

EYB2006REP435

Repères, Janvier 2006

Marc-Antoine Deschamps

Commentaire sur la décision Québec (Sous-ministre du Revenu) c. Chenel - La situation familiale est-elle pertinente vis-à-vis des autorités fiscales?

Indexation

FISCAL ; IMPÔT SUR LE REVENU ; CALCUL DU REVENU IMPOSABLE D'UN PARTICULIER

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION

I- LES FAITS

II- LA QUESTION EN LITIGE

III- L'ANALYSE ET LE COMMENTAIRE DE L'AUTEUR

CONCLUSION

Résumé

L'auteur commente cette décision dans laquelle la Cour d'appel devait décider si le ministère du Revenu peut prendre en considération la situation des deux conjoints pour déterminer l'impôt payable par un seul d'entre eux.

INTRODUCTION

L'affaire *Québec (Sous-ministre du Revenu) c. Chenel*¹ explique les problèmes liés à une sous-évaluation des revenus et les tergiversations subséquentes d'un contribuable pour justifier certains revenus aux autorités fiscales. Cette cause, issue de la Cour d'appel, démontre également que, malgré la croyance populaire, les autorités fiscales peuvent tenir compte de la situation du conjoint lorsque les revenus ne sont pas tous déclarés. Cela fait échec, dans une certaine mesure, à l'appauvrissement volontaire d'un conjoint au profit de l'autre afin de se soustraire à l'impôt.

I- LES FAITS

Le contribuable, M. Chenel, est actionnaire unique d'une société de maçonnerie qui exploite activement une entreprise. Lui et son épouse sont les employés de cette société. Pendant trois ans, M. Chenel a déclaré des revenus annuels inférieurs à 20 000 \$ alors qu'il possédait une Corvette et une Cadillac et qu'il avait un niveau de vie qui laissait peser des suspicions sur ses revenus réels. Son épouse déclarait également des revenus annuels inférieurs à 20 000 \$.

Après vérifications et en vertu de la méthode de l'« avoir net combiné »², le ministère du Revenu du Québec a tenu compte de la situation de la conjointe de M. Chenel et a augmenté les revenus

* M^e **Marc-Antoine Deschamps**, avocat, D. Fisc., Pothier Delisle, s.e.n.c.

1. EYB 2005-94833 (C.A.).

2. Cette méthode consiste à vérifier les biens et les revenus des deux conjoints pour déterminer une cotisation d'impôt. Ainsi, le ministère du Revenu peut évaluer les biens et les revenus de deux contribuables pour la détermination de l'impôt d'un seul des deux. Cette méthode est utilisée lorsque le ministère considère qu'un contribuable a sous-estimé ses revenus.

déclarés par ce dernier. M. Chenel prétend que le ministère ne doit tenir compte que de ses biens et de ses revenus et qu'il doit ignorer ceux de sa conjointe.

II- LA QUESTION EN LITIGE

La question à laquelle devait répondre la Cour d'appel dans ce dossier est la suivante : Est-ce que le ministère du Revenu peut prendre en considération la situation des deux conjoints pour déterminer l'impôt payable par un seul d'entre eux?

La Cour d'appel a répondu par l'affirmative à cette question. Voyons maintenant les motifs de cette décision et notre commentaire à ce sujet.

III- L'ANALYSE ET LE COMMENTAIRE DE L'AUTEUR

En droit civil, la propriété d'un bien peut être modulée et séparée par le biais de la copropriété³, ou tout simplement démembrée selon différents mécanismes⁴. Le propriétaire, ou la personne qui détient le bien à tout autre titre, bénéficie de la plénitude des droits à titre individuel. Il est le sujet de droit unique sur le titre en question.

Similairement, en droit fiscal pur, le calcul du revenu d'un contribuable, le sujet de droit au plan fiscal, se fait individuellement, c'est-à-dire que le revenu est seulement et uniquement calculé en fonction d'un seul individu, une seule société ou une seule fiducie (le « principe d'unicité »). Il n'existe généralement pas, en droit fiscal canadien et québécois, de « revenu consolidé », de « revenu familial » ou d'« unité de contribuables », sous réserve d'exceptions définies.

Ainsi, un peu comme pour le titulaire du droit de propriété, on ne tient compte que des revenus d'un seul contribuable. Lorsqu'une personne remplit sa déclaration de revenus, seuls ses revenus et gains sont calculés et non ceux de son épouse ou de ses enfants ou parents. Il s'agit là du principe d'unicité dans sa plus simple expression.

La singularité de l'affaire *Chenel* consiste en ceci : le ministère du Revenu a utilisé la situation de la conjointe du contribuable pour déterminer la charge d'impôt de ce dernier, et ce, malgré le principe d'unicité. Toutefois, M. Chenel avait sous-estimé ses revenus et camouflé ses avoirs réels, ce qui a amené le ministère à se poser des questions.

Cette affaire illustre bien que, lorsqu'un contribuable sous-estime ou ne déclare pas tous ses revenus, le ministère du Revenu peut apprécier les revenus du conjoint. Combien de fois avons-nous entendu des gens dire : « Tous mes biens sont au nom de mon conjoint, je n'aurai pas d'impôt à payer! » Cela n'est plus aussi exact.

Lorsqu'un contribuable fait une fausse déclaration, le ministère du Revenu bénéficie de la prérogative suivante :

Le ministre n'est pas lié par une déclaration fiscale, un rapport, une demande de remboursement ou les renseignements fournis par une personne ou en son nom et il peut, malgré la déclaration, le rapport, la demande ou les renseignements ou en l'absence d'une déclaration, d'un rapport, d'une demande ou de renseignements, faire une cotisation ou déterminer un remboursement.⁵

Cette disposition permet au ministère du Revenu d'aller au-delà des déclarations d'un contribuable. Le ministère peut ainsi cotiser sans tenir compte des déclarations du contribuable, c'est-à-dire qu'il peut se baser sur l'« avoir net *individuel* », en ne tenant compte que du niveau de vie du contribuable et en l'estimant. Dans la décision commentée, la question est de savoir s'il peut tenir

3. Art. 1009 C.c.Q.

4. Nous faisons ici référence à l'usufruit, à l'emphytéose, à la servitude, à l'usage, etc.

5. *Loi sur le ministère du Revenu*, art. 95.1. Dans la décision commentée, il est fait référence à l'article 95.1, mais il s'agit en fait d'une référence à la *Loi sur les impôts*. Le fédéral a un pouvoir équivalent en vertu de la *Loi de l'impôt sur le Revenu* (Canada), par. 152(7).

compte de la situation financière et du niveau de vie d'un autre contribuable, en l'occurrence l'épouse de M. Chenel.

À notre avis, la Cour d'appel s'est bien dirigée en droit. Elle a exclu l'affaire *Franciso*⁶, qui d'ailleurs a été décidée sous la procédure informelle⁷, et a rappelé avec vigueur les enseignements de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Morneau*⁸, qui avait accepté la méthode de l'« avoir net combiné », de même que ceux de plusieurs autres causes⁹.

Cependant, nous croyons que la Cour d'appel aurait pu expliciter davantage sur la distinction entre l'évaluation du revenu d'un seul contribuable par « avoir net combiné » et le calcul de deux revenus sur la base d'un « avoir net combiné ». Il s'agit en effet d'un accroc au principe d'unicité du revenu.

Par contre, la Cour souligne ce qui suit au paragraphe 45 de la décision :

Il est à noter que seul M. Chenel (et son entreprise) a fait l'objet de cette nouvelle cotisation et non pas son épouse, et ce, à la différence de ce qui avait été fait dans l'affaire *Francisco*. Le dossier fait voir que le ministère n'a pas cotisé M. Chenel pour les revenus de son épouse contrairement à ce que laisse entendre le juge de première instance lorsqu'il écrit.

Il en résulte à notre avis que le ministère du Revenu pourra toujours utiliser et évaluer les revenus et les biens d'un conjoint pour le calcul du revenu d'un contribuable qui cache, dissimule ou sous-estime ses propres revenus. Toutefois, il ne pourra le faire de façon simultanée pour deux contribuables en faisant une espèce de prorata du revenu consolidé des deux personnes, ainsi qu'il a été dit dans *Francisco*¹⁰.

CONCLUSION

Au plan pratique, tout civiliste qui représente des personnes physiques devrait être aux aguets afin d'éviter de conseiller de transférer ou d'envoyer des biens ou des revenus au conjoint pour des raisons fiscales. Bien qu'en matière de protection d'actif cette solution puisse être intéressante envers certains créanciers potentiels, elle causera des problèmes si un des conjoints est en situation irrégulière vis-à-vis du ministère.

Le ministère n'aura recours à la méthode utilisée dans *Chenel* que dans les cas où un contribuable ne déclare pas tous ses revenus. Si le contribuable produit une déclaration véridique et complète, le ministère ne pourra avoir recours à cette méthode.

Enfin, vu la proximité et l'intimité des deux contribuables impliqués, nous pouvons comprendre qu'un contribuable pourra se faire cotiser sur la base d'un « avoir net combiné » lorsque les actifs de son conjoint sont évalués. Cependant, le ministère ne devrait pas bénéficier du pouvoir d'utiliser cette méthode si le contribuable cotisé ne peut avoir accès à l'information concernant le tiers sur la base de la confidentialité des renseignements fiscaux.

Finalement, le conseil le plus judicieux à donner aux clients est de déclarer complètement et honnêtement leurs revenus afin d'éviter d'avoir à combattre une cotisation estimative du ministère du Revenu.

6. [2004] D.T.C. 6010 (C.C.I.). D'ailleurs, dans cette cause, il est clairement fait affront au principe d'unicité puisque les autorités fiscales se servent d'un « avoir net combiné » pour le **calcul des deux contribuables et non d'un seul**.

7. Les décisions sous la procédure informelle de la Cour canadienne de l'impôt n'ont pas la force d'un précédent : art. 18.28 de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt*.

8. [2003] D.T.C. 1480 (C.C.I.).

9. *Kyling c. Her Majesty the Queen*, [1999] DTC 1060 (C.C.I.) ; *Léger c. Her Majesty the Queen*, [2003] D.T.C. 36 (C.C.I.) ; *Miucci c. Her Majesty the Queen*, [1996] DTC 1039 (C.C.I.).

10. Précité, note 6.