ni susciter chez lui le besoin de s'informer.

e) Spécialiste en déclarations de revenus auparavant inconnu du contribuable

[26] M. Rowe a engagé M. Lewis, un ami de longue date en qui il avait confiance, un [TRADUCTION] « frère d'église » et un spécialiste en déclarations de revenus, pour préparer sa déclaration de revenus de 2009³⁴. Toutefois, sans égard au fait que M. Rowe connaissait bien M. Lewis, c'était la première fois qu'il engageait M. Lewis pour préparer sa déclaration de revenus (puisqu'il avait précédemment préparé lui-même ses déclarations de revenus)³⁵. En outre, la déclaration a en fait été préparée par un représentant de Fiscal Arbitrators et non par M. Lewis (ce que M. Rowe ne savait pas à ce moment-là)³⁶. Avant que M. Lewis ne lui parle de Fiscal Arbitrators, M. Rowe ne connaissait pas l'organisation, n'avait jamais assisté à l'une de leurs réunions et n'avait jamais rencontré un de leurs représentants³⁷. Étant donné que M. Rowe ne connaissait pas Fiscal Arbitrators et n'avait jamais participé aux activités de l'organisation, il aurait fallu faire une enquête plus poussée, comme il l'a reconnu³⁸.

f) Explications inintelligibles du spécialiste en déclarations de revenus

[27] Dans certaines autres affaires jugées par la Cour, des contribuables dont la déclaration de revenus avait été préparée par Fiscal Arbitrators ont reçu des explications inintelligibles concernant les importants remboursements d'impôt réclamés. Par exemple, on a dit à certains d'eux que leur numéro d'assurance sociale était une entité distincte qui pouvait en quelque sorte faire des dépenses qui

³² *Torres*, précitée à la note 14, au paragraphe 69d).

³³ Transcription, page 34, lignes 11, 12, 20 et 21. Il semble que M. Rowe ait considéré que le mot « *Per* » équivalait à un autocollant « Signer ici ».

³⁴ Transcription, page 10, lignes 24 et 25; page 11, ligne 11, à page 12, ligne 1; et page 21, ligne 7, à page 22, ligne 1.

³⁵ Transcription, page 21, lignes 12 à 17.

³⁶ Transcription, page 12, lignes 23 à 26; et page 42, ligne 25, à page 43, ligne 1.

³⁷ Transcription, page 12, lignes 22 à 24; et page 27, lignes 11 à 16.

³⁸ J'aborderai plus loin, au paragraphe 39, le fait que M. Rowe a reconnu qu'il aurait dû s'informer davantage.

seraient déductibles (en tant qu'entités fictives)³⁹, alors qu'on dit à d'autres qu'ils étaient le directeur de leur propre agence et qu'ils étaient engagés dans les activités de l'« agence »⁴⁰. Il semble que M. Lewis ait expliqué autrement à M. Rowe les remboursements demandés, comme le montre l'extrait suivant du contre-interrogatoire de M. Rowe :

[TRADUCTION]

Q. Vous aviez donc compris que vous alliez annuler votre dette fiscale antérieure d'un seul coup grâce à votre déclaration de revenus de 2009?

R. Ce n'est pas seulement cela. Je comprends aussi qu'il y avait un peu – il y a – c'est ainsi que l'on m'a expliqué les choses, vous savez, qu'il y a des lois fiscales que le citoyen ordinaire ne connaît pas. À certains – à certains niveaux de revenus, elles peuvent vous être profitables, alors qu'elles ne le sont pas forcément pour quelqu'un d'autre.

Donc, M. Lewis m'a dit qu'en raison des impôts que j'avais payés dans les années antérieures, je pourrais déposer à nouveau mes déclarations. Je devrais être en mesure d'obtenir certains remboursements, mais oui, cela annulerait en fait les nouvelles cotisations établies précédemment à l'égard de ces programmes de dons.

Q. Et encore une fois, il ne vous a pas dit quel était le mécanisme ou la loi – ?

R. Non. Je ne savais pas comment – quel processus serait utilisé, comment ce serait fait⁴¹ [...]

Q. Avez-vous demandé une explication à M. Lewis?

R. À quel sujet?

Q. Pour savoir comment il se faisait que vous ayez eu z droit à ces remboursements?

R. Je vous ai dit que, lorsque M. Lewis m'a parlé, il m'a mentionné que je – qu'en raison des précédentes déclarations de revenus, du niveau d'impôt payé précédemment, ils pouvaient produire de nouvelles déclarations pour les portions de ces impôts que j'avais payés pour les années précédentes⁴².

³⁹ *Torres*, précitée à la note 14, au paragraphe 69f).

⁴⁰ *Tomlinson*, précitée à la note 16, au paragraphe 8.

⁴¹ Transcription, page 42, lignes 8 à 25.

⁴² Transcription, page 43, lignes 2 à 11.

Même si l'explication fournie par M. Lewis ne comporte pas les mêmes phrases « absolument insensées contenant du charabia »⁴³ que l'on voit parfois dans d'autres affaires impliquant Fiscal Arbitrators, elle n'indique tout de même pas comment un contribuable, simplement parce qu'il a eu des revenus et a payé des impôts selon un certain niveau au cours des années précédentes, pourrait avoir droit au remboursement de ces impôts⁴⁴.

g) Conduite des autres, mises en garde ou craintes

[28] Aucun élément de preuve n'indique que M. Rowe savait que des personnes avaient refusé de retenir les services de Fiscal Arbitrators, qu'on l'avait mis en garde contre Fiscal Arbitrators, ou qu'il craignait de parler de Fiscal Arbitrators à d'autres personnes. Dans ses observations orales, l'avocat de la Couronne a reconnu que ce signal d'alarme en particulier ne s'appliquait pas dans le présent appel⁴⁵.

h) Expérience préalable avec un spécialiste en déclarations de revenus

[29] C'est M. Lewis qui a suggéré à M. Rowe, en 2004, de contribuer à l'organisme de bienfaisance. M. Rowe a pris un an pour se renseigner sur l'organisme de bienfaisance avant de faire des dons à l'organisme, en 2005, en 2006 et en 2008. Par la suite, l'ARC a établi de nouvelles cotisations à l'égard de M. Rowe et lui a refusé le crédit d'impôt qu'il avait réclamé à l'égard de ces dons. Comme c'est M. Lewis qui lui avait suggéré de participer au programme de dons douteux et au programme de Fiscal Arbitrators, on se serait attendu à ce que M. Rowe se demande si le programme de Fiscal Arbitrators pouvait lui aussi être suspect. Il semble que M. Rowe n'ait pas vu ce signal d'alarme, puisqu'il a fait confiance à M. Lewis et s'est laissé entraîner dans un autre programme, même si c'est M. Lewis qui lui avait fait connaître le programme de dons qui a en fin de compte été contesté par l'ARC⁴⁶.

⁴³ *Sam c. La Reine*, 2016 CCI 98, page 7.

⁴⁴ M. Lewis n'a jamais laissé entendre que le revenu de M. Rowe était si modeste qu'il se situait au bas de la tranche d'imposition la plus basse, de telle façon que ses crédits personnels annuleraient tout impôt qui autrement serait dû, ni qu'il s'agissait d'un cas où des retenues à la source excessives avaient été effectuées durant une année d'imposition puis remboursées au moment de la production de la déclaration de revenus.

⁴⁵ Transcription, page 62, lignes 24 à 26.

⁴⁶ Transcription, page 38, lignes 23 à 26; et page 81, lignes 4 à 22.

[30] Même si ce n'est pas là un des signaux d'alarme relevés par le juge Miller dans la décision *Torres*, il s'agit, dans les circonstances, d'un signal d'alarme pertinent.

(4) Questions pour comprendre la déclaration de revenus

[31] En contre-interrogatoire, M. Rowe a reconnu qu'il n'avait pas demandé à M. Lewis d'expliquer les sommes inscrites à la page 2 de la déclaration de revenus de 2009 et qu'il n'avait posé aucune question à qui que ce soit d'autre afin de mieux comprendre ce qu'il déclarait dans sa déclaration de revenus⁴⁷.

[32] J'ai l'impression que, en 2009 et au début de 2010 (au moment où la déclaration de revenus de 2009 a été préparée), M. Rowe était particulièrement préoccupé par les avis de nouvelle cotisation qui lui avaient été envoyés à l'égard des dons qu'il avait faits à l'organisme de bienfaisance en 2005, en 2006 et en 2008. Dans son souvenir, le montant total d'impôt qu'il devait en raison des crédits pour dons refusés s'élevait à 40 000 \$ ou 50 000 \$. Quand M. Lewis a laissé entendre que, si le programme de Fiscal Arbitrators était utilisé pour 2009, l'impôt à payer en raison des nouvelles cotisations pour les années antérieures serait annulé, M. Rowe a volontiers laissé M. Lewis faire ce qu'il proposait, sans insister pour obtenir des explications complètes sur le contenu de sa déclaration de revenus de 2009⁴⁸.

(5) Résumé

[33] L'application des principes énoncés dans la décision *Torres* aux circonstances propres au présent appel interjeté par M. Rowe peut se résumer ainsi :

- a) Niveau d'instruction et d'expérience : aucun manque d'instruction, de formation professionnelle ou d'expérience de travail n'a contribué aux faux énoncés faits par M. Rowe dans sa déclaration de revenus de 2009.
- b) Nécessité de s'informer ou soupçon d'une telle nécessité : M. Rowe a fait confiance à M. Lewis et a semblé accepter, sans se poser de questions, la suggestion de ce dernier d'utiliser le programme de Fiscal Arbitrators pour préparer sa déclaration de revenus de 2009. M. Rowe a affirmé n'avoir pas

⁴⁷ Transcription, page 36, lignes 18 à 23.

⁴⁸ Transcription, page 37, ligne 8, à page 38, ligne 26.

eu de soupçons particuliers, mais il a bien concédé qu'il aurait dû s'informer davantage sur la proposition de M. Lewis⁴⁹.

c) *Signaux d'alarme* : certains des signaux d'alarme établis dans la jurisprudence n'étaient pas présents ou applicables dans le présent appel. Il s'agit notamment des suivants :

- i. l'insertion du mot « *Per* » (« Par ») à la ligne prévue pour la signature de la déclaration de revenus de 2009 de M. Rowe semble avoir été inoffensive en l'espèce;
- ii. rien dans la conduite des associés de M. Rowe ne l'a amené à se méfier, ses associés ne l'ont pas mis en garde et il n'a exprimé aucune crainte au sujet de Fiscal Arbitrators devant l'un ou l'autre de ses associés.

Toutefois, plusieurs signaux d'alarme étaient présents :

- i. *Importance de l'avantage* : le montant de la perte nette d'entreprise déclarée par M. Rowe était environ neuf fois supérieur au montant des revenus bruts d'entreprise qu'il a déclarés (incorrectement) et environ dix fois supérieur au revenu réel total (revenus d'emploi, prestations d'assurance-emploi et retrait d'un REER) qu'il a inscrit dans sa déclaration de revenus de 2009. Si la perte nette d'entreprise avait été acceptée, elle aurait éliminé tout l'impôt à payer pour 2009 et entraîné le remboursement de tout l'impôt que M. Rowe avait payé pour les années 2006, 2007 et 2008.
- ii. *Caractère flagrant des faux énoncés et facilité avec laquelle ils pouvaient être décelés* : la page 2 de la déclaration de revenus de 2009 de M. Rowe ne comportait que sept entrées, de telle façon que même un bref coup d'œil à cette page aurait révélé les revenus bruts d'entreprise et la perte nette d'entreprise faussement déclarés. S'il avait simplement feuilleté sa déclaration de revenus, M. Rowe aurait vu le document de deux pages intitulé État des résultats des activités d'une entreprise ou d'une profession libérale, lequel aurait dû lui

⁴⁹ J'aborderai plus loin, au paragraphe 39, le fait que M. Rowe a reconnu qu'il aurait dû s'informer davantage.

sembler bizarre étant donné qu'il n'avait pas exploité d'entreprise en 2009.

- iii. *Attestation du spécialiste en déclarations de revenus* : la case vide où devaient être inscrits le nom, l'adresse et le numéro de téléphone de la personne qui a préparé la déclaration de revenus de 2009 de M. Rowe était facilement visible lorsque ce dernier a signé sa déclaration, tout juste à la gauche de cette case.
- iv. *Spécialiste en déclarations de revenus auparavant inconnu du contribuable* : M. Rowe a compris que M. Lewis, un ami de longue date en qui il avait confiance, préparerait sa déclaration de revenus de 2009. Toutefois, M. Lewis a informé M. Rowe qu'il produirait la déclaration conformément au [TRADUCTION] « programme Fiscal Arbitration » (comme M. Rowe l'a appelé)⁵⁰. Étant donné qu'il s'agissait d'un nouveau programme que M. Rowe ne connaissait pas, celui-ci, comme il l'a reconnu, aurait dû faire une enquête, mais il ne l'a toutefois pas fait⁵¹.
- v. *Explications inintelligibles du spécialiste en déclarations de revenus* : même si les explications qu'a fournies M. Lewis à M. Rowe relativement aux remboursements d'impôt prévus n'étaient pas aussi inintelligibles que certaines des explications données dans d'autres affaires, elles n'avaient néanmoins que peu de sens, voire aucun. Pour l'essentiel, M. Lewis a laissé entendre que M. Rowe, uniquement en raison du niveau de son revenu et de son imposition, ne devait aucun impôt pour l'année en cours et avait droit à un remboursement de tout l'impôt payé pour les trois années précédentes.
- vi. *Expérience préalable avec un spécialiste en déclarations de revenus* : M. Lewis était le spécialiste en déclarations de revenus qui a présenté à M. Rowe le programme de dons de bienfaisance auquel ce dernier a contribué en 2005, en 2006 et en 2008. L'ARC a refusé d'accorder les crédits demandés pour ces dons avant que M. Lewis ne parle à M. Rowe de Fiscal Arbitrators. Le fait que ce soit M. Lewis qui ait présenté à M. Rowe le programme de dons douteux aurait dû lui

⁵⁰ Transcription, page 12, ligne 21; voir aussi page 11, ligne 23.

⁵¹ Transcription, page 12, lignes 17 à 21; page 13, lignes 20 et 21. Voir également le paragraphe 39 des présents motifs.

mettre la puce à l'oreille et lui indiquer que le programme de Fiscal Arbitrators était peut-être lui aussi douteux.

Tous les facteurs susmentionnés montrent qu'il y avait suffisamment de signaux d'alarme indiquant à M. Rowe qu'il aurait dû faire une enquête.

- d) Questions pour comprendre la déclaration de revenus : comme M. Rowe n'était pas au Canada lorsque sa déclaration de revenus de 2009 a été préparée, et peut-être parce qu'il était très désireux d'obtenir des remboursements d'impôt pour les années précédentes afin de pallier les crédits pour dons de bienfaisance refusés, il n'a pas posé de questions sur les entrées de sa déclaration de revenus de 2009 ou sur Fiscal Arbitrators.

Par conséquent, après avoir examiné les facteurs exposés ci-dessus, je suis d'avis que M. Rowe a fait preuve d'aveuglement volontaire quand il a signé sa déclaration de revenus de 2009, dans laquelle il a déclaré des revenus bruts d'entreprise de 30 746,72 \$ et une perte nette d'entreprise de 274 576,54 \$.

[34] Trois des facteurs énoncés dans la décision *Torres* et que j'ai examinés (soit le niveau d'instruction et d'expérience, l'importance de l'avantage et la facilité à déceler les faux énoncés) sont également, selon la décision *DeCosta*, des facteurs à prendre en considération pour établir la distinction entre la faute « ordinaire » et la négligence ou la faute « lourde »⁵². Par conséquent, dans le contexte du présent appel, ces facteurs fournissent un appui additionnel à une conclusion de faute lourde.

E. Indifférence à l'égard du respect de la loi

[35] Comme je l'ai souligné précédemment, il est indiqué dans l'arrêt *Venne* que la faute lourde pouvait découler d'une indifférence au respect de la loi⁵³. Le juge Hershfield s'est penché sur les concepts interreliés de faute lourde et d'indifférence à l'égard du respect de la loi dans la décision *Sidhu*, qui portait sur une déduction pour gains en capital; il a alors formulé les observations ci-après dans le contexte de l'alinéa 110.6(6)a) de la LIR, qui interdit une telle déduction lorsque le particulier, « sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute

⁵² *DeCosta*, précitée à la note 20, au paragraphe 11. Pour de brèves observations au sujet de ces facteurs, voir les notes de bas de page 20, 25 et 27.

⁵³ *Venne*, précité à la note 15.

lourde », ne produit pas de déclaration de revenus ou ne déclare pas le gain en capital :

L'appelant se fonde sur la décision *Venne* [...] pour soutenir que le seuil de la faute lourde a été rehaussé et qu'il faut maintenant être en mesure de conclure à l'existence d'un degré important de négligence qui corresponde à une action délibérée. Alors qu'on pourrait trouver des décisions pour étayer un argument contraire, la décision rendue dans l'affaire *Venne* ne rehausse pas le seuil de la preuve de manière à obliger le ministre à prouver une intention de tromper ou une faute de conduite volontaire. Si cela devait être le critère, la disposition visée de la [LIR] aurait tout simplement eu à qualifier la décision de ne pas déclarer un gain d'avoir été prise « sciemment ». Les actions « qui correspondent » à des actions réalisées intentionnellement sont celles pour lesquelles on peut présumer une intention, comme les actions qui démontrent « une indifférence au respect de la Loi » [...] Le fardeau de la preuve ne consiste pas à prouver au-delà du doute raisonnable l'intention coupable de se soustraire au paiement de l'impôt, mais à prouver selon la prépondérance des probabilités une telle indifférence à l'égard de la diligence appropriée et raisonnable dans le contexte d'un système d'autocotisation qui contredit et insulte le sens commun⁵⁴.

(1) Illustration de l'indifférence

[36] Le 17 mars 2012, M. Rowe a fait parvenir une lettre à la Division des appels de l'ARC, dans laquelle il a fourni certains renseignements et formulé diverses observations⁵⁵. Après avoir résumé les circonstances dans lesquelles il avait fait les dons à l'organisme de bienfaisance en 2005, en 2006 et en 2008, M. Rowe a affirmé ce qui suit :

[TRADUCTION]

Comme vous le savez sans doute, l'ARC a réexaminé tous ces programmes d'abris fiscaux et, pour cette raison, je suis soudainement devenu redevable d'importantes sommes à Revenu Canada. Au milieu de tout cela, j'ai perdu mon emploi en janvier 2009; j'ai ensuite essayé de trouver un emploi pendant plus d'un an, sans succès puisque je n'ai pas trouvé de poste permanent. J'ai alors demandé à un spécialiste en déclarations de revenus s'il pouvait m'aider avec ces trois années d'impôt à payer en raison du programme d'abris fiscaux. On m'a alors présenté ce qu'on appelle « Fiscal Arbitration ». On m'a expliqué assez sincèrement que je pouvais produire de nouveau mes déclarations de revenus pour les années antérieures (jusqu'à huit ans) et réclamer légalement la majeure partie,

⁵⁴ *Sidhu*, précitée à la note 18, au paragraphe 23. Voir aussi *Guindon c. Canada*, 2015 CSC 41, au paragraphe 60, où la Cour suprême du Canada indique « qu'« une indifférence au respect de la Loi » [...] s'apparente en somme à faire l'autruche ».

⁵⁵ Pièce A-1.

si ce n'est la totalité, de l'impôt sur le revenu payé durant ces années. Bien honnêtement, je ne me suis pas renseigné autant que je l'ai fait pour le programme d'abris fiscaux, parce que la personne qui m'a fait connaître le programme Fiscal Arbitration est quelqu'un en qui j'ai immensément confiance. C'est aussi un spécialiste en déclarations expérimenté et il ne m'apparaît pas comme une personne qui participerait à des activités douteuses. Inutile de dire que j'ai participé au programme à cause des conseils reçus. J'ai également estimé que je n'avais rien à perdre puisqu'il ne s'agissait pas d'une activité illégale (c'est ce que je croyais alors)⁵⁶.

Dans son témoignage, M. Rowe a dit que c'était M. Lewis qui lui avait parlé de Fiscal Arbitrators. Or, selon l'extrait ci-dessus, tiré de la lettre de M. Rowe à l'ARC, avant même que M. Lewis ne dise quoi que ce soit au sujet de Fiscal Arbitrators, M. Rowe l'a abordé pour voir s'il y avait quelque chose à faire à l'égard de l'impôt à payer en raison des crédits refusés pour les dons de bienfaisance.

[37] La déclaration de M. Rowe dans la lettre citée plus haut, selon laquelle il n'avait rien à perdre en participant au programme de Fiscal Arbitrators, peut laisser croire à une attitude nonchalante ou cavalière à l'égard du respect de la LIR⁵⁷, ou à tout le moins à une attitude peu prudente à l'égard du respect de la LIR.

[38] En contre-interrogatoire, on a demandé à M. Rowe ce qu'il comprenait des revenus bruts d'entreprise de 30 746 \$ qui figuraient à la ligne 162 de sa déclaration de revenus de 2009. Il a dit qu'il ne comprenait pas cet élément, puisqu'il ne l'avait pas vu au moment de signer la déclaration⁵⁸. Il a également reconnu ne pas avoir examiné la première page de la Demande de report rétrospectif d'une perte, avant de signer au bas de la seconde page⁵⁹. À mon avis, accorder une confiance excessive à un spécialiste en déclarations de revenus, au point de signer une déclaration de revenus ou un formulaire d'impôt sans les examiner ni prendre connaissance de leur contenu, prouve qu'il y a eu indifférence au respect de la LIR⁶⁰.

⁵⁶ Pièce A-1, page 2. Voir Transcription, page 80, ligne 26, à page 81, ligne 25.

⁵⁷ Voir *DeCosta*, précitée à la note 20, au paragraphe 12.

⁵⁸ Transcription, page 35, lignes 8 à 12.

⁵⁹ Transcription, page 41, lignes 20 à 25. Voir la pièce R-2.

⁶⁰ Dans la décision *Lauzon* (C.C.I.), précitée à la note 14, au paragraphe 34, le juge Masse a affirmé ceci : « [...] la jurisprudence foisonne de décisions où les contribuables n'ont pas réussi à se soustraire aux pénalités pour faute lourde parce qu'ils ont fait aveuglément confiance à leur spécialiste en déclarations de revenus sans au moins prendre quelques

(2) Faits reconnus par M. Rowe

[39] À l'audience, M. Rowe était contrit, franc et bien conscient qu'il aurait dû faire certaines vérifications à l'égard de Fiscal Arbitrators avant d'autoriser M. Lewis à utiliser le programme de Fiscal Arbitrators pour préparer sa déclaration de revenus de 2009. À plusieurs occasions, il a reconnu ne pas avoir fait tout ce qu'il aurait dû faire pour vérifier le contenu de sa déclaration de revenus de 2009. Pendant l'interrogatoire principal, il a affirmé ce qui suit :

[TRADUCTION]

[...] Je n'ai pas fait de recherches approfondies sur le texte, la procédure qu'il [M. Lewis] avait utilisée pour la production de ma déclaration de revenus de 2009. Je lui faisais confiance et je pensais qu'il avait fait les recherches nécessaires [...]

[...] Je pensais que je pouvais compter sur lui pour qu'il fasse ce qu'il y avait à faire, parce que je n'étais pas au Canada à ce moment-là, ni en mesure de faire les recherches que j'aurais normalement faites concernant un programme fiscal comme – pas un programme fiscal, mais le programme Fiscal Arbitration⁶¹ [...]

[...] Je dois dire que j'ai probablement – enfin, pas probablement, il est clair que je ne l'ai pas fait – j'ai fait confiance à cette personne plus que je ne l'aurais dû, et je l'ai autorisée à s'occuper d'un bon nombre de mes – des problèmes d'impôt liés à ces deux questions, et je n'ai pas fait le travail que j'aurais dû faire de mon côté⁶².

Durant le contre-interrogatoire de M. Rowe, l'échange suivant a eu lieu :

[TRADUCTION]

Q. [...] quel était le mécanisme qui vous permettait d'obtenir le remboursement rétroactif d'une partie de vos impôts chaque année?

mesures pour vérifier l'exactitude des renseignements qui figuraient dans leurs déclarations de revenus. Indépendamment de l'aveuglement volontaire, les contribuables qui ne prennent aucune mesure pour vérifier l'intégralité et l'exactitude des renseignements inscrits dans leurs déclarations de revenus s'exposent à des pénalités pour faute lourde. » Voir aussi *Chartrand c. La Reine*, 2015 CCI 298, aux paragraphes 40 à 47.

⁶¹ Transcription, page 12, lignes 10 à 13 et 17 à 21.

⁶² Transcription, page 13, lignes 16 à 21.

R. Il existe une loi de l'impôt sur le revenu qui l'autorise, c'est ce qu'on m'a dit. Et je vais être franc avec vous. J'aurais probablement dû vérifier pour être certain, mais je ne l'ai pas fait. J'ai cru M. Lewis⁶³ [...]

Q. Avez-vous demandé une explication à M. Lewis?

R. [...] J'aurais probablement dû demander plus de détails [au sujet de ma déclaration de revenus de 2009], mais j'imagine que je ne l'ai pas fait à ce moment-là. J'ai fait confiance à M. Lewis et j'ai accepté sa proposition. Vous pourriez dire que c'était idiot de ma part [inaudible], mais peut-être que j'aurais dû poser plus de questions.

Je ne fais que – je ne fais que vous dire la vérité. Non, je ne suis pas entré dans les détails, comme j'aurais dû le faire; et aujourd'hui, je regrette de ne pas avoir posé de questions⁶⁴ [...]

Q. Estimez-vous avoir pris les mesures nécessaires pour vous assurer que l'impôt sur le revenu à payer était déclaré de façon précise dans votre déclaration de revenus de 2009?

R. Je ne crois pas que je l'ai fait. Aujourd'hui, je pense que je ne l'ai pas fait⁶⁵.

Dans ses observations orales, M. Rowe a affirmé ce qui suit :

[TRADUCTION]

[...] en tant que personne, je crois que j'ai commis certaines erreurs en ne procédant pas à un examen approfondi comme j'aurais dû le faire. Bien sincèrement, je n'ai pas compris que le processus était ce qu'il s'est avéré être. Je ne crois pas que la pénalité qui m'a été imposée est le bon montant – qu'il faut m'imposer, si l'on peut dire. Je crois qu'il dépasse de beaucoup le montant qui aurait dû être imposé dans mon cas.

Je ne veux pas venir ici et n'assumer aucune responsabilité. Je suis peut-être un témoin inhabituel ou un appelant inhabituel, mais je suis seulement – je suis une personne juste et honnête. Je l'ai toujours été, toute ma vie, et maintenant que je regarde en arrière, j'aurais vraiment dû en faire plus pour m'assurer de – que ma déclaration de revenus était produite conformément à la loi⁶⁶ [...]

⁶³ Transcription, page 27, lignes 18 à 24.

⁶⁴ Transcription, page 43, lignes 2 et 3 et 12 à 19.

⁶⁵ Transcription, page 46, ligne 27, à page 47, ligne 3.

⁶⁶ Transcription, page 54, ligne 20, à page 55, ligne 5. Bien que M. Rowe ait fait référence à sa culpabilité dans l'extrait tiré de ses observations orales, rien n'indique qu'il ait fait un faux énoncé du type envisagé au paragraphe 239(1) de la LIR ni dans des circonstances

Je souhaiterais avoir fait ce que j'étais censé faire⁶⁷.

En disant qu'il « aurai[t] vraiment dû faire plus pour [s]'assurer » que sa déclaration de revenus « était produite conformément à la loi », M. Rowe a reconnu en quelque sorte que, lorsqu'il a signé et produit sa déclaration de revenus de 2009, il était indifférent au respect de la loi (c'est-à-dire la LIR).

V. CONCLUSION

[40] Même si je conviens que M. Rowe n'a pas sciemment fait de faux énoncés dans sa déclaration de revenus de 2009, j'estime que, en plus de fermer les yeux sur les signaux d'alarme évidents, il s'est montré indifférent au respect de la LIR. En conséquence, je conclus que M. Rowe, dans des circonstances équivalant à faute lourde, a fait de faux énoncés dans sa déclaration de revenus de 2009. Le présent appel est donc rejeté.

[41] Je pense que la pénalité qui fait l'objet du présent appel aura sûrement un effet dévastateur sur M. Rowe⁶⁸. Pour ce motif, de même que pour d'autres motifs (notamment la franchise de M. Rowe, ses regrets, le fait qu'il accepte sa responsabilité et son comportement à la barre et durant ses observations orales)⁶⁹, je n'adjudge pas de dépens contre lui⁷⁰.

Signé à Ottawa, Canada, ce 23^e jour de juin 2017.

« Don R. Sommerfeldt »

Le juge Sommerfeldt

visées à ce paragraphe. À ma connaissance, M. Rowe n'a été accusé d'aucune infraction; par conséquent, la question de sa culpabilité n'est pas pertinente en l'espèce. En outre, la Cour n'a pas compétence pour juger les infractions à l'article 239 de la LIR.

⁶⁷ Transcription, page 56, lignes 4 et 5.

⁶⁸ Voir *Torres*, précitée à la note 14, au paragraphe 78.

⁶⁹ La conduite de M. Rowe a permis le règlement rapide et efficace du présent appel. Voir l'alinéa 147(3)g des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale)* (les « Règles »).

⁷⁰ Comme l'a indiqué le juge Miller dans la décision *Torres*, précitée à la note 14, au paragraphe 78, ma décision ne signifie pas que j'agirai de même dans l'exercice du pouvoir discrétionnaire que me confère le paragraphe 147(1) des Règles dans de futures affaires concernant des contribuables ayant eu recours aux services de Fiscal Arbitrators.

Traduction certifiée conforme
ce 27^e jour d'août 2018.

Elisabeth Ross, jurilinguiste

RÉFÉRENCE : 2017 CCI 122

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2012-4089(IT)G

INTITULÉ : ALEXANDER ROWE c. SA MAJESTÉ
LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 26 septembre 2016

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Don R. Sommerfeldt

DATE DU JUGEMENT : Le 23 juin 2017

COMPARUTIONS :

Pour l'appelant : L'appelant lui-même
Avocat de l'intimée : M^e Christian Cheong

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelant :

Nom :

Cabinet :

Pour l'intimée : William F. Pentney
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada