

Dossier : 2006-1674(IT)G

ENTRE :

LEOLA PURDY, SONS LTD.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 24 octobre 2008, à Vancouver (Colombie-Britannique).

Devant : L'honorable juge en chef Gerald J. Rip

Comparutions :

Avocat de l'appelante :

M^e Max Weder

Avocate de l'intimée :

M^e Karen A. Truscott

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'encontre de la cotisation établie à l'égard de l'appelante en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 2002 est accueilli, avec dépens, et l'affaire est renvoyée au ministre du Revenu national pour qu'il procède à un nouvel examen et établisse une nouvelle cotisation en tenant compte du fait que l'appelante doit être autorisée, dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition 2002, à reporter sur cette année la perte autre qu'une perte en capital de 1 137 378 \$ qu'elle a subie pour l'année d'imposition 1998.

Signé à Ottawa, Canada, ce 9^e jour de janvier 2009.

« Gerald J. Rip »

Juge en chef Rip

Traduction certifiée conforme
ce 15^e jour de juin 2009.

François Brunet, réviseur

Référence : 2009CCI21
Date : 200090109
Dossier : 2006-1674(IT)G

ENTRE :

LEOLA PURDY, SONS LTD.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge en chef Rip

[1] Leola Purdy, Sons Ltd. a interjeté appel d'une nouvelle cotisation établie à son égard en matière d'impôt sur le revenu pour l'année d'imposition qui s'est terminée le 31 octobre 2002. Dans son avis d'appel, l'appelante a soulevé deux questions à trancher, soit (i) la question de savoir si les gains réalisés à la suite de la disposition de contrats à terme sur indice S&P 500 Fonds du marché monétaire international (les « contrats ») étaient imposables à titre de gains en capital ou de revenu, et (ii) la question de savoir si, advenant que les gains soient imposables à titre de revenu, elle pouvait, en vertu du paragraphe 111(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »), reporter les pertes qu'elle avait subies à la suite de la disposition de contrats pendant l'année d'imposition 1998 sur l'année 2002 afin de réduire le montant de son revenu pour cette année.

[2] En ce qui a trait à la première question, l'appelante admet que les gains réalisés à la suite de la disposition de contrats en 2002 constituaient un revenu. Toutefois, l'appelante soutient que si les gains tirés de la vente des contrats en 2002

étaient un revenu, alors les pertes subies à la suite de la disposition de contrats semblables en 1998 doivent également être considérées comme étant imputables au revenu, et ce, malgré le fait que, dans la déclaration de revenu qu'elle a produite pour 1998, l'appelante les a traitées comme des pertes en capital, et que le fisc a accepté cette qualification dans la cotisation qu'il a établie.

[3] Les faits ne sont pas contestés. Les parties ont déposé un exposé conjoint des faits. M. John Purdy, unique actionnaire de l'appelante, a témoigné au sujet des investissements et des opérations sur des contrats à terme standardisés effectués par l'appelante. De 1997 à 2002, l'appelante a acheté et vendu des contrats à terme standardisés et a déclaré les pertes et les gains auxquels ont donné lieu ces dispositions comme des pertes ou des gains en capital. Les pertes ou les gains générés par l'achat et la vente des autres valeurs mobilières de l'appelante ont également été déclarés à titre de pertes ou de gains en capital. La nature des activités de l'appelante, particulièrement en ce qui a trait à l'achat et à la vente de contrats à terme standardisés pendant la période en cause, semble avoir été la même en 1998 et en 2002.

[4] Les parties ont convenu des faits suivants :

[TRADUCTION]

1. Entre l'année d'imposition qui s'est terminée le 31 octobre 1997 et celle qui s'est terminée le 31 octobre 2002, l'appelante a négocié divers contrats à terme sur indice S&P 500 Fonds du marché monétaire international.
2. L'appelante a toujours déclaré les pertes et les gains générés par ses investissements dans ces contrats à titre de pertes et de gains en capital.
3. Pendant la période en cause, l'appelante a également investi dans des actions et autres valeurs mobilières.
4. Entre l'année d'imposition qui s'est terminée le 31 octobre 1997 et celle qui s'est terminée le 31 octobre 2002, l'appelante a enregistré les pertes et gains suivants, relativement aux contrats à terme standardisés :

Année d'imposition se terminant le 31 octobre

Pertes/Gains net(te)s

1997

(1 729 243) \$

1998	(6 026 121) \$
1999	2 803 186 \$
2000	856 831 \$
2001	1 895 516 \$
2002	1 262 264 \$

5. Les pertes en capital déductibles et les gains en capital imposables que l'appelante a déclarés étaient les suivants :

<u>Année d'imposition se terminant le 31 octobre</u>	<u>Taux d'inclusion</u>	<u>Gains en capital imposables / Pertes</u>
1997	75 %	(1 276 114) \$
1998	75 %	(4 519 591) \$
1999	75 %	2 102 390 \$
2000	75 %	3 548 109 \$
	67 %	(2 584 439) \$
	50 %	1 533 \$
2001	50 %	947 758 \$
2002	50 %	631 132 \$

6. Dans ses déclarations de revenu, l'appelante a effectué les rajustements corrélatifs de son compte de dividendes.
7. En vertu du paragraphe 83(2) de la Loi, l'appelante a choisi de payer des dividendes en capital de 361 418 \$ pour l'année d'imposition se terminant le 31 octobre 1998 et de 1 900 000 \$ pour l'année d'imposition se terminant le 31 octobre 2002.

LES PERTES POUR 1998

8. Pendant l'année d'imposition qui s'est terminée le 31 octobre 1998, l'appelante a vendu divers contrats à terme sur indice boursier (les « contrats de 1998 »).
9. Dans la déclaration de revenu qu'elle a produite pour l'année d'imposition qui s'est terminée le 31 octobre 1998, l'appelante a indiqué avoir subi une perte en capital s'élevant à 6 026 121 \$ à la suite de la vente des contrats de 1998.
10. Le calcul ayant permis d'obtenir le montant que l'appelante a déduit à titre de perte en capital déductible était le suivant :

5 491 508 \$	Gains tirés d'autres investissements
6 026 121 \$	Perte subie à la suite de la vente de contrats à terme sur indice boursier
534 613 \$	Perte en capital nette
<u>X 75 %</u>	Taux d'inclusion
400 959 \$	Perte en capital déductible (pouvant être reportée sur une année antérieure)
178 140 \$	Report sur l'année d'imposition 1996
222 819 \$	Report sur l'année d'imposition 1997

11. L'appelante a déduit la perte en capital déductible de 4 118 631 \$ (c'est-à-dire 3/4 de 6 026 121 \$) des gains en capital imposables pour l'année d'imposition qui s'est terminée le 31 octobre 1998.
12. Après que la perte en capital déductible dont il est question ci-dessus eut été déduite des gains en capital imposables pour 1998, le solde du revenu imposable de l'appelante pour l'année d'imposition se terminant le 31 octobre 1998 s'élevait à 369 152 \$.
13. Le 6 avril 1999, une cotisation fondée sur la déclaration de revenu de l'appelante pour l'année d'imposition se terminant le 31 octobre 1998 telle qu'elle a été produite a été établie, et le 6 avril 2002, cette cotisation est devenue prescrite en application du paragraphe 152(4) de la Loi.
14. L'appelante a déduit la somme de 400 959 \$ représentant sa perte en capital déductible à titre de perte en capital nette de ses gains en capital imposables qu'elle avait déclarés pour les années antérieures à l'année d'imposition se terminant le 31 octobre 1998, soit 178 140 \$ pour l'année d'imposition se terminant le 31 octobre 1996, et 222 819 \$ pour l'année d'imposition se terminant le 31 octobre 1997.
15. L'appelante n'a pas demandé au ministre de déterminer le montant de ses pertes autres que des pertes en capital en vertu du paragraphe 152(1.1) pour l'année d'imposition qui s'est terminée le 31 octobre 1998.

LES GAINS POUR 2002

16. Pendant l'année d'imposition qui s'est terminée le 31 octobre 2002, l'appelante a vendu divers contrats à terme sur indice boursier (les « contrats de 2002 »).
17. L'appelante a déclaré la vente des contrats de 2002 dans sa déclaration de revenu pour l'année d'imposition qui s'est terminée le 31 octobre 2002, à titre de gain en capital s'élevant à 1 262 264 \$ et de gain en capital imposable s'élevant à 631 132 \$.

L'AVIS DE NOUVELLE COTISATION

18. Au moyen d'un avis de nouvelle cotisation daté du 6 septembre 2005, le ministre du Revenu national (le « ministre ») a établi une nouvelle cotisation à l'égard de l'appelante pour l'année d'imposition qui s'est terminée le 31 octobre 2002, dans laquelle il a :
- a) majoré son revenu d'entreprise de 1 277 906 \$;
 - b) diminué ses gains en capital imposables de 631 132 \$ en conséquence.
19. Le ministre a augmenté le revenu d'entreprise de l'appelante au motif que le gain tiré de la vente des contrats de 2002 était imposable à titre de revenu.
20. L'appelante ne conteste plus le fait que les contrats de 2002 étaient imposables à titre de revenu, et convient que le gain tiré de la vente des contrats de 2002 était imposable à titre de revenu.

[5] La thèse l'appelante est très simple : si les gains tirés de la disposition des contrats de 2002 constituaient un revenu, alors les pertes subies à la suite de la disposition des contrats à terme standardisés de 1998 étaient également imputables au revenu, et ce, en dépit du fait que l'appelante ait d'abord déclaré ces pertes comme étant des pertes en capital. Pour 1998, comme cela est expliqué ci-dessus, l'appelante a déduit les trois quarts de ses prétendues pertes en capital, à titre de pertes en capital déductibles (4 519 591 \$), de ses gains en capital imposables pour l'année (4 118 632 \$). La perte nette de 400 959 \$ a été reportée rétrospectivement sur les années d'imposition 1996 et 1997 en vertu du paragraphe 152(6) de la Loi.

[6] L'appelante fait valoir que la perte subie à la suite de la vente des contrats à terme standardisés de 1998, soit 6 026 121 \$, a été enregistrée dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise, et qu'elle a enregistré une perte autre qu'une perte en capital de 1 137 378 \$¹ pour cette même année. Le montant de base en cause, 1 506 530 \$, est le solde du montant correspondant au quart de la perte en capital de 6 026 121 \$ que l'appelante avait déclarée à l'origine.

¹ Calculées de la manière suivante :

6 026 121 \$	(pertes en capital pour 1998)
- 4 519 591 \$	(pertes en capital déductibles pour 1998)
(1 506 530 \$)	
+ 369 152 \$	(revenu imposable reporté sur 1998)
(1 137 378 \$)	

[7] L'intimée soutient que, pour conclure que l'appelante a subi une perte autre qu'une perte en capital de 1 137 378 \$ pour l'année d'imposition 1998, le ministre du Revenu national (le « ministre ») n'aurait d'autre choix que d'établir une nouvelle cotisation à l'égard de l'appelante pour 1998. L'intimée prétend que le ministre n'a pas le pouvoir d'établir une nouvelle cotisation étant donné que la cotisation pour 1998 est frappée de prescription. L'avocate de l'intimée a soutenu que l'appelante essayait de donner à la jurisprudence un sens qu'elle n'a pas et de requalifier de manière rétroactive les pertes ayant servi au calcul de son revenu pour 1998 pour ensuite reporter celles-ci sur les années d'imposition qui ne sont pas frappées de prescription. D'après l'intimée, le fait que l'appelante souhaite requalifier une opération effectuée pendant une année frappée de prescription soulève un problème majeur. Quoi qu'il en soit, l'intimée nie le fait que l'appelante ait subi des pertes autres que des pertes en capital à la suite de la vente des contrats de 1998.

[8] En ce qui concerne l'appelante, l'année 1998 est une cause perdue. Une cotisation a été établie pour cette année, et ladite cotisation est frappée de prescription. Toutefois, une erreur commise dans la cotisation pour 1998 a un impact sur la cotisation établie à l'égard de l'appelante pour 2002. L'erreur vient du fait que la vente des contrats à terme standardisés de 1998 a donné lieu à des pertes autres que des pertes en capital et non des pertes en capital, contrairement à ce que l'appelante a déclaré dans sa déclaration de revenu pour 1998. En établissant la cotisation de l'appelante pour 2002, le ministre doit tenir compte des pertes autres que les pertes en capital qui ont été subies pour 1998.

[9] Comme il a été mentionné précédemment, M. Purdy a confirmé que l'appelante avait toujours effectué ses opérations sur les contrats à terme standardisés de la même manière. En 2002, sa motivation à acheter et à vendre ces contrats restait inchangée par rapport à ce qu'elle était en 1998. Il n'est pas ressorti du contre-interrogatoire que les ventes effectuées en 1998 pouvaient être qualifiées d'opérations sur capitaux propres. Les parties ont convenu qu'en 2002, l'appelante avait acheté et vendu des contrats à terme standardisés dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise. En de telles circonstances, je conclus que l'appelante exploitait une entreprise d'achat et de vente de contrats à terme standardisés, et ce, en 1998 comme en 2002. Les pertes subies à la suite de la vente des contrats de 1998 étaient également des pertes autres que des pertes en capital.

[10] L'appelante s'appuie sur une jurisprudence de la Cour de l'Échiquier, *New St. James Limited v. M.N.R.*², qui enseigne qu'une perte subie pendant une année frappée de prescription peut faire l'objet d'un nouveau calcul aux fins de l'établissement d'une nouvelle cotisation pour une année qui n'est pas frappée de prescription. Par cette jurisprudence, la Cour de l'Échiquier a reconnu le droit du ministre de recalculer les comptes d'impôt pour n'importe quelle année, y compris les années frappées de prescription.

[11] L'intimée ne conteste pas que le ministre puisse recalculer le montant d'une perte subie pendant une année frappée de prescription. Toutefois, l'avocate de l'intimée prétend que, pour que le ministre puisse recalculer le montant d'une perte autre qu'une perte en capital pour une année d'imposition donnée, le contribuable doit avoir déclaré une perte autre qu'une perte en capital dans la déclaration de revenu qu'il a produite pour cette même année, autrement dit, dans la déclaration de revenu produite pour l'année où la perte a été enregistrée. L'avocate de l'intimée fait référence à des observations tirées de la décision *First Farm Inc. (Formerly Romo Seafood Limited) v. The Queen*³, afin d'expliquer comment le principe exposé dans la décision *New St. James Limited* doit être suivi :

[...] Dans cette affaire, la première cotisation pour l'année 1955 était une « cotisation n'indiquant aucun solde » parce que New St. James avait déclaré une perte après avoir déduit le coût de transformations qu'elle avait effectuées comme une dépense d'environ 38 000 \$. Cette perte avait été reportée à l'année 1956. Dans le calcul du revenu pour l'établissement de la nouvelle cotisation de 1956, le Ministre a fixé à 330 \$ la perte de 1955 à reporter en traitant le coût des transformations comme un montant assujéti à la déduction pour amortissement au lieu de le traiter comme une dépense déductible. New St. James a prétendu que le Ministre avait déterminé le montant de la perte subie en 1955 au moment d'établir la première « cotisation n'indiquant aucun solde » et qu'il ne pouvait pas le modifier au moment de fixer les nouvelles cotisations pour les années 1956 à 1959 parce que le délai de prescription de quatre ans prévu au paragraphe 46(4) relativement à l'année 1955 était expiré.

² 66 DTC 5241. Voir également la décision *Coastal Construction and Excavating Limited v. The Queen* (« *Coastal Construction* »), 97 DTC 26 (C.C.I.), rendue par le juge Bowman.

³ 93 DTC 1237, pages 1241-1242, décision rendue par le juge Hamlyn. L'intimée a aussi renvoyé à la décision *B&M Carriers Limited v. The Queen*, 93 DTC 1205, page 1210, rendue par le juge Sarchuk, et à la décision *Sherway Centre Limited v. The Queen*, 2001 DTC 1021, pages 1024-1025, rendue par le juge Bowie, confirmée par l'arrêt *Sherway Centre Limited v. The Queen*, 2003 DTC 5082 (C.A.F.).

S'appuyant sur le paragraphe 46(4) (le prédécesseur du paragraphe 152(4)), l'appelante dans l'affaire *New St. James*, précitée, a fait valoir que le Ministre était, de ce fait, dans l'impossibilité d'enquêter sur la perte réelle à laquelle la déduction pour amortissement devait s'appliquer. Le juge suppléant Sheppard a déclaré, à la page 5243 :

[TRADUCTION]

La prescription visée au paragraphe 46(4) s'applique uniquement lorsqu'il s'est écoulé quatre années après la notification ou l'avis prévu, et ce délai est expiré uniquement à l'égard de l'année d'imposition 1955.

Par conséquent, le paragraphe 46(4) n'a d'effet qu'à l'égard de l'année 1955; comme le délai de quatre ans n'est pas expiré à l'égard des années subséquentes, soit 1956 à 1959 inclusivement, la prescription visée au paragraphe 46(4) ne peut s'appliquer. Puisque le paragraphe 46(4) ne s'applique pas aux années subséquentes, rien n'empêche l'établissement d'une cotisation en conformité avec les dispositions de la présente Loi, notamment l'alinéa 139(1)x) et le paragraphe 32(5). À cette fin, la perte pour les années 1956 à 1959 inclusivement doit être traitée comme le prévoit la Loi et non comme le suggère la cotisation établie pour l'année 1955.

[...] les passages pertinents du paragraphe 46(4) évoqués par le juge suppléant Sheppard figurent maintenant au paragraphe 152(4) et sont pratiquement inchangés.

[Extraits soulignés par l'intimée.]

[12] L'intimée semble se fonder sur les observations soulignées ci-dessus tirées de la décision *New St. James Limited*, précitée, pour soutenir qu'afin de pouvoir faire l'objet d'un nouvel examen relativement à une année d'imposition ultérieure qui n'est pas frappée de prescription, la perte doit avoir été déclarée pour une année d'imposition antérieure frappée de prescription. Dans l'affaire *First Farm Inc.*, précitée, la contribuable avait déduit un montant excessif de son revenu pour une année antérieure en calculant le montant d'une perte, et le ministre avait cherché à corriger la déduction excessive dans une cotisation pour une année ultérieure en refusant le report prospectif de la perte, dans la mesure où celle-ci était excessive. La question de savoir si la perte avait été déclarée n'était pas en jeu dans l'affaire *First Farm Inc.*

[13] L'intimée soutient également que si le contribuable a gagné un revenu et subi des pertes en capital pendant une année donnée, et qu'une cotisation est établie à son

égard pour cette année, il peut s'opposer à la cotisation requalifiant la perte en capital de perte autre qu'une perte en capital et en interjeter appel. Toutefois, si le contribuable omet de s'opposer à cette cotisation et d'en interjeter appel, il perd à tout jamais le droit de requalifier la perte qu'il a subie pour cette année-là. Les principes énoncés dans la décision *New St. James Limited* ne s'appliqueraient pas dans de telles circonstances.

[14] Dans la décision *Pure Spring Co. Ltd. v. M.N.R.*⁴, le président Thorson a expliqué ce qu'est une cotisation :

[TRADUCTION]

Une cotisation n'est pas la même chose qu'un avis de cotisation; dans le premier cas il s'agit d'une opération, dans l'autre d'un document. La nature de l'opération qui consiste à établir une cotisation est clairement définie par le juge Isaacs, juge en chef de la Cour d'appel d'Australie, dans l'arrêt *Federal Commissioner of Taxation v. Clarke* ((1927) 40 C.L.R. 246 à la page 277) :

[TRADUCTION]

La cotisation n'est que l'établissement et la détermination d'une obligation.

définition élaborée précédemment dans l'affaire *The King v. Deputy Federal Commissioner of Taxation (S.A.); ex parte Hooper* ((1926) 37 C.L.R. 368 à la page 373) :

[TRADUCTION]

Une « cotisation » n'est pas un simple document; il s'agit d'une opération ou d'un acte officiel; c'est l'établissement par le commissaire, une fois que toutes les circonstances pertinentes ont été prises en compte, y compris parfois son propre jugement subjectif, du montant d'impôt imputable à un contribuable donné. Une fois qu'il a déterminé ce montant, il envoie par la poste un avis correspondant intitulé « Avis de cotisation ». [...] Toutefois, ni ce document ni l'avis en soi ne constituent une « cotisation ». La cotisation correspond dans tous les cas à l'action du commissaire.

C'est l'opinion à laquelle arrive le commissaire et non le document dans lequel elle figure qui constitue l'une des circonstances pertinentes à la cotisation. La cotisation est à mes yeux la somme de tous les facteurs qui représentent l'obligation fiscale,

⁴ [1946] 2 DTC 844, page 857 [C. de l'É.].

déterminés de façon diverse et permettant d'arriver à un total une fois que tous les calculs nécessaires ont été faits.

[15] Par conséquent, si on se fie au raisonnement de l'intimée, il faudrait que le ministre examine à nouveau le revenu et les dépenses de l'appelante pour 1998 et conclue que les pertes subies à la suite de la vente des contrats à terme standardisés étaient des pertes d'entreprise; en d'autres termes, il faudrait que le ministre établisse une nouvelle cotisation à l'égard de l'appelante pour 1998. L'avocate de l'intimée soutient que le ministre ne peut faire une telle chose. Le fait de requalifier de perte autre qu'une perte en capital la perte subie en 1998, qui a été déclarée à titre de perte en capital et considérée comme telle dans la cotisation, reviendrait à établir une nouvelle cotisation à l'égard de l'appelante pour 1998.

[16] Le juge Bowman (plus tard juge en chef) n'a pas interprété la jurisprudence *New St. James Limited* de la même manière. Dans la décision *Coastal Construction*⁵, précitée, il s'explique en ces termes :

[...] Le ministre est tenu d'établir la cotisation conformément à la loi. S'il établit une cotisation erronée à l'égard d'une année antérieure et que cette année devienne par la suite prescrite, il ne peut pas établir une nouvelle cotisation pour cette année-là. Cela ne l'empêche toutefois pas de corriger l'erreur dans une année qui n'est pas prescrite, même si cela comporte le rajustement des soldes pouvant être reportés d'années antérieures, et ce, qu'il s'agisse du report prospectif de pertes ou de soldes de crédits d'impôt à l'investissement. *New St. James Limited. v. M.N.R.*, 66 D.T.C. 5241; *Allcann Wood Suppliers Inc. v. The Queen*, 94 D.T.C. 1475. La question de la préclusion ne se pose pas : *Goldstein v. The Queen*, 95 D.T.C. 1029.

[17] Il n'est pas nécessaire que le ministre établisse une nouvelle cotisation à l'égard de l'appelante pour l'année 1998 pour pouvoir requalifier la perte en question. Le ministre s'est formé une opinion au sujet de l'obligation fiscale de l'appelante pour 1998 et a fixé le montant de celle-ci. L'obligation fiscale de l'appelante pour 1998 ne changera pas. Si une erreur a été commise dans la cotisation, elle pourra être corrigée dans la mesure où elle affecte le calcul du revenu ou la détermination du montant de l'obligation fiscale de l'appelante pour les années d'imposition ultérieures. Toutefois, je le répète, l'obligation fiscale de l'appelante pour 1998 ne sera pas modifiée.

[18] L'intimée a notamment soutenu qu'en interjetant appel à l'encontre de la cotisation établie à son égard pour 2002, l'appelante cherche à demander au ministre

⁵ Voir page 31.

de déterminer le montant de ses pertes (conformément au paragraphe 152(1.1)⁶ de la Loi) pour 1998, et ce, en dépit du fait que l'année d'imposition 1998 est frappée de prescription, et que l'appelante n'ait pas déclaré de perte autre qu'une perte en capital dans la déclaration de revenu qu'elle a produite à l'origine pour 1998. Il est de fait que l'appelante n'a jamais demandé que le ministre détermine le montant de ses pertes, et je ne peux conclure que c'est là son intention dans le présent appel⁷. Le contribuable qui ne demande pas au ministre de lui envoyer un avis de détermination n'est pas assujéti aux restrictions prévues par le paragraphe 152(1.1) de la Loi. Dans la décision *Aallcann Wood Suppliers Inc. v. The Queen*⁸ (« Aallcann »), le juge Bowman (plus tard juge en chef) s'est vu présenter un argument similaire et a tiré la conclusion suivante :

[...] En l'absence d'une détermination exécutoire faite en vertu du paragraphe 152(1.1), un contribuable peut contester le calcul du ministre concernant une perte relative à une année particulière dans un appel portant sur une autre année lorsque le montant du revenu imposable du contribuable est influencé par le montant de la perte pouvant être reportée prospectivement en vertu de l'article 111. En contestant la cotisation portant sur une année pour laquelle de l'impôt est payable au motif que le ministre a incorrectement calculé le montant d'une perte relative à une année antérieure ou subséquente qui peut être déduite en vertu de l'article 111 dans le calcul du revenu imposable du contribuable pour l'année en question dans l'appel, le contribuable demande à la Cour de faire précisément ce que prévoient les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* en matière d'appel : déterminer

⁶ Le paragraphe 152(1.1) dispose :

Lorsque le ministre établit le montant de la perte autre qu'une perte en capital, de la perte en capital nette, de la perte agricole restreinte, de la perte agricole ou de la perte comme commanditaire subie par un contribuable pour une année d'imposition et que le contribuable n'a pas déclaré ce montant comme perte dans sa déclaration de revenu pour cette année, le ministre doit, à la demande du contribuable et avec diligence, déterminer le montant de cette perte et envoyer un avis de détermination à la personne qui a produit la déclaration.

Where the Minister ascertains the amount of a taxpayer's non-capital loss, net capital loss, restricted farm loss, farm loss or limited partnership loss for a taxation year and the taxpayer has not reported that amount as such a loss in the taxpayer's return of income for that year, the Minister shall, at the request of the taxpayer, determine, with all due dispatch, the amount of the loss and shall send a notice of determination to the person by whom the return was filed.

⁷ Du fait d'une telle conclusion, une partie de la jurisprudence soumise par l'avocate de l'intimée n'aura pas besoin d'être examinée : *Inco Limited v. The Queen*, 2004 DTC 2847 (C.C.I.), 2005 DTC 5110 (C.A.F.); *B&M Carriers Limited v. The Queen*, 93 DTC 1205 (C.C.I.); *Bryon M. Armstrong v. The Queen*, 2006 DTC 6310 (C.A.F.).

⁸ 94 DTC 1475, page 1476.

l'exactitude d'une cotisation d'impôt en examinant la justesse d'un ou de plusieurs de ses éléments constitutants, soit en l'espèce le montant d'une perte d'une autre année pouvant être déduite. La Cour n'a pas à déterminer la perte en vertu du paragraphe 152(1.1) ni à entendre un appel concernant une cotisation portant qu'aucun impôt n'est payable. Elle doit simplement établir l'exactitude de la cotisation portant sur l'année en question dans l'appel dont elle est saisie.

[19] La question de la prescription ne se posait pas dans l'affaire *Aallcann*. Quoiqu'il en soit, la Loi n'oblige pas le contribuable à invoquer le paragraphe 152(1.1) et à demander au ministre de déterminer le montant de sa perte. Il s'agit d'une démarche facultative, et quand le contribuable ne demande pas au ministre de déterminer le montant de sa perte, le fisc et ce contribuable sont dans la même situation que celle dans laquelle ils se trouvaient avant que le paragraphe 152(1.1) ne soit promulgué.

[20] L'appelante fait également valoir qu'aucune disposition de la Loi n'exige qu'une perte, qu'il s'agisse d'une perte autre qu'une perte en capital ou d'une perte en capital déductible, soit déclarée dans la déclaration de revenu du contribuable pour l'année au cours de laquelle la perte a été subie, pas plus qu'il n'existe d'exigence, comme l'a fait valoir l'appelante, voulant qu'il faille déclarer une perte réduisant à néant le revenu imposable pour cette année-là afin de pouvoir la reporter sur une année ultérieure. C'est le solde de la perte subie pendant une année antérieure qui peut être reporté sur une année ultérieure. L'avocat de l'appelante se fonde sur les observations du juge en chef adjoint Bowman (plus tard juge en chef) dans la décision *Burleigh v. The Queen*⁹ :

Il est également faux de penser que non seulement la perte sur laquelle la perte reportée en avant est calculée doit être inscrite dans la déclaration de revenus de l'année au cours de laquelle elle a été subie, mais aussi que la déclaration doit avoir été « traitée » et la perte, acceptée par le ministre. Cette idée est erronée sur deux fronts. Premièrement, il est faux de prétendre que la perte doit avoir été inscrite dans la déclaration de revenus de l'année au cours de laquelle elle a été subie. L'article 111 ne dicte aucune restriction de la sorte. Il permet au contribuable de reporter en avant ou en arrière diverses catégories de perte. On n'y mentionne nullement le fait que la perte doit avoir été inscrite dans une déclaration de revenus. Les définitions données au paragraphe 111(8) des diverses catégories de perte auxquelles l'article 111 s'applique n'exigent pas que lesdites pertes aient été inscrites dans la déclaration de revenus de l'année d'imposition au cours de laquelle elles ont été subies. Il y a certes des raisons logiques de vouloir que la perte soit

⁹ 2004 DTC 2399, paragraphe 10.

inscrite dans la déclaration de revenus de l'année au cours de laquelle elle a été subie, mais ce n'est pas ce que la loi exige.

[21] L'intimée soutient qu'on peut distinguer les faits de la présente affaire de ceux de la décision *Burleigh*. Dans l'affaire *Burleigh*, les deux contribuables ont produit leurs déclarations de revenu pour 2001 dans lesquelles ils ont déduit des pertes en capital nettes subies en novembre 2003¹⁰ après avoir produit leurs déclarations de revenu pour 2002 (en avril 2003) dans lesquelles ils ont déduit les pertes en capital nettes subies en 2001 des gains en capital imposables pour 2002. Autrement dit, Don et Douglas Burleigh n'avaient pas produit leurs déclarations de revenu pour 2001 dans lesquelles ils ont déclaré des pertes autres que des pertes en capital au moment où ils ont produit leurs déclarations de revenu pour 2002 dans lesquelles ils ont déduit leurs pertes¹¹.

[22] L'intimée soutient que, considérant que l'appelante a déclaré des revenus imposables pour 1998 et pour 2002, et que le ministre a établi une cotisation pour chacune de ces années, les jurisprudences *Burleigh* et *Aallcann* ne peuvent être d'aucun secours à l'appelante. Le ministre n'a pas établi de cotisations portant qu'aucun impôt n'était payable à l'égard de l'appelante pour ces années. Je ne peux retenir l'idée que ces jurisprudences enseignent qu'une cotisation portant qu'aucun impôt n'est payable doit avoir été établie à l'égard du contribuable ou que celui-ci doit avoir déclaré des pertes autres que des pertes en capital pour une année antérieure s'il veut demander un rajustement du montant de ses pertes pouvant être reportées sur une année ultérieure. L'exigence voulant qu'une perte autre qu'une perte en capital doit avoir été déclarée avant qu'on puisse rajuster le montant de cette perte est une condition formulée au paragraphe 152(1.1) de la Loi, condition nécessaire pour pouvoir demander au ministre de procéder à une détermination du montant de la perte. Une telle condition ne s'applique pas à l'appel interjeté d'une cotisation établie pour une année ultérieure.

[23] Dans l'affaire *The Queen v. Papiers Cascades Cabano Inc.*¹² (« *Cabano* »), le ministre a établi des cotisations à l'égard du contribuable pour les années d'imposition 1993 à 1995, inclusivement, lui accordant des crédits d'impôt à l'investissement (les « CII »). Toutefois, par la suite, le ministre a mené une vérification à l'égard du contribuable et a conclu que celui-ci avait déduit 206 365 \$

¹⁰ Dans les appels dont il est question dans la décision *Burleigh*, il ne faisait aucun doute que l'année d'imposition 2001 était frappée de prescription.

¹¹ Il apparaît que le ministre a par la suite avisé Don et Douglas Burleigh qu'aucun impôt n'était payable pour 2001.

¹² 2008 DTC 6264 (C.A.F.), 2005 DTC 979 (C.F.).

de plus que le montant auquel il avait droit au titre des CII pour les années 1993 à 1995. Le ministre a donc établi de nouvelles cotisations à l'égard du contribuable, et ce, bien que les nouvelles cotisations étaient frappées de prescription. En établissant une cotisation à l'égard du contribuable pour 1996, le ministre a réduit de 206 865 \$ le montant de 493 672 \$ correspondant aux CII demandés par le contribuable. Le juge de la Cour de l'impôt a accueilli l'appel, statuant que le ministre pouvait seulement corriger les cotisations initiales pour les années 1993 à 1995 en établissant de nouvelles cotisations, et qu'il était trop tard pour cela. Le juge de première instance a dit que permettre au ministre de réduire le montant des CII en 1996 reviendrait à lui permettre de contourner les dispositions sur la prescription contenues au paragraphe 152(4) de la Loi. La Couronne a interjeté appel de la décision.

[24] La Cour d'appel a infirmé la décision du juge de première instance. Au paragraphe 24 de leurs motifs, les juges de la Cour d'appel ont dit que seuls les CII modifiant l'impôt payable pour 1996 étaient affectés par la cotisation établie par le ministre pour 1996, et que la réduction des CII n'avait pas d'incidence sur les années antérieures.

[25] Dans l'arrêt *Clibetre Exploration Ltd. v. The Queen*¹³, la Cour d'appel fédérale a dit que rien n'empêchait la contribuable de demander une nouvelle qualification des dépenses réclamées comme déductions dans le calcul des pertes autres que des pertes en capital, de manière que ces dépenses soient traitées comme des frais d'exploration au Canada. Il n'était pas nécessaire d'établir de nouvelles cotisations pour les années d'imposition antérieures, pour lesquelles les déductions avaient été traitées comme des pertes autres que des pertes en capital. Quelle que soit la qualification employée, le revenu imposable, et par conséquent l'impôt à payer pour les années d'imposition antérieures, serait nul.

[26] Dans l'arrêt *The Queen v. Bradley*¹⁴, la Cour d'appel fédérale a conclu qu'à moins qu'une année ne soit frappée de prescription, le ministre est tenu d'établir une cotisation pour chacune des années d'imposition d'une manière conforme aux dispositions de la Loi. Était en jeu la question du calcul du total des dons de charité admissibles pouvant être reportés sur les cinq années ultérieures avant l'année pour laquelle le contribuable réclamait la déduction. Le juge Strayer s'est ainsi exprimé :

Il nous semble que, par exemple, dans une cotisation établie relativement à l'impôt de 1985, le ministre est tenu, en examinant le montant à reporter, de déterminer le total des « dons »

¹³ 2003 DTC 5073, paragraphe 6.

¹⁴ 98 DTC 6421, page 6422.

faits dans les années précédentes et dans ce contexte, ceux-ci doivent être limités aux dons de charité admissibles. En l'espèce, le juge de la Cour de l'impôt a déterminé que la somme prétendument donnée au musée en 1984 (soit 98 867 \$) n'était pas un don parce qu'il n'y avait pas de prêt auquel l'intimé pouvait renoncer. Par conséquent, le calcul, pour les fins du report sur les années ultérieures, du total des dons faits en 1984, prévu à l'alinéa 110(1)a), ne peut inclure le montant invalide de 98 867 \$.

[Non souligné dans l'original.]

[27] L'intimée craint que si je retiens l'interprétation de l'appelante des dispositions de la loi et de la jurisprudence, on aurait l'impression que les dispositions portant sur la prescription feront alors obstacle à l'établissement par le ministre de quelque nouvelle cotisation que ce soit à l'égard d'un contribuable, mais n'empêcheront presque jamais les contribuables de demander des rajustements en dehors des délais prévus par la loi.

[28] Je tiens à rassurer l'intimée. Il ne s'agit pas ici d'une demande de rajustement. Nul ne prétend qu'une année frappée de prescription pourrait faire l'objet d'une nouvelle cotisation. Le montant de l'impôt fixé dans la cotisation qui a été établie à l'égard du contribuable pour l'année frappée de prescription ne peut être modifié. Cette cotisation est « réputée être valide et exécutoire malgré toute erreur, tout vice de forme ou toute omission dans cette cotisation [...] »¹⁵. Toutefois, la cotisation n'est valide et exécutoire que pour l'année qu'elle vise. Si une erreur a été commise dans la cotisation établie pour une année frappée de prescription et que cette erreur affecte une autre année, le ministre, quand il établit une cotisation pour cette autre année, doit s'en tenir à la Loi, et si une erreur de droit a été commise pour une année antérieure, y compris une année frappée de prescription, cette erreur doit être corrigée de manière à ce que la cotisation établie pour l'année en cours soit exacte : *New St-James Limited*, précitée, *Coastal Construction*, précitée, *Aallcann*, précitée, *Burleigh*, précitée, *Cabano*, précitée, et *Clibetre Exploration Ltd.*, précitée.

[29] Ralph Waldo Emerson a écrit que l'uniformité idiote était le démon des esprits mesquins. S'il existe des raisons sensées et pragmatiques d'établir les cotisations d'une manière cohérente, qui ne soit pas proscrite par la loi, le ministre ne devrait pas hésiter à le faire.

[30] L'appel est accueilli, avec dépens.
Signé à Ottawa, Canada, ce 9^e jour de janvier 2009.

¹⁵ Paragr. 152(8).

« Gerald J. Rip »

Juge en chef Rip

Traduction certifiée conforme
ce 15^e jour de juin 2009.

François Brunet, réviseur

RÉFÉRENCE : 2009CCI21

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2006-1674(IT)G

INTITULÉ : Leola Purdy, Sons Ltd. et Sa Majesté la Reine

LIEU DE L'AUDIENCE : Vancouver (Colombie-Britannique)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 24 octobre 2008

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge en chef Gerald J. Rip

DATE DU JUGEMENT : Le 9 janvier 2009

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelante : M^e Max Weder
Avocate de l'intimée : M^e Karen A. Truscott

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : M^e Max Weder

Cabinet : Borden Ladner Gervais LLP

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