

Dossier : 2005-1803(IT)G

ENTRE :

2187878 NOVA SCOTIA LIMITED,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

Intimée.

---

Appels entendus les 11 et 12 décembre 2006, à Halifax (Nouvelle-Écosse).

Devant : L'honorable juge Diane Campbell

Comparutions :

Avocat de l'appelante : M<sup>e</sup> Bruce S. Russell, c.r.

Avocats de l'intimée : M<sup>e</sup> V. Lynn W. Gillis  
M<sup>e</sup> Cecil Woon

---

**JUGEMENT**

Les appels concernant les cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* sont accueillis et les cotisations sont renvoyées au ministre du Revenu national pour nouvel examen et établissement de nouvelles cotisations en conformité avec les motifs du jugement ci-joints.

Les dépens seront accordés étant donné que les appels ont été en grande partie accueillis.

Signé à Ottawa, Canada, ce 27<sup>e</sup> jour d'avril 2007.

« Diane Campbell »

---

Juge Campbell

Traduction certifiée conforme  
ce 27<sup>e</sup> jour de mars 2008.  
Maurice Audet, réviseur

Référence : 2007CCI249  
Date : 20070427  
Dossier : 2005-1803(IT)G

ENTRE :

2187878 NOVA SCOTIA LIMITED,

appellante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

### **MOTIFS DU JUGEMENT**

#### **La juge Campbell**

[1] Pour l'année d'imposition 2000 de l'appellante, celle-ci a réclamé une dépense extraordinaire de 4 962 446 \$. Cette dépense extraordinaire fait suite à une série d'erreurs comptables commises par le contrôleur de l'appellante dans les états financiers sur un certain nombre d'années antérieures à l'année d'imposition 2000. Il ressort clairement de la preuve que les erreurs et les fausses déclarations sont entièrement attribuables à la fraude du contrôleur, malgré la diligence raisonnable exercée par l'appellante pour s'assurer de l'exactitude de ses états financiers. Quand l'appellante a découvert les erreurs au cours de l'année d'imposition 2000, elle a reporté les pertes sur les années d'imposition 1997, 1998 et 1999 et sur l'année d'imposition 2002.

[2] Dans des avis de nouvelle cotisation établis le 14 avril 2003, le ministre du Revenu national (le « ministre ») a autorisé 527 187 \$ comme dépense justifiée pour l'année d'imposition 2000 de l'appellante. Le reste de la dépense extraordinaire qui avait été réclamée, soit un montant de 4 435 259 \$, a été refusé, ce qui a entraîné le refus des reports rétrospectifs sur les années antérieures à 2000 et prospectif sur l'année 2002, de pertes autres qu'en capital.

[3] Les années qui font l'objet de l'appel sont les années 1997, 1998, 1999, 2000 et 2002. L'une des questions à trancher consistait à déterminer si les années d'imposition 1997 et 1998 étaient prescrites. Une renonciation valide avait été déposée pour ce qui est de l'année d'imposition 1999 seulement. À l'ouverture de l'audience, l'avocat de l'appelante a reconnu que la Cour n'était saisie des années d'imposition 1997 et 1998 que pour les fins du report rétrospectif de la perte et qu'elles étaient [TRADUCTION] « prescrites selon le sens habituellement donné au paragraphe 152(4), étant donné que plus de trois ans se sont écoulés depuis la date de la cotisation initiale » (transcription, page 11). Je reviendrai sur cette question ci-dessous dans mon analyse.

[4] La première question consiste à déterminer si le ministre a eu raison de refuser, dans la nouvelle cotisation établie pour l'année d'imposition 2000 de l'appelante, la somme de 4 435 259 \$ de la dépense extraordinaire reportée et, par conséquent, de refuser le report rétrospectif de la perte sur les années d'imposition 1997, 1998 et 1999 et le report prospectif sur l'année 2002.

[5] L'appelante s'est appuyée sur la preuve déposée par Ernest Scarff, James Melvin, Michael Marshall et Gerald Archer. L'intimée a appelé à la barre le vérificateur Richard Aucoin.

[6] L'appelante exploite une entreprise de vente et de location d'automobiles à Halifax (Nouvelle-Écosse) sous le nom commercial de « City Mazda ». Elle est la propriété d'une société de portefeuille qui appartient à Stephen et Patricia Scarff. M. Scarff était le président et l'âme dirigeante de l'appelante. Pendant toute sa carrière, il a exploité plusieurs concessions d'automobiles, employant entre 80 et 90 personnes. M. Scarff, qui était titulaire d'un diplôme d'études secondaires, était compétent dans le domaine des ventes et il a admis avoir une connaissance minimale des questions comptables. Par conséquent, en 1989, il a embauché comme contrôleur Bill Fifield, dont l'emploi a pris fin en 2000.

[7] L'institution financière de l'appelante a également recommandé qu'un vérificateur externe soit embauché et M. Scarff a d'emblée souscrit à cette suggestion en retenant les services de Douglas Morton, comptable agréé. Celui-ci a été engagé à titre de vérificateur externe de l'appelante pour les exercices 1989 à 1993 et de nouveau de 1997 à 2000. Pour les années 1994 à 1996, l'appelante a embauché Charles Wackett à titre de vérificateur externe. Le vérificateur externe venait travailler chez l'appelante pendant une période de quatre à six semaines par année pour préparer les états financiers et les déclarations d'impôt sur le revenu. Dans son témoignage, M. Scarff déclare que les concessions d'automobiles paient

habituellement de 7 000 \$ à 8 000 \$ annuellement pour des services comptables extérieurs, mais que l'appelante versait environ 25 000 \$ pour s'assurer qu'une vérification complète était effectuée. Selon M. Scarff [TRADUCTION] « la majeure partie de l'argent était réinvestie dans l'entreprise », ce qui était largement attribuable aux exigences relatives au ratio capitaux propres/emprunts. Avant 2000, M. Scarff se fiait à M. Fifield et à son vérificateur externe et acceptait les états financiers qui lui étaient présentés parce qu'il n'avait aucune raison de douter de leur travail. Comme les livres de l'appelante avaient toujours été régulièrement vérifiés, la position financière avait toujours été signalée comme étant en règle.

[8] C'est au cours de l'exercice financier 2000 que toute la situation a changé. Une série de malheurs s'est abattue sur l'appelante de façon inopinée, comme cela se produit bien souvent, entraînant dans son sillage plusieurs catastrophes et la laissant mal outillée pour faire face aux fâcheuses conséquences.

[9] L'appelante avait auprès de la banque une marge de crédit qui oscillait entre 4 000 000 \$ et 5 000 000 \$. La banque avait accepté de faire une vérification des véhicules dix fois par année. Ces vérifications consistaient à venir constater visuellement la présence des voitures et à les cocher sur la liste associée aux prêts. En juillet 2000, quand le représentant de la banque est venu faire cette vérification à l'entreprise de l'appelante, il a découvert qu'il manquait 53 véhicules et donc que 53 prêts sur des nouvelles voitures étaient en défaut. Le contrôleur a rassuré M. Scarff en lui disant que ce compte était erroné et qu'il corrigerait le problème. Après tout, le contrôleur était un employé de l'appelante depuis de nombreuses années et M. Scarff n'avait aucune raison de douter de son explication.

[10] En août 2000, M. Scarff a demandé à la banque de lui envoyer directement une liste des voitures en stock de façon à ce qu'il puisse faire son propre compte. Le contrôleur a intercepté cette liste à sa livraison à l'entreprise de l'appelante. Il a informé M. Scarff qu'il avait personnellement effectué le compte des véhicules et que ceux-ci avaient tous été correctement pris en compte.

[11] Le 6 septembre 2000, alors que le contrôleur était absent de la concession, M. Scarff a personnellement fait le compte des nouveaux véhicules et a découvert de nombreuses irrégularités en le comparant au relevé d'inventaire de la banque. Quand M. Scarff a essayé de téléphoner au contrôleur chez lui pour discuter de ces irrégularités, ce dernier a refusé de lui parler. Le contrôleur n'est jamais revenu au travail et il a par la suite été congédié. La banque a ensuite informé M. Scarff que le relevé d'inventaire de juillet 2000 était le premier qui était effectué depuis

novembre 1999, date à laquelle il manquait 23 véhicules dans le relevé. Selon M. Scarff, la banque n'a jamais porté cette irrégularité à son attention.

[12] M. Scarff s'est adressé à son vérificateur externe, M. Morton, et lui a demandé d'effectuer certaines recherches pour trouver les raisons de ces irrégularités comptables et leur ampleur. À la fin de 2000, selon le témoignage de M. Scarff, M. Morton a admis qu'il avait été « dupé » par le contrôleur. Les erreurs commises incluaient des erreurs comptables, qui englobaient une surévaluation du stock de véhicules et d'autres comptes d'actif et de revenus, de même qu'une sous-évaluation des salaires et des dépenses relatives à la dette à long terme et des prêts bancaires. Toutes ces erreurs se traduisaient par une perte de millions de dollars pour l'appelante. Des poursuites judiciaires ont été entreprises contre M. Morton et il a admis sa responsabilité pour ne pas avoir effectué les vérifications adéquates mais, comme il travaillait seul, il n'avait pas d'assurances suffisantes pour couvrir des réclamations de cette ampleur.

[13] Des procédures judiciaires ont également été intentées contre le contrôleur, mais elles ont finalement été abandonnées en échange de réponses à différentes questions (pièce A-4, onglet 5).

[14] En janvier 2001, l'appelante a engagé Michael Marshall, comptable agréé chez Deloitte & Touche, pour vérifier l'exactitude des états financiers avant l'année d'imposition 2000. Il a été engagé à titre de contrôleur des opérations commerciales quotidiennes pour remettre de l'ordre dans les livres. M. Marshall a décrit dans son témoignage la manière dont l'ancien contrôleur, M. Fifield, avait commis cette fraude aux dépens de l'appelante. Par exemple, à une occasion où la banque avait envoyé par télécopieur la confirmation d'un prêt d'un montant de 2 618 216 \$ à l'attention de M. Morton, mais en passant par le bureau de M. Fifield, le montant du prêt a été changé à 2 018 216 \$ (un 6 ayant été transformé en 0) avant d'être transmis à M. Morton. À une autre occasion, un prêt de 454 497,85 \$ a été complètement éliminé avant que les documents soient envoyés à M. Morton. M. Morton n'a jamais remarqué ces irrégularités comptables.

[15] Au printemps 2001, M. Marshall a rencontré d'autres comptables de Deloitte & Touche pour leur demander conseil sur la façon de traiter adéquatement cette dépense extraordinaire découlant des irrégularités comptables découvertes en 2000. La décision de déduire cette dépense dans l'année où elle avait été découverte a été prise en se fondant sur un bulletin d'information de l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC ») portant sur les détournements de fonds et le vol, ce qui, d'après eux,

ressemblait beaucoup à la situation de l'appelante. Par conséquent, cette dépense extraordinaire a été inscrite dans les états financiers de l'appelante comme une perte nette de 3 826 938 \$ à des fins comptables pour l'exercice financier 2000 et comme une perte nette de 2 928 664 \$ à des fins fiscales. M. Marshall a déclaré dans son témoignage qu'il n'avait pas envisagé la possibilité de modifier les déclarations d'impôt antérieures, parce qu'à son avis son mandat était de corriger la situation sur une base prospective. Il a également déclaré que puisque M. Fifield, le contrôleur, travaillait pour l'appelante depuis de nombreuses années, il serait difficile d'établir avec certitude la période au cours de laquelle les fausses déclarations avaient été réellement faites. En contre-interrogatoire, il a déclaré qu'il avait commencé à examiner trois importants postes de dépenses pour essayer de les répartir sur les années antérieures.

[16] Outre M. Marshall, l'appelante a engagé Jim Melvin, comptable agréé chevronné au cabinet Casey Carter McLean. Son mandat était de faire d'autres recherches concernant ces irrégularités comptables et de préparer les états financiers de fin d'année et les déclarations d'impôt pour l'année d'imposition 2000. Bien que M. Scarff ait demandé un rapport vérifié pour obtenir les assurances les plus élevées, M. Melvin n'a pu lui remettre qu'un rapport de mission d'examen. Il a déclaré dans son témoignage qu'il n'aurait pas pu fournir un rapport de vérification sans réserve. Son enquête a mis au jour des surévaluations des stocks et des revenus, de même que des sous-évaluations des dépenses et des prêts bancaires. En contre-interrogatoire, il n'a pas réussi à mettre en corrélation les pertes avec les années exactes au cours desquelles elles avaient été subies. Il a déclaré que la meilleure façon de qualifier les dépenses réclamées était de les placer dans la catégorie des « erreurs et fausses déclarations dans les années antérieures », et que la méthode comptable appropriée pour traiter cette dépense, conformément aux principes comptables généralement reconnus (« PCGR ») et à l'article 1506 du Manuel de l'Institut canadien des comptables agréés (« ICCA »), serait de redresser les années antérieures en tenant compte de la dépense réclamée. Toutefois, il a déclaré qu'il ne disposait pas des renseignements nécessaires pour effectuer une telle correction. Selon lui, modifier les déclarations d'impôt antérieures n'était pas une option valide à cause de la difficulté de quantifier la dépense dans les années antérieures. Il lui semblait également clair que l'appelante avait payé de l'impôt sur un revenu qu'elle n'avait jamais gagné. En contre-interrogatoire, M. Melvin n'a pas pu donner l'assurance que les états financiers de l'appelante avaient été établis selon les PCGR ou qu'ils représentaient la position financière de l'appelante pour l'année d'imposition 2000. En fait, M. Melvin a déclaré que les états financiers de 2000 ne donnaient pas une image exacte de l'entreprise de l'appelante pour cette année.

[17] M. Gerald Archer, également comptable agréé, est entré dans l'entreprise de l'appelante à titre de contrôleur en 2004. Quand il a traité cette dépense extraordinaire, il a été en mesure d'affecter trois des plus importants postes de dépenses de cette catégorie aux années antérieures dans lesquelles les erreurs avaient été commises. Ces trois postes de dépense incluaient les frais bancaires et intérêts, les salaires, traitements et commissions, de même que l'impôt foncier et la taxe sur les locaux professionnels. Ces dépenses sous-évaluées, relevées dans les années antérieures, s'élevaient à 3 351 626 \$, soit environ 75 p. 100 du total de la dépense extraordinaire. Pour en arriver à ce résultat, M. Archer a choisi les dépenses à partir desquelles il pouvait vérifier les chiffres au moyen de documents indépendants. Il a affirmé avec vigueur que l'affectation du reste de la dépense extraordinaire, au montant de 1 113 633 \$, ne pourrait être effectuée qu'en engageant des dépenses prohibitives pour l'appelante et exigerait de très nombreuses heures de travail. L'ARC n'a pas contesté les chiffres produits par M. Archer.

[18] Richard Aucoin, comptable général licencié, qui était l'agent des appels à l'étape de l'opposition, a témoigné au nom de l'intimée. Son témoignage a surtout porté sur les PCGR et sur le concept de la « double imposition ».

#### La position de l'appelante

[19] L'appelante soutient que ces irrégularités sont le résultat direct des fausses déclarations cumulatives du contrôleur concernant différents postes sur un certain nombre d'années antérieures à 2000. Elles se sont produites malgré la diligence raisonnable de l'appelante, notamment le fait qu'elle dépensait des sommes additionnelles pour faire vérifier ses états financiers annuellement. Ces irrégularités ne pouvant être rattachées de façon concluante à des années d'imposition antérieures précises, la dépense extraordinaire totale devrait être déductible dans l'année d'imposition 2000, qui est la période au cours de laquelle les irrégularités ont été découvertes. L'appelante s'appuie sur la décision *Montreal Bronze Limited c. M.N.R.*, 1962 CarswellNat 151, 29 Tax A.B.C. 345 et sur le bulletin d'interprétation intitulé Pertes découlant d'un vol, d'un détournement de fonds ou de malversation (consolidé), 9 mars 2001 (« IT-185R ») pour étayer sa prétention selon laquelle la dépense devrait être déductible dans l'année où elle a été découverte.

#### La position de l'intimée

[20] L'intimée soutient pour sa part que cette dépense extraordinaire n'est pas à bon droit déductible dans l'année d'imposition 2000 parce qu'elle représente une

accumulation d'omissions et d'erreurs se rapportant à des années d'imposition antérieures. L'inclusion de la dépense extraordinaire dans le calcul des bénéfices de l'appelante pour l'année 2000 n'est compatible ni avec les PCGR ni avec l'article 1506.28 du manuel de l'ICCA. Il s'ensuit donc qu'une telle inclusion dans l'année d'imposition 2000 de l'appelante est également incompatible avec les principes commerciaux reconnus et donnerait une image inexacte du revenu de l'appelante pour l'année d'imposition 2000.

### Analyse

[21] J'aborderai d'abord la question de la double imposition qui a été plaidée par les deux avocats. M. Aucoin a déclaré dans son témoignage que la double imposition signifie que [TRADUCTION] « le même revenu est imposé deux fois ». Tout en faisant valoir qu'il n'y a pas eu double imposition dans les circonstances du présent appel, l'avocat de l'intimée a reconnu que l'appelante avait payé de l'impôt sur un revenu inexistant :

[Traduction]

Cette situation n'a qu'un seul effet, savoir que la contribuable, l'appelante, continue de payer de l'impôt sur le revenu inexistant. De sorte qu'elle n'a été imposée qu'une fois. Elle n'est pas imposée deux fois, même dans le sens ordinaire de cette expression. [...] Elle n'est imposée qu'une fois c'est-à-dire qu'il s'agit de l'impôt sur le revenu inexistant dans les années antérieures (transcription, page 102).

Je trouve cet argument aussi incompréhensible que celui de l'avocat de l'appelante, qui a fait valoir qu'il y avait [TRADUCTION] « un véritable aspect de double imposition dans cette situation ». La double imposition signifie que le revenu est imposé deux fois alors qu'il ne devrait l'être qu'une fois. Si je comprends bien l'argument de l'intimée, l'imposition d'un revenu fantôme, qui n'aurait pas dû être imposé en premier lieu, n'est pas un scénario de double imposition. Essentiellement, l'intimée fait valoir qu'en raison de la fraude imprévisible du contrôleur, l'appelante a payé trop d'impôt et puisqu'il n'y a qu'un seul niveau d'imposition sur ce revenu fantôme, il n'y a pas double imposition. Selon l'intimée, cette situation serait moins offensante et légèrement différente au plan qualitatif. Il n'y a certainement pas de double imposition en l'espèce, comme l'appelante voudrait me le faire croire. Le fait que les montants en jeu sont importants ne signifie pas qu'ils ont été payés deux fois. Toutefois, je ne pense pas que l'argument de l'intimée soit plus convaincant. Il est ridicule de faire valoir que, parce qu'il n'y a pas double imposition, étant donné que l'appelante n'a payé de l'impôt qu'une fois sur un revenu inexistant, ce paiement est en quelque sorte légitime. La Loi n'a certainement pas été conçue pour extorquer de cette façon de l'impôt à un contribuable.

[22] J'aborderai maintenant l'argument de l'intimée sur les PCGR. L'appelante a fait valoir que l'intimée devrait être empêchée de soulever cet argument, étant donné que la réponse ne renfermait aucune hypothèse de fait renvoyant spécifiquement aux PCGR. Je ne crois pas que l'appelante devrait être totalement surprise de constater que l'une des questions gravite autour des PCGR. L'une des hypothèses contenues dans la réponse indiquait que cette dépense extraordinaire n'était pas une dépense effectuée en 2000 et, en outre, la réponse fait référence à l'article 9 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »). L'appelante aurait dû savoir que les PCGR seraient débattus du fait que l'appel traite de la méthode à utiliser pour calculer le revenu de l'appelante pour l'année d'imposition 2000. Toutefois, si c'est là le fondement de la cotisation établie par le ministre, la réponse aurait dû contenir une hypothèse de fait renvoyant spécifiquement aux PCGR. En fait, l'intimée s'est appuyée sur le témoignage de Gerald Archer, qui a déclaré que l'une des raisons pour lesquelles la nouvelle cotisation a été établie était que l'inclusion de la dépense extraordinaire dans l'année d'imposition 2000 n'était pas compatible avec les PCGR, selon le manuel de l'ICCA. Pourtant, la plaidoirie du ministre ne contenait aucune référence explicite à cette conclusion. L'intimée a expliqué qu'elle n'avait pas dévoilé ses conclusions de fait précises parce que la Couronne peut simplement assumer le fardeau de prouver les PCGR et présenter à l'audience une preuve suffisante pour permettre à la Cour de tirer sa conclusion suivant la prépondérance des probabilités.

[23] Généralement, une personne qui affirme un fait dans un litige a le fardeau de le prouver<sup>1</sup>. Toutefois, ce n'est pas la façon dont les choses fonctionnent dans des litiges en matière de fiscalité où l'intimé a le droit de plaider des hypothèses non prouvées qui reportent le fardeau sur l'appelant<sup>2</sup>. Je ne crois pas qu'il soit juste d'infliger à l'appelant le fardeau additionnel de démolir des hypothèses de fait que le ministre n'a pas pris la peine d'énoncer complètement dans ses hypothèses de fait. Même si je crois que l'appelante aurait dû être au courant que les PCGR joueraient un certain rôle dans le présent appel, si le ministre avait correctement plaidé ce point dans ses hypothèses de fait, l'appelante aurait été correctement informée de la preuve qu'elle devait réfuter. Par conséquent, l'appelante aurait pu citer un témoin expert pour traiter de cette question ou en traiter de toute autre façon. Il ne m'appartient pas de spéculer sur la démarche qu'aurait pu suivre

---

<sup>1</sup> Voir la discussion du juge en chef Bowman dans *Cadillac Fairview Corporation Limited c. La Reine*, 97 DTC 405 (C.C.I.) à la note 2; confirmé à 99 DTC 5121 (C.A.F.).

<sup>2</sup> *Anchor Pointe Energy Ltd. c. La Reine*, 2006 C.C.I. 424, 2006 DTC 3365, au paragraphe 31.

l'appelante si la réponse avait été plus explicite concernant le fondement de la cotisation.

[24] Je ne puis souligner avec trop d'insistance l'importance d'une rédaction appropriée des hypothèses de fait dans une réponse. Ces hypothèses établissent les faits essentiels que l'appelante doit réfuter ou démolir. Si l'intimée présente ces hypothèses de façon bâclée ou omet des conclusions de fait cruciales qui faisaient partie du fondement de la cotisation, alors bien sûr il est loisible à la Cour d'en tirer des inférences défavorables.

[25] Le témoin de l'intimée, M. Aucoin, a fait référence à l'article 1506.28 du manuel de l'ICCA et à son application dans le présent appel. Cet article stipule ce qui suit :

La correction d'une erreur commise dans les états financiers antérieurs n'entre pas en ligne de compte dans le calcul du bénéfice net de l'exercice courant. On comptabilise la correction en retraitant les états financiers des exercices antérieurs fournis pour fins de comparaison.

M. Aucoin est un comptable général licencié et, même s'il a l'expertise exigée dans ce domaine, il n'a pas été présenté comme un témoin expert. Pendant le contre-interrogatoire des témoins de l'appelante, l'avocat de l'intimée a obtenu des concessions concernant la situation inexacte des bénéfices dans l'année d'imposition 2000 résultant du fait que la dépense extraordinaire a été réclamée dans cette année. Bien qu'aucun des témoins de l'appelante n'ait été qualifié de témoin expert, la preuve démontre clairement que la méthode utilisée par l'appelante pour déduire la totalité de la dépense extraordinaire dans cette année est incompatible avec les PCGR. Toutefois, malgré ma conclusion à l'égard de l'incompatibilité apparente avec les PCGR, je ne crois pas qu'elle puisse être utilisée dans les circonstances du présent appel pour en dicter le résultat.

[26] Dans l'arrêt *Canderel Ltée c. Canada*, [1998] 1 R.C.S. 147, la Cour suprême du Canada a déclaré que l'objectif est d'obtenir une image exacte des bénéfices d'un contribuable pour une année donnée. Toutefois, dans sa décision unanime, la Cour a indiqué de façon très claire que les PCGR ne sont jamais déterminants. Au paragraphe 53 de cette décision, la Cour déclare ce qui suit :

Les principes commerciaux reconnus, notamment ceux codifiés formellement dans les PCGR, ne sont pas des règles de droit mais des outils d'interprétation. Dans la mesure où ils peuvent influencer le calcul du revenu, ils ne le feront

qu'au cas par cas, selon les faits relatifs à la situation financière du contribuable.

[27] Les PCGR, de même que les principes commerciaux reconnus, sont manifestement des outils comptables utiles, mais je crois qu'ils doivent être appliqués aux faits particuliers d'une espèce dans les limites du raisonnable et du bon sens. Cette observation vaut aussi pour l'article 1506.28 du manuel de l'ICCA. L'appelante et l'intimée reconnaissent toutes deux qu'il n'y a ni disposition spécifique dans la Loi, ni précédent jurisprudentiel qui traite directement de la question de savoir si une dépense extraordinaire peut être admise ou refusée dans l'année où l'erreur a été découverte.

[28] Dans l'arrêt *M.N.R. c. Benaby Realities Limited*, [1968] 1 R.C.S. 12, la Cour suprême s'est demandé à quel moment il faut reconnaître le revenu tiré d'une expropriation foncière. À la page 15, elle conclut sur ces mots :

[TRADUCTION]

L'application de la présente décision à la *Loi de l'impôt sur le revenu* (Canada) est douteuse. Cette décision signifie que des comptes peuvent être laissés ouverts tant que les profits découlant d'une certaine opération n'ont pas été établis, et que les comptes d'une période pendant laquelle une opération a eu lieu peuvent être rouverts une fois que les profits ont été établis.

On ne peut s'opposer à cela lorsque la loi est correctement rédigée, mais la *Loi de l'impôt sur le revenu* (Canada) ne prévoit rien à ce sujet. Pour les fins de l'impôt sur le revenu, des comptes ne peuvent être laissés ouverts en attendant que les profits soient enfin déterminés.

À la page 16, la Cour poursuit en exprimant son inquiétude à l'égard du fait que le régime fiscal n'autorise pas les contribuables à revenir en arrière et à rouvrir les années d'imposition une fois que des montants particuliers ont été déterminés :

[TRADUCTION]

Mon avis est que, selon la *Loi de l'impôt sur le revenu* (Canada), les bénéficiaires doivent être pris en compte ou évalués dans l'année où le montant a été déterminé.

Cette déclaration a été citée avec approbation au paragraphe 34 de la décision de la Cour suprême dans *Ikea Limitée c. La Reine*, [1998] 1 R.C.S. 196. Citant l'arrêt *Benaby* à l'appui de sa conclusion, le juge en chef Bowman, dans la décision *K.L. Svidal c. Canada*, [1995] 1 C.T.C. 2692, déclare ce qui suit à la page 2699 :

[...] Notre régime fiscal ne permet pas la réouverture d'années antérieures de façon à tenir compte d'événements survenus au cours d'années postérieures, sauf dans les circonstances particulières mentionnées dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* [...]

[29] Dans le présent appel, plusieurs comptables agréés qualifiés ont déclaré être incapables de recréer de façon satisfaisante les états financiers pour les années d'imposition antérieures au moment où l'appelante a produit ses déclarations de revenus pour 2000. Bien que plusieurs comptables provenant de cabinets différents soient intervenus, aucun ne pouvait facilement ou de façon satisfaisante mener cette tâche à bonne fin à cause des contraintes de temps, des coûts et des problèmes de preuve et de documentation. En 2001, ces comptables d'expérience étaient tous d'avis qu'il n'était tout simplement pas possible d'affecter les dépenses aux années antérieures. La fraude du contrôleur ayant duré plusieurs années, l'entreprise était en crise et au bord de la faillite et les documents étaient en désordre. Il ne fait aucun doute que l'appelante a exploité son entreprise commerciale avec prudence et diligence pendant toutes les années antérieures à l'année d'imposition 2000. Elle avait embauché un contrôleur d'expérience et, sur la recommandation de la banque, avait aussi retenu les services d'un vérificateur externe. L'appelante a toujours payé des milliers de dollars de plus tous les ans pour obtenir des états financiers vérifiés. Quand le problème a fait surface, elle a embauché un certain nombre de comptables d'expérience et un vérificateur interne. Les services d'une compagnie d'enquête, exploitée par d'anciens gendarmes de la GRC, ont également été retenus et elle a confirmé que le contrôleur n'était pas coupable d'un vol réel dans l'entreprise de l'appelante. Bien que la preuve sur ce point soit du oui-dire, l'intimée a reconnu qu'elle pouvait être admise pour établir que l'appelante avait pris des mesures pour essayer de remédier à la situation.

[30] Plusieurs des comptables qui ont été embauchés pour « faire le ménage » ont qualifié les circonstances du présent appel d'« inhabituelles », de « bizarres » et d'« uniques ». Si j'acceptais l'argument de l'intimée, j'entérinerais un résultat qui serait aussi absurde que les circonstances « bizarres » qui ont mené à la cotisation du ministre. En raison de la fraude commise par le contrôleur, l'appelante a payé de l'impôt sur un revenu qui n'a jamais existé. Essentiellement, si j'étais disposée à refuser la dépense extraordinaire, ce qui n'est pas le cas, cela équivaldrait presque à autoriser le ministre à confisquer de l'impôt qui n'a jamais été dû par l'appelante. Dans de telles circonstances, je conclus que les rédacteurs de la Loi n'ont jamais pu envisager qu'un contribuable, comme l'appelante, soit tenu de payer de l'impôt sur un « revenu fantôme ». Bien que la méthode employée par l'appelante ne respecte pas les PCGR ou qu'elle ne donne pas une image fidèle de son revenu pour l'année

d'imposition 2000, la Loi est déterminante et je suis disposée à autoriser l'appelante à déduire une partie de la dépense extraordinaire dans l'année 2000, année où cette dépense a été découverte et déterminée.

[31] Je ne peux trop insister sur le fait que les circonstances qui ont donné lieu au présent appel sont uniques. Il ne fait aucun doute que la contribuable a fait preuve d'une diligence raisonnable qui va au-delà de ce qu'on peut attendre d'une personne raisonnable dans des circonstances semblables, tant avant qu'après la découverte de la fraude. Malgré qu'elle ait eu recours à plusieurs professionnels, l'entreprise était dans une confusion totale et au bord de la faillite. À la date limite prévue pour la production des déclarations de revenus de l'appelante, il lui était pratiquement impossible de répartir les dépenses sur les années antérieures et de retraiter les états financiers en raison des contraintes de temps et des coûts que cela supposait, de même que des problèmes de preuve et de documentation. Toutefois, comme elle a bénéficié d'un peu plus de temps au cours des mois qui ont suivi, l'appelante a été en mesure de confirmer un montant de 3 351 626 \$ sur cette dépense extraordinaire. Je suis disposée à accepter ce montant comme déduction appropriée pour l'année d'imposition 2000.

[32] La somme restante de 1 113 633 \$ sur la dépense extraordinaire n'a pas été vérifiée. Dans la réponse à l'avis d'appel, l'hypothèse (m) du ministre indiquait que la dépense extraordinaire se composait de fausses écritures dans les registres comptables, mais que [TRADUCTION] « ces erreurs ne pouvaient être vérifiées ». Par conséquent, il incombait à l'appelante de produire des preuves pour appuyer ce montant de 1 113 633 \$. Elle ne l'a pas fait.

[33] L'appelante n'a pas affecté cette somme à une année spécifique ou à un poste de dépenses précis. Bien que l'intimée accepte que la somme de 3 351 626 \$ ait été correctement appuyée par la preuve produite par M. Archer, cette preuve n'avait pas trait au montant de 1 113 633 \$.

[34] De ses propres observations, l'appelante reconnaît que cette somme [TRADUCTION] « ne peut être expliquée ». De même, M. Marshall a déclaré dans son témoignage que, bien qu'il ait pu y avoir d'autres dépenses qui ont été sous-évaluées, il n'y avait pratiquement aucune façon de dire si les registres comptables pour ces dépenses étaient exacts étant donné qu'elles se rattachaient à plusieurs sources. M. Archer croyait pouvoir trouver d'autres dépenses surévaluées s'il continuait son travail de vérification. Le fait qu'il « puisse » être en mesure de confirmer d'autres sommes ne prouve pas, suivant la prépondérance des probabilités, que ces sommes ont été justifiées.

[35] Par conséquent, la somme de 1 113 633 \$ de la dépense extraordinaire ne sera pas admise comme déduction appropriée pour l'année d'imposition 2000.

[36] Bien que l'appelante se soit grandement appuyée sur l'affaire *Montreal Bronze* et sur le bulletin IT-185R, ces deux documents traitent de pertes découlant d'un vol, d'un détournement de fonds et de malversation et par conséquent n'ont aucune application aux faits de l'espèce. Les comptables ont informé l'appelante que sa situation se rapprochait davantage de celle qui est décrite dans le bulletin IT-185R et ont donc appliqué un traitement fiscal semblable. Toutefois, la perte subie par l'appelante n'est pas le résultat d'un vol, d'un détournement de fonds ou d'une malversation parce que la compagnie d'enquête engagée par l'appelante a découvert que le contrôleur [TRADUCTION] « n'avait jamais pris un cent » (pièce A-4, onglet 13). Quoi qu'il en soit, le bulletin IT-185R représente l'avis du ministre et n'est pas déterminant. On peut faire la distinction avec la décision *Montreal Bronze* pour plusieurs raisons, mais la principale est que, dans cette affaire, la perte découlait d'un détournement de fonds fait par un employé. Dans le présent appel, l'appelante n'a jamais subi de pertes d'argent ou de biens due à un vol, à un détournement de fonds ou à une malversation. Bien que la preuve ne l'ait jamais démontré clairement, il se peut que le contrôleur ait falsifié les états financiers, au moyen de surévaluations, de sous-évaluations et de fausses déclarations cumulatives des dépenses, des montants des prêts, des revenus et des stocks, pour augmenter le montant des primes auxquels il pouvait avoir droit. Ni l'affaire *Montreal Bronze* ni le bulletin d'interprétation ne peuvent m'aider d'une quelconque façon à parvenir aux bonnes conclusions et à les motiver.

[37] Le dernier point qui doit être abordé est l'épineux problème des années prescrites. Dès le début, l'appelante a reconnu que les années d'imposition 1997 et 1998 avaient été présentées à la Cour uniquement pour expliquer le report rétrospectif de la perte par rapport à l'année d'imposition 2000. Aux termes du sous-alinéa 152(4)a)(ii) de la Loi, l'appelante a déposé une renonciation valide pour ce qui concerne l'année d'imposition 1999 seulement. À l'audience, les deux parties ont reconnu qu'une somme de 838 055 \$ sur le montant de la dépense extraordinaire serait précisément affectée à l'année d'imposition 1999. Vers la fin des plaidoiries, j'ai demandé des précisions concernant la position de l'appelante sur le point énoncé au paragraphe 19 de l'avis d'appel qui déclare ce qui suit :

[TRADUCTION]

La question subsidiaire est de déterminer si une certaine partie de la portion refusée de la dépense extraordinaire réclamée en 2000 est déductible dans les années d'imposition 1997, 1998 et 1999 de City Motors.

[38] Voici l'échange qui a eu lieu :

[TRADUCTION]

**M. RUSSELL :** J'ai eu – j'ai eu l'occasion d'en discuter davantage avec mon client, Madame la juge, et comme elles ne peuvent être réclamées de façon prospective que sur sept ans, les seules pertes dont mon client peut se prévaloir seraient celles qui ont été reconnues dans l'année 2000, étant donné que nous sommes à la fin de 2006. Et par conséquent, mon client a confirmé que nous ne plaiderions pas la question subsidiaire telle qu'elle a été énoncée. Et nous espérons que – nous savons que la Cour examinera sérieusement les observations que nous avons déjà présentées pour ce qui est de notre – de la question de l'année d'imposition 2000.

**LA JUGE :** Très bien. Donc nous n'examinerons pas la deuxième – pour les années 97, 98 et 99, c'est-à-dire la question n<sup>o</sup> 2. Je suis à ---

**M. RUSSELL :** C'est exact.

Par la suite, l'avocat de l'intimée a informé la Cour que, puisque cette question n'était pas plaidée par l'appelante, les pages 17 à 19 de ses observations écrites traitant de cette question précise ne s'appliquaient pas.

[39] Compte tenu de cet échange, je ne suis pas tenue de tirer de conclusions sur cette question.

[40] Les appels sont accueillis pour autoriser l'appelante à réclamer 3 351 626 \$ à titre de dépenses pour l'année d'imposition 2000. Les dépens seront adjugés étant donné que les appels ont été en grande partie accueillis.

Signé à Ottawa, Canada, ce 27<sup>e</sup> jour d'avril 2007.

« Diane Campbell »

---

Juge Campbell

Traduction certifiée conforme  
ce 27<sup>e</sup> jour de mars 2008.

Maurice Audet, réviseur

RÉFÉRENCE : 2007CCI249

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2005-1803(IT)G

INTITULÉ : 2187878 Nova Scotia Limited  
c.  
Sa Majesté la Reine

LIEU DE L'AUDIENCE : Halifax (Nouvelle-Écosse)

DATES DE L'AUDIENCE : Les 11 et 12 décembre 2006

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Diane Campbell

DATE DU JUGEMENT : Le 27 avril 2007

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelante : M<sup>e</sup> Bruce S. Russell, c.r.

Avocats de l'intimée : M<sup>e</sup> V. Lynn W. Gillis  
M<sup>e</sup> Cecil Woon

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : Bruce S. Russell, c.r.

Cabinet : McInnes Cooper  
Halifax (Nouvelle-Écosse)

Pour l'intimée : John H. Sims, c.r.  
Sous-procureur général du Canada  
Ottawa, Canada