

COUR DU QUÉBEC
« Division administrative et d'appel »

CANADA
PROVINCE DE QUÉBEC
DISTRICT DE MONTRÉAL
« Chambre civile »

N° : 500-80-044389-238

DATE : Le 11 mai 2026

SOUS LA PRÉSIDENCE DE L'HONORABLE YVES HAMEL, J.C.Q.

NATHAN HERVÉ SUMEGNE NGNABE
Partie demanderesse

c.
AGENCE DU REVENU DU QUÉBEC
Partie défenderesse

JUGEMENT

[1] Nathan Hervé Sumegne Ngnabe (**Ngnabe**) demande l'annulation de l'*Avis de nouvelle cotisation* portant le numéro MU950646C01 émis par l'Agence du Revenu du Québec (**Revenu Québec**) le 4 mai 2022 pour l'année d'imposition 2020¹ (Avis de nouvelle cotisation).

[2] À la suite d'une vérification des revenus de **Ngnabe**, **Revenu Québec** vient à la conclusion que ce dernier n'opère pas une entreprise.

[3] Or, pour la période du 1^{er} janvier 2020 au 31 décembre 2020 (Période en litige), **Ngnabe** déclare auprès de **Revenu Québec**, notamment, des pertes nettes d'entreprise de 26 784,69 \$².

[4] Dans ce contexte, **Revenu Québec** soutient que les pertes d'entreprise réclamées de 26 784,69 \$ sont réclamées sans droit.

¹ Pièces P-2 et D-1.

² Pièce P-1.

[5] Ainsi, le 4 mai 2022, à la suite de la vérification, **Revenu Québec** émet l'Avis de nouvelle cotisation faisant l'objet de la présente demande en annulation.

[6] L'Avis de nouvelle cotisation établit les revenus nets d'entreprise allégués par **Ngnabe** à 0,00 \$.

[7] **Ngnabe** s'oppose à l'Avis de nouvelle cotisation.

[8] Le 29 juin 2023, **Revenu Québec**, aux termes de sa décision sur opposition, ratifie l'Avis de nouvelle cotisation.

[9] Dans le cadre du présent appel, **Ngnabe** demande au Tribunal que les pertes d'entreprise découlant de son activité d'achat/vente de véhicules d'occasion et autres pièces automobiles de rechange exportés au Cameroun lui soient accordées.

[10] Ce faisant, **Ngnabe** demande le rétablissement de l'Avis de cotisation émis le 8 juin 2021 dans lequel une perte d'entreprise de 26 784,69 \$ est réclamée par ce dernier.

[11] Dans ce contexte, **Ngnabe** soutient avoir subi de réelles pertes dans le cadre de son entreprise qui achète, vend et exporte des véhicules d'occasion VGA, c'est-à-dire des véhicules gravement accidentés et autres pièces automobiles de rechange au Cameroun.

QUESTIONS EN LITIGE

[12] **Ngnabe** a-t-il établi, à première vue, que la présomption de validité à l'égard de l'Avis de nouvelle cotisation contesté aux termes des présentes procédures a été repoussée?

[13] Dans l'éventualité de cette démonstration, **Revenu Québec** a-t-elle soumis une preuve prépondérante justifiant l'émission de l'Avis de nouvelle cotisation?

LE DROIT

A) La présomption de validité

[14] L'Avis de nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 2020 concernant **Ngnabe** et remis en cause dans le cadre des présentes procédures bénéficie de la présomption de validité prévue à l'article 1014 de la *Loi sur les impôts*³ (LI).

[15] La Cour suprême du Canada, dans l'arrêt *Hickman Motors Limited c. Canada*⁴ précise la nature du fardeau de la preuve imposée sur les épaules de **Ngnabe** en matière

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

⁴ *Hickman Motors Limited c. Canada*, [1997], 2 R.C.S. 336, par. 92-95.

fiscale lorsque celui-ci désire contester l'Avis de nouvelle cotisation en litige bénéficiant de la présomption de validité.

[16] Ainsi, il appartient à **Ngnabe** de faire la preuve, à première vue, de l'inexactitude de l'Avis de nouvelle cotisation.

[17] **Ngnabe** doit « démolir » l'exactitude de la présomption qui soutient l'Avis de nouvelle cotisation émis à l'encontre de ce dernier.

[18] Si **Ngnabe** réussit à faire cette preuve, il y a un renversement du fardeau de la preuve à l'égard de **Revenu Québec** qui devra réfuter la preuve de ce dernier et prouver le bien-fondé de l'Avis de nouvelle cotisation.

[19] La Cour d'appel du Québec réitère ces principes dans l'arrêt *Bermex Internationale inc.*⁵ en ces termes :

« [...] »

[23] Il ne fait pas de doute que les cotisations imposées par l'Agence jouissent d'une présomption de validité. Notre Cour le rappelait en ces termes dans une affaire *Durand* :

[17] Avant de procéder à l'analyse des moyens de l'appelant, il me paraît important de clarifier la question de la charge de la preuve applicable en matière fiscale. Dans l'affaire *Hickman* précitée, le juge l'Heureux-Dubé a fait le point et rappelé certains principes que je reformule comme suit :

- La cotisation fiscale jouit d'une présomption de validité (art. 1014 Loi sur les impôts), qui peut être repoussée par le contribuable.
- Le fardeau initial du contribuable consiste à «démolir» l'exactitude de la présomption en présentant une preuve prima facie.
- Lorsque le contribuable présente une telle preuve, il y a renversement du fardeau de la preuve.
- Le fisc doit alors réfuter la preuve prima facie et prouver la cotisation établie par présomption. [13]⁶

⁵ 2013 QCCA 1379; Voir également *St-George c. Sous-ministre du Revenu*, 2007 QCCA 1442, *Agence du Revenu du Québec c. Lafrenière*, 2017 QCCA 670, *Groleau c. Agence du Revenu du Québec*, 2017 QCCA 898, *Meilleur c. Agence du Revenu du Québec*, 2018 QCCQ 254, *Hanna c. Agence du Revenu du Québec*, 2018 QCCQ 1920.

⁶ *Durand c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2004 CanLII 13873, [2004] R.D.F.Q. 32 (C.A.). Récemment repris dans *St-Georges c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2007 QCCA 1442, par. 9 (S.I. vol. 2, onglet 31) et dans *Zeppetelli c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2006 QCCA 433.

[24] Démolir la présomption requiert de démontrer, par une preuve *prima facie*, en quoi les faits sur lesquels s'appuie la cotisation sont incorrects⁷. Cette preuve doit être suffisante pour convaincre le tribunal, à première vue. En revanche, de façon générale, « la simple affirmation du contribuable ne suffit pas; elle aura avantage à être soutenue par une preuve documentaire ou circonstancielle ». [15]⁸

[25] En l'espèce, le juge a appliqué le bon test en énonçant que les « requérantes doivent démolir cette présomption par une preuve *prima facie* » et que, si « elles réussissent, c'est l'intimée qui a le fardeau d'établir la validité des cotisations par une preuve prépondérante » [16]⁹.

[...] »

(Soulignements ajoutés)

[20] Dans l'arrêt *House*¹⁰, la Cour d'appel fédérale réitère le principe énoncé dans l'arrêt *Hickman Motors Ltd.* selon lequel une preuve par témoignage peut constituer une preuve suffisante afin de « démolir » les hypothèses établies par le ministre :

« [...] »

[57] À mon avis, le juge en chef adjoint a commis deux erreurs de droit. Premièrement, il a confondu la charge initiale qui incombait à l'appelant de « démolir » les hypothèses du ministre avec le fardeau général qui incombait aux parties de présenter leur preuve respective. Deuxièmement, il a commis une erreur en ne tenant pas compte du témoignage de M. Cole. S'il avait tenu compte du témoignage de M. Cole, comme il aurait dû le faire, il aurait nécessairement conclu, à mon avis, que l'appelant avait présenté une preuve *prima facie* « démolissant » les hypothèses du ministre.

[...] »

(Soulignements ajoutés)

[21] Dans l'arrêt 2844-9676 *Québec Inc.*¹¹, la Cour d'appel réitère le fardeau de la preuve à rencontrer par **Ngnabe** de la façon suivante :

« [...] »

⁷ *Garage Pierre Allard Inc. c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, J.E. 95 1161, [1995] R.D.J. 453 (C.A.); *Distributeurs Clé d'Or Inc. c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, EYB 1988-63054, [1988] R.D.F.Q. 30 (C.A.).

⁸ *St-Georges c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, préc., notes 5 et 6. Voir également *Construction Chamonay inc. c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, B.E. 2004 BE-998, AZ-04019214 (C.A.).

⁹ Au par. 54 du jugement (n° de dossier 200-09-007527-119).

¹⁰ *House c. Canada*, 2011 CAF 234.

¹¹ 2844-9676 *Québec Inc. c. Agence du Revenu du Québec*, 2021 QCCA 446, par. 4. Voir aussi *Gervais Auto Inc. c. Agence du Revenu du Québec*, 2021 QCCA 459, par. 24 et 25.

[4] Il est bien établi, que dans le domaine fiscal, la norme de preuve est celle de la prépondérance des probabilités[1]¹². Toutefois, l'ARQ se fonde sur des hypothèses factuelles pour établir des cotisations fiscales. Ces dernières sont présumées valides en vertu de l'article 1014 de la Loi sur les impôts (« LI »)[2]¹³. Pour réussir dans sa contestation, le contribuable doit « démolir » cette présomption en démontrant, par une preuve prima facie, que les faits au soutien de la cotisation sont incorrects[3]¹⁴. Il faut « un début de preuve convaincante[4]¹⁵ » ou une preuve suffisante pour établir un fait jusqu'à démonstration du contraire[5]¹⁶, ou encore « celle qui est étayée par des éléments de preuve qui créent un tel degré de probabilité en sa faveur que la cour doit l'accepter si elle y ajoute foi, à moins qu'elle ne soit contredite ou que le contraire ne soit prouvé »[6]¹⁷. Cette preuve ne peut toutefois se réduire à des allégations vagues et ambiguës. Elle doit posséder un certain degré de précision[7]¹⁸.

[...]»

(Soulignements ajoutés)

[22] La Cour d'appel réitère dernièrement, dans l'arrêt *Manufacture Kute Knite Inc.*¹⁹, le fardeau de preuve qui incombe à **Ngnabe** en matière fiscale en ces termes :

« [...]»

[10] In *Alertpay*,²⁰ the Court, per Ruel, J.A, summarized the applicable law regarding the presumption of validity of tax assessments provided for in s. 1014 of the Taxation Act:

¹² *Hickman Motors Ltd. c. Canada*, [1997] 2 R.C.S. 336, par. 92.

¹³ RLRQ, c. I-3.

¹⁴ *Hickman Motors Ltd. c. Canada*, [1997] 2 R.C.S. 336, par. 92; *Boies c. Agence du revenu du Québec*, 2021 QCCA 107, paragr. 18; *Demers c. Agence du revenu du Québec*, 2020 QCCA 681, paragr. 41, demande d'autorisation d'appel à la Cour suprême rejetée, 14 janvier 2021, n° 39309; *Agence du revenu du Québec c. Stamatopoulos*, 2018 QCCA 474, paragr. 47; *Pellerin c. Agence du revenu du Québec*, 2017 QCCA 1339, paragr. 18; *Pangakis c. Agence du revenu du Québec*, 2016 QCCA 1325, paragr. 30.

¹⁵ *Hardy c. Agence du revenu du Québec*, 2015 QCCA 564, paragr. 3.

¹⁶ 9027-5967 *Québec inc. (Sous-Ministre du Revenu)*, 2007 QCCA 47, paragr. 14.

¹⁷ *Stewart c. M.R.N.*, 2000 CanLII 426, paragr. 23 (C.C.I.). Bien que cet énoncé porte sur la présomption de la validité des cotisations édictée par la *LIR*, cette présomption statutaire est sensiblement la même que celle de la *LI*. Cet extrait a d'ailleurs été repris par cette Cour lorsqu'elle a eu à étudier le fardeau de preuve applicable dans des litiges mettant en cause la *LI* : *Agence du revenu du Québec c. Stamatopoulos*, 2018 QCCA 474, paragr. 47; *Gestion Grands Travaux inc. c. Agence du revenu du Québec*, 2017 QCCA 1010, paragr. 11; *St-Georges c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2007 QCCA 1442, paragr. 9; 9027-5967 *Québec inc. c. Québec (Sous-Ministre du Revenu)*, 2007 QCCA 47, paragr. 14.

¹⁸ *Agence du revenu du Québec c. Stamatopoulos*, 2018 QCCA 474, paragr. 48; *St-Georges c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2007 QCCA 1442, paragr. 11.

¹⁹ *Manufacture Kute Knite Inc. c. Agence du Revenu du Québec*, 2024 QCCA 408.

²⁰ *Alertpay Incorporated c. Agence du revenu du Québec*, 2020 QCCA 46.

[25] *Une cotisation fiscale bénéficie d'une présomption de validité. Elle pourra être repoussée par le contribuable s'il présente une preuve prima facie démontrant l'inexactitude de la cotisation.*

[26] Le fardeau du contribuable consiste à démontrer « en quoi les faits sur lesquels s'appuie la cotisation sont incorrects. Cette preuve doit être suffisante pour convaincre le tribunal, à première vue ». Elle doit aussi « comporter un certain degré de précision et de probabilité en sa faveur » pour être retenue.

[27] Un « témoignage clair, non ébranlé en contre-interrogatoire et offert par un témoin dont la crédibilité n'[a] pas été mise en doute, alors qu'aucune preuve contraire n'[a] été présentée par le fisc » peut constituer une preuve suffisante pour « démolir » la présomption. Cependant, la simple négation des faits retenus pour la délivrance de l'avis de cotisation n'est pas suffisante pour contrer la présomption de validité.

[28] Si le contribuable satisfait à ces exigences, alors s'opère un renversement du fardeau de preuve, et c'est à l'autorité fiscale qu'incombe la tâche de « réfuter la preuve prima facie et [de] prouver la cotisation établie par présomption », par une preuve prépondérante.

[...]

[18] The appellant, therefore, should have presented the Court of Québec with facts demonstrating, on a prima facie basis, the percentages, as reported by the appellant, of the SR&ED work performed by its supervisory staff and support staff. As the Court has pointed out, these facts had to [TRANSLATION] “have a certain degree of precision and probability weighing in [the appellant's] favour, rather than being vague and ambiguous allegations. As a general rule, a simple statement by the taxpayer is not enough; it benefits from being supported by documentary or circumstantial evidence”.²¹ Furthermore, as the Federal Court of Appeal pointed out in this regard:

[24] Although it is not conclusive evidence, “the burden of proof put on the taxpayer is not to be lightly, capriciously or casually shifted”, considering that “[i]t is the taxpayer's business” (Orly Automobiles Inc. v. Canada, 2005 FCA 425, paragraph 20). This Court stated that the taxpayer “knows how and why it is run in a particular fashion rather than in some other ways. He [or she] knows and possesses information that the Minister does not. He [or she] has information within his [or her] reach and under his [or her] control” (ibid.).²²

[...]»

²¹ St-Georges c. Québec (Sous-ministre du Revenu), 2007 QCCA 1442, par. 11.

²² Amiante Spec Inc. v. Canada, 2009 FCA 139.

(Soulignements ajoutés)

[23] Par ailleurs, la présomption de validité dont bénéficie l'Avis de nouvelle cotisation s'applique uniquement aux présomptions factuelles. Il n'existe aucune présomption de validité vis-à-vis l'interprétation d'une disposition législative, tel que le rappelle la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Placer Dome Canada Ltd.*²³ :

« [...] »

Il s'agissait là d'une remarque incidente que le juge Gonthier a formulée en expliquant la règle traditionnelle selon laquelle une mesure législative fiscale doit recevoir une interprétation stricte. Il voulait simplement dire que la présomption résiduelle en faveur du contribuable — qui découle de la règle de l'interprétation stricte — était un concept différent de celui du fardeau de la preuve. Il n'était pas question du fardeau de la preuve dans l'affaire dont le juge Gonthier était saisi et celui-ci a fait sa remarque de manière incidente sans mentionner les arrêts de principe sur le fardeau de la preuve en matière fiscale. Les règles fondamentales de l'attribution du fardeau de la preuve dans ce domaine demeurent valides. Je ne puis admettre qu'en faisant cette remarque le juge Gonthier a voulu renverser la jurisprudence établie. Il appartient au contribuable de réfuter les présomptions de fait du ministre, mais le concept du fardeau de la preuve ne s'applique pas à l'interprétation d'une loi, qui constitue nécessairement une question de droit : Johnston.

[...] »

(Soulignements ajoutés)

[24] Dans ce contexte, la preuve présentée à première vue par **Ngnabe** doit comporter un certain degré de fiabilité, de précision et de probabilité en faveur de ce dernier par opposition à des allégations vagues, imprécises et ambiguës²⁴.

[25] Pour déterminer si le fardeau de preuve est rencontré de la part de **Ngnabe**, il y a lieu pour le Tribunal d'examiner l'ensemble de la preuve offerte, c'est-à-dire tant la preuve documentaire que la preuve testimoniale, eu égard à l'Avis de nouvelle cotisation émis à l'encontre de **Ngnabe**.

B) Notion d'entreprise

[26] La Cour suprême du Canada, dans l'arrêt *Stewart*²⁵, nous rappelle les principes applicables relativement aux sources de revenus et aux dépenses admissibles aux

²³ *Placer Dome Canada Ltd. c. Ontario (Ministre des Finances)*, 2006 CSC 20, p. 20-21.

²⁴ *St-Georges c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, J.E. 2007-2097 (CA), par. 11-13.

²⁵ *Stewart c. Canada*, 2002 CSC 46, 2002 [2 RCS 645]; Voir également *Chamandy c. Agence du Revenu du Québec*, 2026 QCCQ 311, paragraphes 54 à 74.

termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu*²⁶ (LIR) émanant d'une entreprise ou d'un bien en ces termes :

« [...] »

49 La Loi fait état de diverses sources de revenu du contribuable. Au chapitre des règles fondamentales de calcul du revenu à l'art. 3, la Loi prévoit :

3. Le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, aux fins de la présente Partie, est son revenu pour l'année, déterminé selon les règles suivantes :

a) en calculant le total des sommes qui constituent chacune le revenu du contribuable pour l'année [...], dont la source se situe à l'intérieur ou à l'extérieur du Canada, y compris, sans restreindre la portée générale de ce qui précède, le revenu tiré de chaque charge, emploi, entreprise et bien; [Nous soulignons.]

En ce qui a trait aux sources de revenu constituées d'une entreprise ou d'un bien, la règle fondamentale de calcul se trouve à l'art. 9 :

9. 1) Sous réserve des dispositions de la présente Partie, le revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition est le bénéfice qu'il en tire pour cette année.

(2) Sous réserve des dispositions de l'article 31, la perte subie par un contribuable dans une année d'imposition relativement à une entreprise ou à un bien est le montant de sa perte, si perte il y a, subie dans cette année d'imposition relativement à cette entreprise ou à ce bien, calculée en appliquant mutatis mutandis les dispositions de la présente loi afférentes au calcul du revenu tiré de cette entreprise ou de ce bien.

50 Il est manifeste que, pour que l'art. 9 s'applique, le contribuable doit d'abord déterminer s'il a une source de revenu constituée soit d'une entreprise, soit d'un bien. Comme nous l'avons vu, une activité commerciale qui ne constitue pas véritablement une entreprise peut néanmoins être une source de revenu constituée d'un bien. De même, il est clair que certaines démarches de contribuables ne sont ni des entreprises, ni des sources de revenu constituées d'un bien, mais sont uniquement des activités personnelles. On peut recourir à la méthode à deux volets suivante pour trancher la question de l'existence d'une source :

(i) L'activité du contribuable est-elle exercée en vue de réaliser un profit, ou s'agit-il d'une démarche personnelle?

²⁶ Articles 9 et 18 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, 5^e suppl., c. 1.

- (ii) S'il ne s'agit pas d'une démarche personnelle, la source du revenu est-elle une entreprise ou un bien?

Le premier volet du critère vise la question générale de savoir s'il y a ou non une source de revenu; dans le deuxième volet, on qualifie la source d'entreprise ou de bien.

[...]

52 Ce premier volet du critère vise simplement à établir une distinction entre les activités commerciales et les activités personnelles et, comme nous l'avons vu, il se peut fort bien que telle ait été à l'origine l'intention du juge Dickson lorsqu'il a mentionné l'« expectative raisonnable de profit » dans l'arrêt Moldowan. Vus sous cet angle, les critères énoncés par le juge Dickson représentent une tentative de dresser une liste objective de facteurs permettant de déterminer si l'activité en cause est de nature commerciale ou personnelle. Ces facteurs sont ce que le juge Bowman a qualifié d'« indices de commercialité » ou de « caractéristiques commerciales » : Nichol, précité, par. 13. Ainsi, lorsque la nature de l'entreprise du contribuable comporte des aspects indiquant qu'elle pourrait être considérée comme un passe-temps ou une autre activité personnelle, mais que l'entreprise est exploitée d'une manière suffisamment commerciale, cette entreprise sera considérée comme une source de revenu aux fins d'application de la Loi.

53 Nous soulignons que ce critère de l'existence d'une source « en vue de réaliser un profit » ne doit faire l'objet d'une analyse que dans les situations où l'activité en cause comporte un aspect personnel ou récréatif. En toute déférence, nous estimons que les tribunaux ont commis une erreur, dans le passé, en appliquant le critère de l'ERP à des activités comme l'exercice du droit et la restauration qui ne comportent aucun aspect personnel de cette nature : voir, par exemple, Landry, précité; Sirois, précité; Engler c. Canada, [1994] A.C.F. no 483 (QL) (1re inst.). Lorsqu'une activité est clairement de nature commerciale, il n'est pas nécessaire d'analyser les décisions commerciales du contribuable. De telles démarches comportent nécessairement la recherche d'un profit. Il existe donc par définition une source de revenu et il n'est pas nécessaire de pousser l'examen plus loin.

[...]

57 Il ressort clairement de ces dispositions que la déductibilité des dépenses présuppose l'existence d'une source de revenu et, partant, qu'elle ne doit pas être confondue avec l'examen préliminaire portant sur l'existence de cette source. Si la déductibilité d'une dépense particulière est en cause, ce n'est pas l'existence d'une source de revenu qui doit être mise en doute, mais plutôt le lien entre cette dépense et la source à laquelle elle est censée se rapporter. Le fait qu'une dépense soit considérée comme faisant partie des frais personnels ou de subsistance n'influe aucunement sur la qualification de la source de revenu à laquelle le contribuable tente de rattacher la dépense; cela signifie simplement que la dépense ne peut être rattachée à la source de revenu en question. De même,

si, dans les circonstances, la dépense est déraisonnable eu égard à la source de revenu, alors l'art. 67 de la Loi établit un mécanisme permettant d'en réduire ou d'en supprimer le montant. Là encore, toutefois, des dépenses excessives ou déraisonnables n'ont aucune incidence sur la qualification d'une activité comme étant une source de revenu.

58 Outre le fait que la déductibilité ou la non-déductibilité d'une dépense est une question distincte de celle de l'existence de la source de revenu sous-jacente, il est également vrai que la rentabilité de l'activité à laquelle se rapporte la dépense n'influe pas sur la déductibilité de la dépense. Plus particulièrement, dans un certain nombre d'affaires, les frais d'intérêts élevés du contribuable ont entraîné des pertes nettes, ce qui a amené le ministre à conclure qu'il n'y avait pas d'attente raisonnable de profit et, partant, pas de source de revenu dont les frais d'intérêts pouvaient être déduits. Toutefois, comme nous l'avons vu, l'attente ou l'expectative raisonnable de profit n'est qu'un des facteurs à considérer pour déterminer si une activité est suffisamment commerciale pour être considérée comme une source de revenu. Une fois cette détermination effectuée, on procède à l'examen de la déductibilité pour déterminer si la dépense en cause tombe sous le coup de la disposition ou des dispositions en matière de déduction pertinentes de la Loi. Bien qu'il soit vrai que l'expression « frais personnels ou de subsistance » figurant à l'al. 18(1)h) est définie par rapport à l'expression « espoir raisonnable de tirer un profit », ainsi que nous l'avons fait observer précédemment, cette définition a une portée restreinte. De plus, on a souligné que la définition parle de « but ou [d]'espoir raisonnable de tirer un profit » de l'exploitation d'une entreprise. Toutefois, étant donné que, pour appliquer l'art. 18, il faut préalablement déterminer, en vertu de l'art. 9, qu'il existe une source de revenu constituée d'une entreprise ou d'un bien, et que l'entreprise est définie comme une activité exercée « en vue de réaliser un profit », il est difficile d'imaginer une situation où l'expression « dans le but ou avec l'espoir raisonnable de tirer un profit de l'exploitation d'une entreprise » imposerait d'autres restrictions à l'activité en cause : voir Owen, loc. cit., p. 1009.

[...]»

(Soulignements ajoutés)

[27] Dans un *Bulletin d'interprétation*²⁷ émis par **Revenu Québec** traitant des articles 28 et 81 de la *Loi sur les impôts*²⁸ (LI), dispositions similaires aux dispositions fédérales, cette dernière précise la notion d'entreprise et de perte suite à l'arrêt Stewart précité, en ces termes :

« [...]»

Ce bulletin expose les critères retenus par le ministère du Revenu pour déterminer si un contribuable peut déduire une perte découlant d'une entreprise ou d'un bien.

²⁷ IMP. 81-2/R1, Publication : 31 juillet 2003.

²⁸ *Loi sur les impôts*, L.R.Q., c. I-3.

*Il s'applique à une cotisation ou une nouvelle cotisation émise après le 23 mai 2002 qui conteste l'existence d'une source de revenu et donc la déductibilité d'une perte réclamée par un contribuable. Ce bulletin est révisé pour tenir compte de la décision de la Cour suprême du Canada rendue dans l'affaire *Brian J. Stewart c. La Reine*.*

APPLICATION DE LA LOI

1. En vertu du sous-paragraphe ii du paragraphe c de l'article 28 de la Loi sur les impôts (la « Loi »), un contribuable doit, entre autres choses, déduire dans le calcul de son revenu pour une année d'imposition les pertes subies dans l'année découlant d'une entreprise ou d'un bien. À cette fin, l'article 81 de la Loi précise que la perte d'un contribuable provenant pour une année d'imposition d'une entreprise ou d'un bien est le montant de cette perte calculée en appliquant, compte tenu des adaptations nécessaires, les dispositions de la partie I de la Loi relatives au calcul du revenu provenant de cette source.

2. En matière de perte d'entreprise ou de perte tirée d'un bien, l'existence d'une source de revenu doit être préalablement établie au plan fiscal pour permettre la déduction des dépenses à l'encontre des produits s'y rattachant et arrêter l'ampleur d'une perte qui pourrait être déduite soit dans le calcul du revenu de l'année dans laquelle elle a été subie, soit dans le calcul du revenu imposable d'une autre année d'imposition.

DÉMARCHE

3. Pour décider si l'on est en présence d'une source de revenu, il faut désormais établir la commercialité des opérations. Si les opérations ne comportent aucun élément personnel ou aucun élément récréatif, la commercialité est concédée et la source de revenu établie. [...] »

(Soulignements ajoutés)

[28] Par ailleurs, l'article 80 de la LI²⁹ a un libellé similaire à l'article 9 de la LIR.

[29] Il y a également lieu pour le Tribunal de se référer à l'affaire *Fortier*³⁰ de notre Cour auquel le Tribunal souscrit entièrement lorsqu'elle écrit relativement à la qualité de la preuve à offrir par un contribuable pour établir une dépense d'entreprise :

« [...] »

²⁹ Article 80 de la *Loi sur l'impôt* : « Sous réserve de la présente partie, le revenu d'un contribuable provenant d'une entreprise ou d'un bien est le bénéfice qu'il en tire. Les revenus qu'un contribuable doit, en vertu du présent titre, inclure dans le calcul de son revenu provenant pour une année d'imposition d'entreprises ou de biens sont ses revenus en provenant pour cette année, à moins de disposition contraire du présent titre. »

³⁰ *Fortier c. Agence du Revenu du Québec*, 2015 QCCQ 13895.

[67] Le seul témoignage du contribuable est-il suffisant pour renverser la présomption de validité de la cotisation fiscale quand il s'agit de dépenses d'entreprise?

[68] Pour répondre à cette question, la jurisprudence invoque généralement l'article 34 de la Loi sur l'administration fiscale³¹ au sujet des registres que doit tenir un contribuable :

" 34. 1. Quiconque exploite une entreprise ou est tenu de déduire, retenir ou percevoir un montant en vertu d'une loi fiscale doit tenir des registres, y compris un inventaire annuel en la manière prescrite, à son établissement, à sa résidence ou à tout autre lieu que le ministre désigne.

Ces registres, de même que les pièces à l'appui des renseignements qu'ils contiennent, doivent être tenus dans la forme appropriée et, le cas échéant, selon les modalités que le ministre détermine et communique à la personne en lui enjoignant, au moyen d'un écrit qu'il lui transmet par courrier recommandé ou par signification à personne, de s'y conformer, et renfermer les renseignements permettant d'établir tout montant qui doit être déduit, retenu, perçu ou payé en vertu d'une loi fiscale.

35.1. Quiconque est requis de tenir des registres doit les conserver, de même que toute pièce à l'appui des renseignements qu'ils contiennent, pendant six ans après la dernière année à laquelle ils se rapportent.

Quiconque tient des registres ou des pièces sur support électronique ou informatique doit les conserver de façon intelligible sur ce même support pendant la période de conservation prévue au premier alinéa.

Le ministre peut, selon les modalités qu'il détermine, dispenser une personne ou une catégorie de personnes, de l'exigence prévue au deuxième alinéa.

[69] Ainsi, dans l'affaire *Lemens c. Sous-ministre du Revenu du Québec*³², le juge Gaten Fournier, J.C.Q., rappelle les principes posés par la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Njenga c. R.*³³ :

" [16] La Cour d'appel fédérale a précisé dans la cause *Njenga v. R* la nature des obligations qui pèsent sur le contribuable en matière de fardeau de preuve dans un système d'auto-cotisation :

"The income tax system is based on self monitoring. As a public policy matter, the burden of proof of deductions and claims properly rests with the taxpayer. The Tax Court Judge held that persons such as the Appellant must maintain and have available detailed information and

³¹ R.L.R.Q., c. A-6.002.

³² 2011 QCCQ 3394.

³³ 6593, [1997] 2 C.T.C.8.

documentation in support of the claims they make. We agree with that finding. Ms. Njenga as the Taxpayer is responsible for documenting her own personal affairs in a reasonable manner. Self written receipts and assertion without proof are not sufficient.

[17] Les obligations énoncées par la Cour d'appel fédérale dans Njenga sont également applicables aux contribuables québécois dont Lemens.

[18] D'autant que l'article 34.1 de la Loi sur le ministère du Revenu stipule qu'un contribuable qui exploite une entreprise a l'obligation de tenir des registres et conserver les pièces qui renferment les renseignements permettant d'établir tout montant qui doit être déduit, retenu, perçu ou payé en vertu d'une loi fiscale.

[19] Ainsi, comme l'a dit la Juge Lamarre-Proulx de la Cour canadienne de l'impôt dans la cause Zalzal c. Canada :

«Le ministre ne peut ni ne devrait admettre la déduction de dépenses d'entreprise qui ne peuvent être étayées par une preuve documentaire, car cela ferait relever l'application de la Loi de l'impôt sur le revenu du domaine de l'arbitraire.» (" Le Tribunal souligne) (Références omises)

[70] On retrouve les mêmes considérants dans l'affaire Redrupp c. La Reine³⁴ où le contribuable contestait la cotisation notamment au chapitre des dépenses d'entreprise, de frais financiers et de pertes agricoles :

" **14.** L'appelant fait face à des questions de crédibilité, de caractère raisonnable et de bon sens. Les montants en litige sont élevés et ils ne sont pas établis. La meilleure preuve serait une facture du créancier, un chèque oblitéré, un reçu ou une autre preuve de paiement. Or, la meilleure preuve n'a pas été soumise à la Cour.

(...)

16. Je n'autoriserai pas la déduction des montants en litige en me fondant uniquement sur les tableaux et sur le témoignage oral de l'appelant. Certains montants en particulier commandent une vérification. "

[...] »

(Soulignements ajoutés)

ANALYSE

[30] Lors de l'instruction, **Ngnabe** témoigne et il n'a fait entendre aucun autre témoin afin de corroborer sa thèse soutenue.

³⁴ 2004 D.T.C. 3320.

[31] De la même façon, outre les pièces transmises à **Revenu Québec** dans le cadre de la vérification et du processus d'opposition, aucun document additionnel pertinent n'a été ajouté au dossier de la Cour.

[32] Aucune preuve indépendante, probante et convaincante, telles notamment une ou des photos des différents véhicules qu'aurait acquis **Ngnabe** au courant de l'année 2020 et/ou une ou des photos ou un inventaire du lot de pièces automobiles de rechange qu'aurait également acquis **Ngnabe** n'a été produit au dossier de la Cour.

[33] Ainsi, il y a lieu de souligner que **Ngnabe** n'a pas fait entendre le comptable auquel il réfère dans son témoignage pour expliquer comment il arrive à chiffrer le revenu net de son entreprise qu'il établit à moins 26 784,69 \$, alors que dans un envoi qu'il adresse à **Revenu Québec** le 21 octobre 2021³⁵, ce dernier réfère à des dépenses totalisant 27 986,64 \$ majoré à 34 470 \$ qu'il mentionne « *Les frais de transport de produits et billets d'avion non inclus* ».

[34] Dit autrement, la thèse soutenue par **Ngnabe** repose en grande partie sur son témoignage et les pièces déjà transmises à **Revenu Québec**.

[35] De même, **Ngnabe** ne produit aucun registre comptable, tel qu'exigé à l'article 34 de la *Loi sur l'administration fiscale*³⁶ (LAF), et ce, afin d'établir les opérations de son entreprise, s'il en est, et les dépenses et revenus générés par celle-ci, le cas échéant.

[36] Par ailleurs, de l'avis du Tribunal, les documents qu'il produit auprès de **Revenu Québec**, tant dans le cadre de la vérification que de son opposition, sont peu convaincants, illisibles pour certains et ils ne sont pas fiables.

[37] En fait, pour établir la perte déclarée de 26 784,69 \$ à sa déclaration d'impôt pour l'année d'imposition 2020, **Ngnabe** produit cinq contrats d'achat de cinq véhicules différents libellés au nom de *M & A Auto Groupe* comme commerçant/vendeur et **Ngnabe** comme client/acheteur.

[38] **Revenu Québec** s'est opposée à la production de ces documents³⁷. Le Tribunal a pris l'objection sous réserve.

[39] Cette objection est rejetée.

[40] Les motifs pour lesquels **Revenu Québec** s'oppose relèvent davantage de la valeur probante et de la fiabilité de ces différents contrats que du droit à la production de ceux-ci.

³⁵ Extrait pièce P-4.

³⁶ *Loi sur l'administration fiscale*, RLRQ, c. A-6.002

³⁷ Pièce P-6.

[41] Les cinq contrats mentionnent que le client/acheteur est **Ngnabe** et ils portent, à première vue, les initiales du représentant du commerçant *M & A Auto Groupe* pour trois des contrats. Aucun des cinq contrats ne porte la signature de **Ngnabe**.

[42] Tel que mentionné précédemment, la fiabilité, la valeur probante et l'exactitude de ces cinq contrats qui seraient intervenus entre *M & A Auto Groupe* et **Ngnabe** sont faibles, sinon inexistantes.

[43] En effet, le contrat concernant la *Toyota Rav4 année 2014* porte la date du 7 janvier 2020 avec livraison le 7 janvier 2020.

[44] Or, *M & A Auto Groupe* est opérée par *9412-8667 Québec Inc.*.

[45] *9412-8667 Québec Inc.* est constituée uniquement le 4 février 2020³⁸, soit après le 7 janvier 2020.

[46] De surcroît, les registres de **Revenu Québec** indiquent que *9412-8667 Québec Inc.* commence à faire affaires aux fins de la TVQ le 16 mars 2020³⁹.

[47] Or, le numéro d'enregistrement TVQ « 1227248111 » figurant sur le contrat daté du 7 janvier 2020 pour l'achat du *Toyota Rav4 année 2014* ainsi que sur le contrat portant la date du 7 mars 2020 pour l'achat du *Toyota Camry année 2009* n'a pas encore été émis par **Revenu Québec** à ces dates.

[48] Ce n'est que le 16 mars 2020⁴⁰ que **Revenu Québec** émet le numéro d'enregistrement TVQ « 1227248111 », du moins selon la preuve offerte.

[49] Ces incohérences à ces contrats du 7 janvier 2020 et 7 mars 2020 affectent de façon importante sinon irrémédiablement la fiabilité de la preuve documentaire offerte par **Ngnabe**.

[50] À cela s'ajoute que le numéro de l'étiquette sur le contrat du *Toyota Rav4 année 2014* porte le même numéro de l'étiquette que pour le contrat du *Toyota Camry année 2009* qui serait intervenu le 25 juin 2020, c'est-à-dire « 20200625314 », et le même numéro de l'étiquette pour le *Toyota Rav4 année 2015* qui aurait également été acheté le 25 juin 2020.

[51] Ces mentions identiques demeurent inexpliquées par **Ngnabe**. Ce dernier n'a pas fait entendre un représentant de *9412-8667 Québec Inc.*.

[52] Mais il y a davantage.

³⁸ Pièce D-6.

³⁹ Pièce D-7.

⁴⁰ Pièce D-7.

[53] Le numéro de stock figurant sur le contrat pour le *Toyota Rav4 année 2015*, c'est-à-dire « 11278360 », est le même numéro de stock pour le contrat du *Toyota Camry année 2009*.

[54] Là encore, ces mentions identiques demeurent non expliquées de façon plausible et vraisemblable par **Ngnabe**.

[55] Sur le contrat du *Toyota Camry année 2014* daté du 10 août 2021 avec date de livraison le 7 mars 2020, le numéro de l'étiquette est encore une fois « 20201207314 » et le numéro de stock est cette fois-ci « 11345271 », soit le même numéro de stock que pour le contrat du *Toyota Rav4 année 2014* daté du 7 janvier 2020.

[56] Encore une fois, ces mentions identiques et la date du 10 août 2021 demeurent inexpliquées de façon plausible et vraisemblable par **Ngnabe**.

[57] L'explication offerte par **Ngnabe** relativement à la date qui serait erronée du 10 août 2021 résulterait d'une demande de communication de documents de **Revenu Québec** ne tient pas la route, puisque les documents requis par **Revenu Québec** l'ont été après le 10 août 2021 et non avant.

[58] En ce qui concerne le contrat pour le *Volkswagen Jetta année 2014* daté du 5 décembre 2020 qui aurait été acquis par **Ngnabe** à cette date apparaît également non probant et fiable, à première vue pour ne pas dire davantage, dans la mesure où ce véhicule est vendu, du moins selon les registres de la *Société de l'assurance automobile du Québec* par *M & A Auto Groupe* à un dénommé *Alexandre Mathieu Simard* le 6 décembre 2021⁴¹.

[59] Le nom de **Ngnabe** ne figure pas dans les registres de la *Société de l'assurance automobile du Québec* comme propriétaire pour le véhicule *Volkswagen Jetta année 2014*.

[60] Comment **Ngnabe** peut-il raisonnablement soutenir, à première vue, avoir acheté ce véhicule *Volkswagen Jetta année 2014* et exporté celui-ci au Cameroun à compter du 5 décembre 2020, alors qu'il est resté au Québec? Poser la question c'est y répondre.

[61] Cette incohérence n'est pas expliquée par **Ngnabe** de façon vraisemblable et probante.

[62] En d'autres mots, les contrats d'achat produits par **Ngnabe** jumelés à son témoignage sont insuffisants pour permettre au Tribunal de conclure, à première vue, au bien-fondé de la thèse soutenue par **Ngnabe** lorsqu'il affirme, d'une part, opérer une entreprise et d'autre part, avoir déboursé notamment 22 600 \$ pour l'achat de trois véhicules les 7 janvier 2020, 22 mars 2020 et 5 décembre 2020 respectivement pour la

⁴¹ Pièce D-5.

somme de 10 000 \$, 4 600 \$ et 8 000 \$, et l'achat de pièces automobiles totalisant 5 286,64 \$.

[63] Les contrats produits par **Ngnabe** sont, à première vue, non fiables, non probants et inexacts, sans compter qu'aucun desdits contrats ne porte la signature de ce dernier.

[64] Il appartenait à **Ngnabe** d'expliquer, à première vue, les incohérences énoncées ci-avant, ce que **Ngnabe** a été dans l'impossibilité de faire avec une preuve comportant un certain degré de fiabilité, de précision et de probabilité.

[65] D'autant plus, que la preuve offerte par **Ngnabe** pour établir le paiement des différentes dépenses qu'auraient engagé ce dernier dans l'exploitation de son entreprise alléguée, dont notamment l'achat des cinq véhicules et des pièces automobiles de rechange ainsi que le transport de ceux-ci, est peu convaincante.

[66] Les différents relevés bancaires que produit **Ngnabe** établissent des retraits ou virements en 2020 par ce dernier totalisant 48 495,78 \$⁴².

[67] Toutefois, **Ngnabe** est dans l'impossibilité de concilier ce chiffre de 48 495,78 \$ avec les dépenses qu'il auraient engagé pour l'achat des différents véhicules, pièces automobiles de rechange et transport de ceux-ci.

[68] Aucune des dates apparaissant sur les cinq contrats déposés par **Ngnabe** ne concorde avec, d'une part, les montants que **Ngnabe** allègue avoir retirés ou virés pour payer le prix d'achat des véhicules et d'autre part, la date à laquelle le ou les virements ou retraits sont effectués.

[69] **Ngnabe** est également dans l'impossibilité de concilier la perte alléguée de 26 784,69 \$ avec ses représentations écrites dans le cadre de la vérification où il réfère à des dépenses de 27 986,64 \$ majoré à 34 470 \$ et son témoignage lors de l'instruction où il réfère à l'achat de quatre véhicules totalisant 32 000 \$, des frais de transport de 9 000 \$ en plus de l'achat de pièces automobiles de rechange qu'il allègue à ses procédures de 5 386,64 \$.

[70] En d'autres mots, **Ngnabe** est dans l'impossibilité d'établir, à première vue, le montant des dépenses qu'il aurait engagé aux fins de son entreprise, s'il en est, pour justifier la perte qu'il réclame de 26 784,69 \$.

[71] Bref, **Ngnabe** ne peut concilier, à première vue, ces différents retraits et virements avec les différents contrats d'achats qu'il produit, outre d'affirmer que ces retraits auraient servi à payer en argent comptant l'achat de l'ensemble des véhicules qu'il aurait acheté de 9412-8667 Québec Inc. et les pièces de rechange avec l'intention d'exporter ceux-ci au Cameroun, ce qui s'avère insuffisant dans les circonstances de la présente affaire.

⁴² Pièce P-5.

[72] Ce dernier affirme qu'il aurait versé approximativement 7 800 \$US en argent comptant au transporteur qu'il évalue à 9 000 \$CAD pour le transport de certains des véhicules et des pièces automobiles de rechange qu'il réclame à titre de perte.

[73] Là encore, outre l'affirmation de **Ngnabe**, aucune preuve probante, à première vue, n'est offerte au Tribunal pour établir un tel déboursé de 7 800 \$US.

[74] Ainsi, le témoignage de **Ngnabe** jumelé à sa preuve documentaire est insuffisant pour établir, à première vue, que des frais de 9 000 \$ auraient été engagés par **Ngnabe** pour exporter les véhicules au Cameroun par transport maritime.

[75] Non seulement les documents *Bill of Lading*, *Déclaration d'exportation DECA* et *Import Gate Pass* sont essentiellement illisibles, sauf un, mais ils ne réfèrent aucunement au nom de **Ngnabe**.

[76] Sur le document *Déclaration d'exportation DECA*, celui-ci réfère à quatre véhicules et **Ngnabe** réclame une perte pour trois véhicules. **Ngnabe** n'a pas d'explication à cette différence.

[77] Sur le document *Bill of Lading*, le mot *Draft* apparaît sur celui-ci. Aucune explication plausible et vraisemblable n'est offerte par **Ngnabe** pour expliquer cette mention.

[78] Sans compter que tant sur le *Bill of Lading* que sur la *Déclaration d'exportation DECA*, on semble référer à « *used bicycles, used chair, used mattress, used refrigerators, lot of used clothing* » et non à des pièces automobiles de rechange, tel que le soutient **Ngnabe**.

[79] De surcroît, aucune des personnes ayant pu procéder au transport de ses biens, s'il en est, n'ont été entendues à la demande de **Ngnabe** lors de l'instruction, afin d'étayer sinon corroborer les frais payés par celui-ci ainsi que le contenu des biens exportés, le cas échéant.

[80] Finalement, le détail de la perte de 26 784,69 \$ que réclame **Ngnabe** n'a pas été établi par une preuve probante, à première vue, outre l'affirmation de ce dernier qu'il aurait subi une perte plus élevée que 27 000 \$, voire proche de 40 000 \$, mais que sur les conseils de son comptable, il aurait réduit la perte à 27 000 \$.

[81] De même, outre d'affirmer que trois véhicules n'ont pu être vendus au Cameroun pour diverses raisons, dont la COVID ainsi qu'un problème de livraison à bon port et d'autorisation pour récupérer la marchandise auprès des douaniers, aucune preuve probante, à première vue, n'est offerte au Tribunal afin de permettre de conclure que **Ngnabe** aurait subi, s'il en est, la perte des trois véhicules et des pièces automobiles de rechange qu'il n'aurait pu récupérer et vendre une fois arrivé à destination outre le témoignage de **Ngnabe**, ce qui s'avère insuffisant en l'instance.

[82] **Ngnabe** affirme qu'il aurait au final récupéré quelques pièces automobiles de rechange dans un des conteneurs qu'il a exportés, sans toutefois être en mesure de démontrer le prix qu'il aurait obtenu pour ceux-ci.

[83] En d'autres mots, le témoignage de **Ngnabe** et les documents qu'il produit tant lors de la vérification que de l'opposition et lors de l'instruction constituent davantage une preuve vague, imprécise et ambiguë que le contraire.

[84] Or, il appartenait à **Ngnabe** de démolir par une preuve *prima face* les hypothèses de faits retenues par **Revenu Québec** au paragraphe 20 sous-paragraphe a) à m) et au paragraphe 21 de la contestation de **Revenu Québec**, ce que la preuve offerte par **Ngnabe** ne permet pas au Tribunal de conclure.

[85] Conséquemment, le Tribunal est d'avis que **Ngnabe** n'a pas réussi à mettre de côté la présomption de validité dont bénéficie l'Avis de nouvelle cotisation émis le 4 mai 2022.

[86] **POUR CES MOTIFS, LE TRIBUNAL :**

[87] **REJETTE** la demande en annulation de l'Avis de nouvelle cotisation numéro MU950646C01 daté du 4 mai 2022;

[88] **LE TOUT** avec les frais de justice en faveur de **l'Agence du Revenu du Québec**.

YVES HAMEL, J.C.Q.

Me Issiakou Moustapha

Procureur pour la partie demanderesse

Me Vasil Naydenov et Mme Constance Lévesque, stagiaire en droit

DIRECTION PRINCIPALE DU CONTENTIEUX REVENU QUÉBEC

Procureur pour la partie défenderesse

Date d'audience : 5 décembre 2025