

Dossier : 2015-3387(IT)G
2015-5474(IT)G

ENTRE :

ERIC SAVICS,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus le 31 janvier 2018 et le 1^{er} février 2018, à Vancouver
(Colombie-Britannique)

Devant : L'honorable juge Don R. Sommerfeldt

Comparutions :

Avocats de l'appellant : M^e David Davies et M^e Shawn Tryon
Avocate de l'intimée : M^e Justine Malone

JUGEMENT

Comme l'a demandé l'intimée et comme l'a reconnu l'appellant, l'appel n^o 2015-3387(IT)G, portant sur l'année d'imposition 1997, est rejeté, sans dépens.

L'appel n^o 2015-5474(IT)G relatif à l'année d'imposition 1998 est rejeté, avec dépens.

Les parties disposent d'un délai de 30 jours suivant la date du jugement pour parvenir à un accord sur les dépens en ce qui concerne l'appel n^o 2015-5474(IT)G et en informer la Cour, faute de quoi l'appellant disposera alors d'un délai de 30 jours pour déposer des observations écrites sur les dépens, après quoi l'intimée disposera d'un délai de 30 jours pour déposer sa réponse par écrit. De telles observations ne peuvent pas dépasser cinq pages. Si les parties n'informent pas la Cour qu'elles sont parvenues à un accord et que des observations ne sont pas

déposées dans les délais impartis, les dépens seront adjugés à l'appelant, conformément au tarif.

Signé à Ottawa (Canada), ce 2^e jour d'avril 2019.

« Don R. Sommerfeldt »

Le juge Sommerfeldt

Traduction certifiée conforme
ce 29^e jour de juillet 2019.

François Brunet, réviseur

Référence : 2019 CCI 71
Date : 20190402
Dossiers : 2015-3387(IT)G
2015-5474(IT)G

ENTRE :

ERIC SAVICS,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Sommerfeldt

I. INTRODUCTION

[1] Les présents motifs portent sur les appels interjetés par Eric Savics des années d'imposition 1997 et 1998, aux fins de l'appel interjeté à l'égard de nouvelles cotisations (les « nouvelles cotisations de 2014 ») établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « LIR »)¹ et émises le ou vers le 31 octobre 2014 par l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC ») au nom du ministre du Revenu national (le « ministre »)². L'appel n° 2015-3387(IT)G (l'« appel de 1997 ») vise l'année d'imposition 1997 et l'appel n° 2015-5474(IT)G (l'« appel de 1998 ») vise l'année d'imposition 1998.

[2] Dans les années 1990, M. Savics était commanditaire de trois sociétés en commandite de distribution de films. Le 5 juillet 2002, le ministre a établi une nouvelle cotisation à l'égard de M. Savics pour les années d'imposition 1995,

¹ *Loi de l'impôt sur le revenu*, LRC (1985), ch. 1 (5^e supplément), en sa version modifiée.

² Dans les présents motifs, j'utiliserai l'abréviation « ARC » pour désigner à la fois l'Agence du revenu du Canada et son prédécesseur, l'Agence des douanes et du revenu du Canada. La transition de l'Agence des douanes et du revenu du Canada à l'Agence du revenu du Canada a eu lieu le 12 décembre 2003.

1996, 1997 et 1998³. Finalement, un règlement (le « règlement ») a été conclu et le ministre a établi une nouvelle cotisation à l'égard de M. Savics en 2014, prétendument en conformité avec le règlement. Étant d'avis que les nouvelles cotisations de 2014 ne correspondaient pas au règlement, M. Savics a interjeté appel (c.-à-d. l'appel de 1997 et l'appel de 1998).

[3] Au début de l'audition de ces appels, l'avocat de M. Savics a informé la Cour que son client et lui ne contestaient plus l'objection préliminaire soulevée par la Couronne selon laquelle il n'y avait pas d'avis d'opposition valide pour 1997 (apparemment parce que l'avis d'opposition ne portait pas sur le montant de l'impôt qui avait fait l'objet d'une nouvelle cotisation). Par conséquent, M. Savics et son avocat ont reconnu que l'appel de 1997 devait être annulé. L'avocat de la Couronne a confirmé que la Couronne ne cherchait pas à obtenir les dépens relativement à l'appel de 1997. Le reste des présents motifs portera principalement sur l'appel de 1998; toutefois, par souci d'exhaustivité et de clarté, nous ferons parfois référence ci-dessous à l'appel de 1997.

II. FAITS

[4] Au cours des années d'imposition 1995, 1996, 1997 et 1998, M. Savics était commanditaire de la société en commandite AFS n° 7 (« AFS 7 »), de la société en commandite AFS n° 9 (« AFS 9 ») et de la société en commandite AFS n° 11 (« AFS 11 »)⁴. Pour ces quatre années d'imposition, M. Savics a déclaré les gains et les pertes qui lui avaient été attribués par AFS 7, AFS 9 et AFS 11 (collectivement, les « sociétés en commandite ») et a déduit certains intérêts débiteurs et frais financiers qu'il avait engagés relativement à son acquisition des parts des sociétés en commandite⁵.

³ Dans les présents motifs, les nouvelles cotisations représentées par les avis de nouvelle cotisation datés du 5 juillet 2002 sont appelées les « nouvelles cotisations de 2002 ».

⁴ Les observations écrites déposées par la Couronne lors de l'audition des présents appels indiquaient que les noms des sociétés en commandite étaient Alliance Film Services Limited Partnership n° 7, Alliance Film Services Limited Partnership n° 9 et Alliance Film Services Limited Partnership n° 11. Toutefois, après avoir examiné les documents qui ont été déposés en preuve, je crois comprendre que les noms des sociétés en commandite étaient ceux indiqués au paragraphe 4 ci-dessus.

⁵ Les actes de procédure, les observations écrites de M. Savics et de la Couronne et certains documents préparés par l'ARC ont utilisé le mot « gains » pour qualifier les montants (autres que les pertes) qui ont été attribués à M. Savics par les sociétés en commandite. Par souci de cohérence avec ces documents, j'utiliserai le mot « gains »

[5] Au cours d'une vérification entreprise par l'ARC de 1999 à 2002, l'ARC a conclu que les sociétés en commandite n'exploitaient pas une entreprise en vue d'en tirer un profit, de sorte qu'il ne s'agissait pas en fait de sociétés de personnes (au sens juridique du terme). Par conséquent, l'ARC a proposé le rejet des pertes qui avaient été attribuées par les sociétés en commandite à M. Savics et le retrait de son revenu des gains qui lui avaient été attribués pour 1997 et 1998 et qu'il avait déclarés dans ses déclarations de revenus pour ces années-là. De plus, l'ARC a proposé le rejet des intérêts débiteurs et des frais financiers engagés par M. Savics⁶. Le 5 juillet 2002, l'ARC a établi, au nom du ministre, une nouvelle cotisation à l'égard de l'impôt payable par M. Savics pour 1998 de la manière qui avait été proposée⁷.

[6] Apparemment, quelque 1 200 contribuables qui avaient investi, à titre de commanditaires (les « commanditaires »), dans les sociétés en commandite ou les sociétés de personnes apparentées ont fait l'objet de nouvelles cotisations. L'un des commanditaires ayant fait l'objet d'une nouvelle cotisation (le « commanditaire visé ») et plusieurs (sinon la totalité) des commandités (les « commandités ») des diverses sociétés en commandite étaient représentés par un cabinet d'avocats particulier (le « cabinet »), qui a entrepris des négociations avec l'ARC et le ministère de la Justice en vue de trouver une solution. En fin de compte, le cabinet a négocié un règlement de l'appel interjeté par le commanditaire visé, qui a été incorporé dans le procès-verbal du règlement (le « procès-verbal ») entre le commanditaire visé, les commandités et Sa Majesté la Reine (la « Couronne »). Le procès-verbal a été signé le 21 février 2012 par le représentant du cabinet et le 22 février 2012 par l'avocat de la Couronne.

[7] Le considérant Q du procès-verbal définit les mots « associés admissibles » comme incluant le commanditaire visé, tous les commanditaires ayant des oppositions valables et les commanditaires qui ont déjà interjeté appel devant la Cour. Ainsi, ayant déposé des avis d'opposition, M. Savics était un associé admissible. Le considérant T du procès-verbal indique que la Couronne et l'ARC ont proposé que l'appel interjeté par le commanditaire visé et les oppositions ou les appels (selon le cas) des autres associés admissibles soient réglés de façon semblable, pourvu que le règlement soit accepté par les associés admissibles

dans les présents motifs, reconnaissant toutefois que l'alinéa 96(1)f) de la LIR évoque l'attribution du revenu.

⁶ Voir la pièce AR-1, onglets 1, 2 et 3.

⁷ Pièce AR-1, onglet 4. Il semble que l'avis de nouvelle cotisation pour 1998 ait été joint à l'opposition de M. Savics pour cette année-là.

représentant au moins 75 % des parts en circulation (les « parts ») de l'ensemble des sociétés en commandite AFS (sous réserve de certaines exclusions). Le considérant U du procès-verbal indiquait que le mécanisme de nouvelle cotisation énoncé dans le procès-verbal devait s'appliquer à chaque associé admissible qui acceptait ce mécanisme (chacun, un « commanditaire consentant »).

[8] La partie pertinente de l'article 3 du procès-verbal expose ce qui suit en ce qui concerne AFS 7 (les alinéas ci-dessous correspondent aux alinéas utilisés dans le procès-verbal) :

- c) [TRADUCTION] toutes les déductions demandées par les associés admissibles en ce qui concerne AFS 7 (y compris les intérêts débiteurs, les frais financiers et les pertes de la société en commandite) pour leurs années d'imposition respectives qui se terminent le 31 décembre 1997 et le 31 décembre 1998 seront accueillies; [...]
- g) [...] aucune autre nouvelle cotisation (autre que les nouvelles cotisations visant à refléter les rajustements susmentionnés et tout rajustement corrélatif) ne sera établie à l'égard d'AFS 7. À cet égard, les rajustements corrélatifs *comprennent* la comptabilisation de tout gain en capital ou de toute perte en capital découlant de la disposition réelle ou réputée des parts d'AFS 7 [...] comme il est décrit aux alinéas e) et f) ci-dessus⁸. [Non souligné dans l'original.]

[9] Les alinéas c) et h) de l'article 5 (dans le cas d'AFS 9) et les alinéas c) et h) de l'article 1 (dans le cas d'AFS 11) du procès-verbal contenaient des dispositions similaires pour 1998 et 1999.

[10] L'article 8 du procès-verbal prévoyait que le règlement soit assujéti aux conditions suivantes (qui sont paraphrasées ci-dessous) :

- a) [TRADUCTION] les parts appartenant aux commanditaires consentants devaient représenter au moins 75 % du nombre total de parts appartenant

⁸ Pièce AR-1, onglet 5, page 7. Il convient de noter qu'à l'alinéa 3g) du procès-verbal, dans la définition des mots *rajustements corrélatifs*, c'est le mot *comprennent* qui est utilisé, et non le mot *signifient*. Il en ressort que l'alinéa 3g) donne une définition non exhaustive des mots *rajustements corrélatifs*. En d'autres mots, alors que l'alinéa 3g) clarifiait ou étendait le sens ordinaire des mots *rajustements corrélatifs*, il confirmait et préservait également le sens habituel ou ordinaire de ce terme. Voir *Séguin c. La Reine*, [1998] 1 CTC 2453 (CCI), à la page 2459; et *Klotz c. La Reine*, [2004] 2 CTC 2892 (CCI), à la page 2919.

aux associés admissibles qui n'étaient pas décédés, en faillite ou non-résidents du Canada;

- b) chaque commanditaire consentant était tenu de fournir à l'ARC une renonciation à son droit de s'opposer ou d'en appeler en vertu des paragraphes 165(1.2) ou 169(2.2) de la LIR, selon le cas, relativement aux rajustements prévus dans le procès-verbal⁹.

[11] L'article 12 du procès-verbal prévoit ce qui suit :

[TRADUCTION]

Il est entendu, sous réserve des délais de prescription applicables prévus dans la LIR, que les modalités du présent procès-verbal de règlement n'empêchent pas le ministre du Revenu national de réévaluer toute dépense ou tout montant non expressément prévu dans le présent procès-verbal à l'égard des associés admissibles, pourvu que cette nouvelle décision ne crée pas un résultat incompatible avec les modalités expresses du présent procès-verbal¹⁰.

[12] Le ou vers le 16 février 2012, le cabinet a envoyé au président du commandité de chacune des sociétés en commandite plusieurs notes de service, datées du 16 février 2012 et résumant l'offre de règlement (l'« offre de règlement ») qui avait été reçue de la part de l'ARC¹¹. Le cabinet a indiqué qu'il collaborait toujours avec le ministère de la Justice et l'ARC « pour peaufiner certaines des modalités particulières de l'offre de règlement »¹². Le cabinet a également déclaré que l'ARC faisait des offres semblables aux autres commanditaires qui avaient fait l'objet d'une nouvelle cotisation.

[13] La note de service du cabinet du 16 février 2012 relativement à AFS 7 indiquait ce qui suit :

[TRADUCTION]

Aux termes de l'offre de règlement, l'ARC :

- (i) accorde un peu plus de 78 % de toutes les dépenses d'exploitation réclamées par Alliance 6 en 1995 et 1996 qui ont été attribuées aux commanditaires¹³;

⁹ *Ibid.*, page 12.

¹⁰ *Ibid.*, page 13 à 14.

¹¹ Pièce AR-1, onglet 6 (pour AFS 7), onglet 7 (pour AFS 9) et onglet 8 (pour AFS 11).

¹² *Ibid.*, premier paragraphe de chaque note de service.

¹³ Après que les différents commanditaires eurent acquis leurs parts d'AFS 7 en 1995, AFS 7 a investi dans Alliance Services (n^o 6) Limited Partnership, une société en

(ii) accorde la totalité de toutes les autres dépenses engagées par AFS 7 et Alliance 7 [*sic*] qui ont été attribuées aux commanditaires¹⁴;

(iii) accorde la totalité de tous les intérêts et frais financiers engagés directement par les commanditaires relativement aux placements dans AFS 7¹⁵.

Les notes de service du cabinet du 16 février 2012 relativement à AFS 9 et AFS 11 contenaient des déclarations similaires, sauf que le pourcentage indiqué au sous-alinéa i) était de 75,8 % dans la note de service relative à AFS 9 et de 79 % dans la note relative à AFS 11.

[14] Le 19 juin 2012, M. Savics a signé trois documents (les « renonciations »), chacun intitulé « Renonciation au droit d'opposition ou d'appel », à l'égard d'AFS 7, d'AFS 9 et d'AFS 11¹⁶ respectivement. Aux termes de chaque renonciation, M. Savics a accepté l'offre de règlement et a renoncé à tout droit d'opposition ou d'appel se rapportant à l'année d'imposition 1995 (1996 dans le cas d'AFS 9 et d'AFS 11) et les années d'imposition suivantes à l'égard de la société en commandite en cause. De plus, conformément aux sous-alinéas 2(i) et (ii) de chaque renonciation, M. Savics a convenu que l'ARC pourrait établir une nouvelle cotisation à son égard afin de lui permettre de demander à titre de déductions en 1995 et 1996 dans le cas d'AFS 7 (ou en 1996 et en 1997 dans le cas d'AFS 9 et d'AFS 11) le montant total des déductions qu'il avait demandées relativement à la société en commandite en cause (incluant les intérêts, les frais financiers et les pertes de société de personnes) pour l'année en question, moins un montant déterminé pour chaque part détenue à la fin de cette année. De plus, les sous-alinéas 2(iii) à (v) de chaque renonciation disposaient que l'ARC devait établir une nouvelle cotisation de la façon suivante :

- (iii) [TRADUCTION] accorder tous les intérêts débiteurs et les frais financiers que j'ai déjà réclamés à l'égard de la société en commandite au cours d'une année d'imposition durant laquelle j'ai déposé une opposition ou un appel ou qui peut autrement faire l'objet d'une nouvelle cotisation;
- (iv) faire droit à toute réclamation consécutive de ma part à l'égard du report prospectif ou rétrospectif de toute perte résultant des nouvelles cotisations, tel qu'il est indiqué ci-dessus; et

commandite californienne qui a été désignée dans le mémoire du cabinet sous le nom d'« Alliance 6 ».

¹⁴ D'après ma lecture du paragraphe 3 du procès-verbal, je pense que le renvoi ci-dessus à « Alliance 7 » aurait dû être un renvoi à « Alliance 6 ».

¹⁵ Pièce AR-1, onglet 6, page 2.

¹⁶ Pièce AR-1, onglets 9, 10 et 11 respectivement.

- (v) à moins que je n'en convienne autrement, n'effectuer aucun autre rajustement à mon obligation fiscale relativement à mes placements dans les parts des sociétés en commandite ou à la propriété de ces parts, sauf des rajustements corrélatifs ou d'autres rajustements qui ne sont pas expressément visés par une des modalités précédentes de la renonciation et qui ne créent pas un résultat incompatible avec celles-ci¹⁷.

[15] Bien que le procès-verbal et les renonciations portent expressément sur la déductibilité des déductions demandées par M. Savics et les autres commanditaires (y compris les intérêts débiteurs, les frais financiers et les pertes de société de personnes) pour les années indiquées, le procès-verbal et les renonciations ne portent pas expressément sur les gains des sociétés de personnes (c'est-à-dire le revenu réalisé par les sociétés en commandite et attribué à leurs associés respectifs).

[16] Le 31 octobre 2014, l'ARC a envoyé à M. Savics une lettre faisant référence au règlement, accompagnée d'une copie d'une feuille de calcul (la « feuille de calcul du règlement ») qui énonce les principales caractéristiques pécuniaires du règlement et l'avise que les avis de nouvelle cotisation devaient suivre sous pli séparé¹⁸. Aux fins de la présente partie des présents motifs, les parties pertinentes de la feuille de calcul du règlement sont les suivantes (les parties de la feuille de calcul relatives aux gains en capital imposables seront traitées ci-dessous)¹⁹ :

Tableau 1

	<u>1995</u>	<u>1996</u>	<u>1997</u>	<u>1998</u>
Sociétés en commandite AFS, pertes (gains) déjà réclamés				
ASF 7	1 312 571,90 \$	109 449,00 \$	(211 810,10 \$)	(88 233,73 \$)
AFS 9		499 006,99 \$	4 081,48 \$	(34 873,07 \$)
AFS 11		226 610,60 \$	2 025,81 \$	(12 640,64 \$)
...	
Sociétés en commandite AFS, pertes accordées	[s.o.]	[s.o.]	[s.o.]	(135 747,44 \$)
Frais financiers déjà réclamés				
AFS 7	28 458,00 \$	123 710,80 \$	117 666,70 \$	119 010,55 \$
AFS 9		24 437,00 \$	43 358,90 \$	41 856,62 \$
AFS 11		3 527,75 \$	16 614,76 \$	16 113,92 \$

¹⁷ Pièce AR-1, onglets 9, 10 et 11, page 2.

¹⁸ Pièce AR-1, onglet 12.

¹⁹ *Ibid.*, troisième page.

	28 458,00 \$	151 675,55 \$	177 640,36 \$	176 981,09 \$
			...	
				41 233,65 \$**
Montant total accordé par les appels	[s.o.]	[s.o.]	[s.o.]	41 233,65 \$

** Pour 1998, nous autoriserons le redressement après vérification net à titre de frais financiers à la ligne 221.

Essentiellement, l'ARC a comptabilisé les gains, totalisant 135 747,44 \$²⁰, que les sociétés en commandite avaient attribués à M. Savics en 1998 et a appliqué une partie des frais financiers en déduction de ces gains, laissant des frais financiers supplémentaires de 41 233,65 \$, que l'ARC a proposé de déduire des autres revenus déclarés par M. Savics.

[17] De plus, le 31 octobre 2014, l'ARC a envoyé un avis de nouvelle cotisation à M. Savics pour l'année d'imposition 1998²¹. De plus, l'ARC a envoyé à M. Savics un formulaire T7W-C non daté pour 1998, qui contenait l'observation suivante :

[TRADUCTION]

Votre déclaration de revenus pour l'année d'imposition susmentionnée a fait l'objet d'une nouvelle cotisation. Voici une explication du ou des changements apportés [...]²²

[18] La première entrée du formulaire T7W-C est qualifiée de « revenu total antérieurement établi » à droite duquel figure un montant d'argent. Il ressort de l'observation de deux lignes susmentionnée que le montant du « revenu total antérieurement établi » devait être prélevé sur la déclaration de revenus de M. Savics. Nul élément de preuve ne m'a été présenté pour me permettre de vérifier si tel était le cas. Toutefois, les avocats des deux parties étaient d'avis que la première entrée dans le formulaire T7W-C n'incluait aucune partie des gains totaux de 135 747,44 \$ qui avaient été attribués à M. Savics par les sociétés en commandite pour 1998.

[19] Le formulaire T7W-C exposait ensuite trois éléments qui faisaient l'objet de déductions. Le premier élément était qualifié de « pertes des sociétés en

²⁰ Dans la feuille de calcul du règlement, l'ARC a essentiellement présenté les gains comme des pertes négatives.

²¹ Pièce AR-1, onglet 14.

²² Pièce AR-1, onglet 13.

commandite AFS 7, 9 et 11 accordées », à droite duquel aucun montant n'a été inscrit (ce qui est logique, puisque chacune des sociétés en commandite a attribué un gain, plutôt qu'une perte, à M. Savics pour l'année d'imposition 1998). La deuxième déduction est qualifiée de « frais financiers accordés », à la droite de laquelle apparaît le montant de 41 233,65 \$, qui est le montant net calculé figurant sur la feuille de calcul du règlement²³. La troisième entrée à déduire est qualifiée de « déductions antérieures accordées », à droite de laquelle figure un montant représentant toutes les autres déductions que M. Savics avait demandées dans sa déclaration de revenus de 1998.

[20] M. Savics soutient que le procès-verbal et les autres documents exposant le règlement ne prévoyaient que les intérêts, les frais financiers et les pertes de la société, mais non les gains quels qu'ils soient, qui devaient être comptabilisés dans la mise en œuvre du règlement. En d'autres termes, il est d'avis qu'il ne devrait pas être tenu de comptabiliser une partie des gains de 135 747,44 \$ que les sociétés en commandite lui ont attribués pour 1998 et qu'il a déclarés dans sa déclaration de revenus de 1998, mais qu'il peut déduire le plein montant des intérêts, des frais financiers et des pertes (soit un total de 176 981,09 \$) de son autre revenu pour 1998. Il a retenu une position semblable pour 1997, c'est-à-dire que les intérêts, les frais financiers et les pertes, mais non les gains, devaient être comptabilisés. Par conséquent, il a interjeté appel de ces décisions²⁴.

III. QUESTIONS EN LITIGE

[21] Les questions en litige dans l'appel de 1998 sont les suivantes :

²³ Je suis d'avis que, à proprement parler, le formulaire T7W-C n'est pas conforme au mécanisme de nouvelle cotisation prévu dans le procès-verbal et les renonciations. Conformément à la position de l'ARC selon laquelle les gains attribués par les sociétés en commandite à M. Savics pour 1998 devaient être inclus dans son revenu, ces gains auraient dû être inclus dans la première entrée indiquée sur le formulaire T7W-C, c.-à-d. l'entrée qualifiée de « revenu total antérieurement établi », surtout que l'observation de deux lignes susmentionnée indique que le formulaire T7W-C devait montrer les modifications apportées à la déclaration de revenus de M. Savics pour 1998. Toutefois, le montant indiqué à titre de déduction des frais financiers accordés aurait dû être de 135 747,44 \$. Le résultat final du mécanisme, exposé dans cette note de bas de page est le même que celui retenu par l'ARC, mais, à mon avis, ce mécanisme aurait dû correspondre davantage au mécanisme prévu dans le procès-verbal et les renonciations.

²⁴ Comme l'indique le paragraphe 3 ci-dessus, M. Savics a reconnu que l'appel de 1997 devait être annulé.

- a) La renonciation au droit d'appel prévue dans chacune des renonciations empêche-t-elle M. Savics d'interjeter appel en 1998 et d'engager des poursuites?
- b) Les modalités du procès-verbal et des renonciations peuvent-elles être interprétées de façon à empêcher le ministre d'inclure dans le revenu de M. Savics pour 1998 les gains qui lui ont été attribués par les sociétés en commandite pour cette année-là?
- c) Si l'interprétation ci-dessus est correcte, les renonciations et le procès-verbal présentent-ils un règlement suffisamment fondé sur des principes pour lier le ministre?
- d) Si l'interprétation proposée par le ministre du règlement contenue dans les renonciations et le procès-verbal est correcte, le principe consacré par l'arrêt *Harris*²⁵ empêche-t-il le ministre d'inclure dans le revenu de M. Savics pour 1998 les gains qui lui ont été attribués par les sociétés en commandite pour cette année-là?
- e) Le paragraphe 152(9) de la LIR permet-il au ministre d'établir une cotisation à l'égard des gains qui ont été attribués à M. Savics par les sociétés en commandite pour 1998?

IV. ANALYSE

A. Renonciation au droit d'appel

[22] Le paragraphe 169(2.2) de la LIR, qui est entré en vigueur le 23 juin 1995, dispose :

Malgré les paragraphes (1) et (2), il est entendu qu'un contribuable ne peut interjeter appel auprès de la Cour canadienne de l'impôt pour faire annuler ou modifier une cotisation établie en vertu de la présente partie relativement à une question à l'égard de laquelle le contribuable a renoncé par écrit à son droit d'opposition ou d'appel.

Même avant l'adoption du paragraphe 169(2.2) (qui a été édicté pour plus de précision), la Cour suprême du Canada avait reconnu que la renonciation au droit

²⁵ *Louis J. Harris c. The Queen*, [1964] CTC 562 (C. de l'É.), conf. par [1966] SCR 489.

d'appel à l'égard d'une cotisation fiscale est valide et n'est pas contraire à l'ordre public²⁶.

[23] Toutefois, si une nouvelle cotisation mettant en œuvre un règlement n'est pas conforme à l'accord conclu entre le contribuable et l'autorité fiscale, la renonciation au droit d'appel n'empêche pas le contribuable d'interjeter appel de l'aspect de la nouvelle cotisation qui ne correspond pas à l'entente de règlement²⁷. Ainsi, lorsqu'une renonciation au droit d'opposition ou d'appel est accordée par le contribuable dans le cadre d'un règlement négocié à l'égard d'un différend fiscal, la renonciation est, dans un sens, conditionnelle à ce que la nouvelle cotisation subséquente (visant à mettre en œuvre le règlement) correspond effectivement avec les modalités du règlement²⁸.

[24] L'appel de 1998 est fondé sur l'hypothèse, avancée par M. Savics, selon laquelle l'avis de nouvelle cotisation que l'ARC lui a envoyé le 31 octobre 2014 ne correspondait pas aux modalités du règlement. Si je conclus au final que l'avis de nouvelle cotisation correspondait au règlement, la renonciation prendra effet. Entre-temps, la renonciation n'empêche pas M. Savics d'interjeter l'appel de 1998, dans l'espoir de démontrer que l'avis de nouvelle cotisation ne correspond pas au règlement.

B. Interprétation du procès-verbal et des renonciations

1) Jurisprudence

a) *Interprétation des contrats*

[25] Une entente de règlement visant à résoudre un différend fiscal doit être interprétée selon les principes du droit des contrats²⁹. Il n'est pas controversé entre les deux parties que les principes à appliquer dans l'interprétation d'un contrat ont été consacrés par la Cour suprême du Canada par l'arrêt *Sattva Capital*³⁰. Certains de ces principes sont énoncés ci-après :

²⁶ *Smerchanski c. MNR*, [1977] 2 RCS 23, aux paragraphes 31 et 35.

²⁷ *Rainville c. La Reine*, [2002] 2 CTC 2786, 2001 DTC 155, au paragraphe 20 (CCI).

²⁸ *Cummings c. La Reine*, 2009 CCI 310, aux paragraphes 15 et 22.

²⁹ *University Hill Holdings Inc. et al. c. La Reine*, 2017 CAF 232, aux paragraphes 20 à 22.

³⁰ Observations écrites de l'appelant, 31 janvier 2018, page 10, paragraphes 35 et 36; et observations écrites de l'intimée, 29 janvier 2018, page 8, paragraphe 29.

46. La tendance à délaissier l'approche historique [par rapport à l'interprétation contractuelle] au Canada semble s'expliquer par deux changements. Le premier est l'adoption d'une méthode d'interprétation contractuelle qui oblige le tribunal à tenir compte des circonstances – que l'on appelle souvent le fondement factuel – dans l'interprétation d'un contrat écrit [...].

47. Relativement au premier changement, l'interprétation des contrats a évolué vers une démarche pratique, axée sur le bon sens plutôt que sur des règles de forme en matière d'interprétation. La question prédominante consiste à discerner « l'intention des parties et la portée de l'entente » [...]. Pour ce faire, le décideur doit interpréter le contrat dans son ensemble, en donnant aux mots y figurant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec les circonstances dont les parties avaient connaissance au moment de la conclusion du contrat. Par l'examen des circonstances, on reconnaît qu'il peut être difficile de déterminer l'intention contractuelle à partir des seuls mots, car les mots en soi n'ont pas un sens immuable ou absolu :

[TRADUCTION] Aucun contrat n'est conclu dans l'abstrait : les contrats s'inscrivent toujours dans un contexte. [...] Lorsqu'un contrat commercial est en cause, le tribunal devrait certes connaître son objet sur le plan commercial, ce qui présuppose d'autre part une connaissance de l'origine de l'opération, de l'historique, du contexte, du marché dans lequel les parties exercent leurs activités [...]

48. Le sens des mots est souvent déterminé par un certain nombre de facteurs contextuels, y compris l'objet de l'entente et la nature des rapports créés par celle-ci [...]:

[TRADUCTION] Le sens d'un document (ou toute autre déclaration) qui est transmis à la personne raisonnable n'équivaut pas au sens des mots qui le composent. Le sens des mots fait intervenir les dictionnaires et les grammaires; le sens du document représente ce qu'il est raisonnable de croire que les parties, en employant ces mots compte tenu du contexte pertinent, ont voulu exprimer [...]

50. [...] L'interprétation contractuelle soulève des questions mixtes de fait et de droit, car il s'agit d'en appliquer les principes aux termes figurant dans le contrat écrit, à la lumière du fondement factuel³¹.

³¹ *Sattva Capital Corporation c. Creston Moly Corporation*, [2014] 2 RCS 633, 2014 CSC 53, aux paragraphes 46 à 48 et 50. La citation à la fin du paragraphe 47 de *Sattva Capital* est tirée de l'arrêt *Reardon Smith Line Ltd. c Hansen-Tangen*, [1976] 3 All ER 570 (HL), à la page 574. La citation à la fin du paragraphe 48 de *Sattva Capital* est tirée de l'arrêt *Investors Compensation Scheme Ltd. c West Bromwich Building Society*,

Il ressort des observations ci-dessus que, dans l'interprétation d'une entente de règlement à l'égard d'un différend fiscal, le juge doit appliquer les principes d'interprétation des contrats aux termes du contrat écrit, compte tenu de l'ensemble des faits (c.-à-d. les circonstances de l'espèce et le contexte dans lequel l'entente a été conclue, notamment l'objet du contrat, l'origine du règlement, et le contexte dans lequel les parties ont agi). De plus, le juge doit être guidé par le caractère raisonnable et le bon sens.

[26] La renonciation au droit d'opposition ou d'appel n'est pas un contrat, puisque la renonciation ne requiert pas de contrepartie³². Néanmoins, des principes d'interprétation similaires jouent. Lorsqu'il interprète une renonciation, le juge doit « chercher à vérifier l'intention des parties telle qu'elle est exprimée dans ce document, ainsi que toute circonstance pertinente pour laquelle des éléments de preuve sont disponibles ». ³³ Un défaut de forme n'altère généralement pas le fond d'une renonciation³⁴.

b) Signification du mot « corrélation »

[27] L'une des questions à examiner dans l'appel de 1998 est de savoir si l'inclusion par la nouvelle cotisation de 2014, dans le revenu de M. Savics pour 1998, des gains qui lui ont été attribués par les sociétés en commandite constituait un « rajustement corrélatif », comme le prévoient le procès-verbal et les renonciations. À l'occasion de l'affaire *Hallbauer*, le juge Rip a énoncé les sens suivants du mot « corrélation » attribués par les dictionnaires :

[TRADUCTION] Le *Shorter Oxford Dictionary On Historical Principles* [...] définit le mot « corrélation » de la façon suivante :

[TRADUCTION]

1. Une chose ou une circonstance qui s'ensuit en tant qu'effet ou résultat d'un processus. 2. L'action, ou la condition, de ce qui

[1998] 1 All ER 98 (HL). Voir aussi *Bolton Steel Tube Co. Ltd. c. La Reine*, 2014 CCI 94, aux paragraphes 38 à 41; *Costco Wholesale Canada Ltd. c. La Reine*, 2009 CCI 134, au paragraphe 28; et *Plains Midstream Canada ULC c. La Reine*, 2019 CAF 57, au paragraphe 62.

³² *Abdalla c. La Reine*, 2017 CCI 222, aux paragraphes 13 à 16. Voir également *Saskatchewan River Bungalows Ltd c. La Maritime, Compagnie d'assurance-vie*, [1994] 2 RCS 490, à la page 500.

³³ *Solberg c. La Reine*, [1992] CTC 208, 92 DTC 6448 (C.F. 1^{re} inst.), au paragraphe 13. Voir aussi *Mitchell et al. c. La Reine*, 2002 CAF 407, au paragraphe 37.

³⁴ *Solberg*, précitée, au paragraphe 13; et *Mitchell*, précitée, au paragraphe 37.

s'ensuit; la relation d'un résultat à sa cause ou à son antécédent [...]
[...] Un résultat ou une inférence logique [...] une séquence logique
[...]

Le *Black's Law Dictionary* (édition de 1990) [...] définit le mot « corrélation » de la façon suivante :

[TRADUCTION]

Le résultat qui découle de l'ordre naturel d'un événement qui est adapté pour produire, ou pour aider à produire, un tel résultat; le corrélatif de « cause » [...]³⁵

2) Documents

[28] En examinant le fondement factuel du règlement, du procès-verbal et des renonciations, je passerai en revue les documents pertinents qui ont été produits en preuve, puis j'examinerai les témoignages rendus à l'audience.

a) Correspondance de l'ARC

[29] Au cours d'une vérification entreprise à l'égard des sociétés en commandite et de leurs commanditaires, l'ARC a conclu que les sociétés en commandite n'exploitaient pas une entreprise en vue d'en tirer un profit, de sorte qu'il ne s'agissait pas en fait de sociétés de personnes (au sens juridique du terme)³⁶. Par conséquent, l'ARC a proposé de refuser la déduction par M. Savics des pertes de la société en commandite qui avaient été subies par les sociétés en commandite et de refuser les frais de montage financier et les frais financiers qu'il avait engagés³⁷.

³⁵ *Hallbauer c. La Reine*, [1997] 1 CTC 2428 (CCI), à la page 2445. Pour plus de précisions, voir la note de bas de page 8 ci-dessus.

³⁶ Pièce AR-1, onglet 1, page 3, article (1); il s'agit de la lettre de proposition, datée du 15 avril 1999, envoyée à M. Savics relativement à AFS 7. Je suppose que des lettres de proposition similaires ont été envoyées à M. Savics au sujet d'AFS 9 et d'AFS 11.

³⁷ Pièce AR-1, onglet 3, qui est une lettre datée du 15 février 2002 que l'ARC a adressée à M. Savics. Cette lettre informait M. Savics que l'ARC continuait d'être d'avis qu'« aucune société en commandite n'avait été établie » et que l'ARC émettrait des avis de nouvelle cotisation, tel qu'il était indiqué dans la correspondance précédente.

[30] L'incidence de la proposition de l'ARC à M. Savics a été quantifiée dans une lettre que l'ARC lui a adressée le 28 février 2000 et qui contenait le tableau suivant (qui a été légèrement modifié pour des raisons de forme et de concision)³⁸ :

Tableau 2

	<u>1995</u>	<u>1996</u>	<u>1997</u>	<u>1998</u>
1. Refuser les déductions pour AFS 7 demandées	1 312 571,90 \$	109 449,00 \$	(211 810,10 \$)	(88 233,73 \$)
2. Refuser les déductions pour AFS 9 demandées	—	499 006,99	4 081,48	(34 873,07)
3. Refuser les déductions pour AFS 11 demandées	—	226 610,60	2 025,81	(12 640,64)
4. Intérêts débiteurs et frais de montage financier demandés pour AFS 7	28 458,00	123 710,80	117 666,70	119 010,55
5. Intérêts débiteurs et frais de montage financier demandés pour AFS 9	—	24 437,00	43 358,90	41 856,62
6. Intérêts débiteurs et frais de montage financier demandés pour AFS 11	—	3 527,75	16 614,76	16 113,92
Rajustement au revenu imposable	<u>1 341 029,90 \$</u>	<u>986 742,14 \$</u>	<u>(28 062,45 \$)</u>	<u>41 233,65 \$</u>

Les montants indiqués entre parenthèses aux points 1, 2 et 3 des colonnes pour 1997 et 1998 du tableau ci-dessus indiquent les gains attribués par les sociétés en

³⁸ Pièce AR-1, onglet 2.

commandite à M. Savics³⁹, tandis que les autres montants indiqués aux points 1, 2 et 3 pour 1995, 1996 et 1997 indiquent les pertes qui lui ont été attribuées par les sociétés en commandite. Par conséquent, l'ARC proposait non seulement de ne pas déduire les pertes attribuées par les sociétés en commandite en 1995, 1996 et 1997, mais aussi de ne pas tenir compte des gains attribués par les sociétés en commandite en 1997 et 1998.

b) Avis d'opposition

[31] Le 9 août 2002, M. Savics (ou un représentant autorisé agissant en son nom) a produit un avis d'opposition (formulaire T400A) auprès de l'ARC pour l'année d'imposition 1998⁴⁰. L'avis d'opposition était accompagné de trois exposés des faits et des motifs concernant respectivement AFS 7, AFS 9 et AFS 11⁴¹. Dans la partie des motifs de chacun des trois exposés des faits et des motifs on trouve la phrase suivante :

[TRADUCTION] La société en commandite [c.-à-d. AFS 7, AFS 9 ou AFS 11, selon le cas] est inscrite à titre de société en commandite en vertu de la *Loi sur les sociétés en commandite* (Ontario) et satisfait par ailleurs aux exigences de la common law relatives aux sociétés de personnes⁴².

Par conséquent, M. Savics rejetait la position de l'ARC selon laquelle il ne s'agissait pas de société de personnes sur le plan juridique et il a plutôt affirmé que les sociétés en commandite satisfaisaient aux exigences de la société de personnes en common law et qu'essentiellement, elles devaient être reconnues comme telles.

c) Procès-verbal du règlement

[32] Comme nous l'avons signalé précédemment, les discussions en vue d'un règlement ont finalement abouti au procès-verbal, qui a été signé en février 2012. Certaines parties du procès-verbal ont été résumées ou citées ci-dessus. Quelques parties supplémentaires du procès-verbal appellent un examen en l'espèce :

³⁹ Comme elle l'a fait dans la feuille de calcul du règlement, l'ARC a, dans la lettre du 28 février 2000, essentiellement présenté les gains comme des pertes négatives.

⁴⁰ Pièce AR-1, onglet 4.

⁴¹ *Ibid.* L'exposé des faits et des motifs relatif à AFS 7 s'intitulait en fait « Motifs d'opposition ».

⁴² *Ibid.* Le paragraphe 16 des exposés des faits et des motifs pour AFS 7 et AFS 9, et le paragraphe 17 de l'exposé pour AFS 11.

- a) Le considérant F indique qu'AFS 7, AFS 9 et AFS 11 sont des sociétés en commandite.
- b) Le considérant H reconnaît implicitement qu'AFS 7, AFS 9 et AFS 11 existaient jusqu'à leur dissolution le 29 septembre 2006, le 9 décembre 2006 et le 29 décembre 2006 respectivement.
- c) Le considérant T du procès-verbal indique que la Couronne et l'ARC ont proposé que l'appel interjeté par le commanditaire visé et les objections ou les appels (selon le cas) des autres associés admissibles soient réglés de façon semblable, pourvu que le règlement soit accepté par les associés admissibles représentant au moins 75 % des parts en circulation (les « parts ») de l'ensemble des sociétés en commandite AFS (sous réserve de certaines exclusions)⁴³.
- d) Les alinéas a), b) et c) de l'article 1 (qui porte sur AFS 11), de l'article 3 (qui porte sur AFS 7) et de l'article 5 (qui porte sur AFS 9) contenaient chacun la phrase suivante :

[TRADUCTION]

[...] toutes les déductions demandées par les associés admissibles seront accordées [...]

Les alinéas a) et b) des articles susmentionnés mentionnaient chacun une exception limitant la mesure dans laquelle les déductions demandées devaient être accordées. Il est évident, à la lecture des dispositions susmentionnées du procès-verbal, que les facteurs pertinents dans le calcul de l'incidence du règlement étaient les pertes attribuées par la société en commandite particulière à ses associés et les déductions demandées par les associés admissibles. En d'autres termes, les montants indiqués dans les déclarations de revenus des associés admissibles étaient des considérations pertinentes pour déterminer l'incidence du règlement.

- e) Les alinéas 1h), 3g) et 5h) du procès-verbal prévoyaient (sous réserve d'une exception qui n'est pas pertinente en l'espèce) qu'aucune nouvelle cotisation (autre qu'une nouvelle cotisation pour refléter les rajustements envisagés dans le procès-verbal et tout rajustement corrélatif) ne devait être effectuée relativement à AFS 11, AFS 7 et AFS 9 respectivement. Chacune de ces

⁴³ Voir le paragraphe 7 ci-dessus.

dispositions définit ensuite les mots « rajustements corrélatifs » comme incluant la comptabilisation de tout gain ou perte en capital découlant de la disposition des parts⁴⁴. Cela signifie que le règlement était fondé sur l'existence continue des sociétés en commandite après 1998, de sorte que les divers commanditaires de celles-ci pouvaient disposer de leurs parts. La mention que des gains en capital ou des pertes en capital découleraient de ces dispositions impliquait que la quantification du produit de disposition et du prix de base rajusté (« PBR ») applicables serait nécessaire.

- f) Les alinéas 1e), 3d) et 5e) du procès-verbal prévoyaient que les rajustements prévus aux alinéas 1a) et b), 3a) et b) et 5a) et b) respectivement (c.-à-d. la déduction partielle des pertes, des intérêts et des frais financiers précédemment refusés) devaient se refléter dans le calcul du PBR final des parts applicables immédiatement avant la dissolution de la société en commandite visée ou la disposition des parts pertinentes, selon le cas. La comptabilisation de ces pertes aurait diminué les divers PBR⁴⁵. Le procès-verbal ne précise pas si les gains attribués par les sociétés en commandite en 1997 et 1998 devaient être mis de côté ou inclus dans le calcul des PBR⁴⁶. Toutefois, il serait incohérent de déduire les pertes dans le calcul des PBR, mais de ne pas tenir compte des gains dans le calcul de ces mêmes PBR.

d) Notes de service du cabinet

[33] Les notes de service envoyées le ou vers le 16 février 2012 par le cabinet au président du commandité de chacune des sociétés en commandite ont été brièvement discutées ci-dessus. Il est utile de formuler quelques observations supplémentaires au sujet de ces notes de service :

- a) Après la brève description de l'offre de règlement (telle que l'énonce le paragraphe 13 ci-dessus), la note de service relative à AFS 7 indiquait que l'offre de règlement avait pour effet net de réduire de 21,8 % les frais d'exploitation déductibles engagés par Alliance 6 en 1996 et 1997 et attribués ultérieurement à AFS 7. La note de service stipulait alors ceci : [TRADUCTION] « Toutes les autres dépenses seront accordées telles que

⁴⁴ Plus précisément, en ce qui concerne AFS 7, l'alinéa 3g) du procès-verbal faisait référence à la comptabilisation de tout gain en capital ou de toute perte en capital découlant de la disposition réelle ou réputée des parts des sociétés en commandite AFS 7 ou Alliance 6 décrites aux alinéas 3e) et 3f) du procès-verbal.

⁴⁵ Voir le sous-alinéa 53(2)c)(i) de la LIR.

⁴⁶ Voir le sous-alinéa 53(1)e)(i) de la LIR.

demandées »⁴⁷. Il ressort des mots « telles que demandées » que les déductions demandées par les différents commanditaires dans leurs déclarations de revenus respectives devaient être le point de départ pour la détermination de l'incidence du règlement. Quoiqu'il en soit, il est peu probable que les mots « telles que demandées » renvoie aux avis de nouvelle cotisation émis à M. Savics le 5 juillet 2002, incorporant les nouvelles cotisations de 2002, qui ne reconnaissaient pas l'existence des sociétés en commandite, refusaient la déduction des pertes de société de personnes attribuées à M. Savics, ne permettaient pas la déduction des intérêts débiteurs et des frais financiers engagés par M. Savics et retiraient de son revenu les gains qui lui avaient été attribués pour 1997 et 1998.

- b) En discutant l'incidence de l'offre de règlement sur les divers commanditaires d'AFS 7, le cabinet a noté que, même si les pertes attribuées étaient réduites, en raison du règlement, par rapport aux montants initialement attribués, il y aurait une réduction correspondante du montant du gain en capital attribué aux commanditaires (probablement parce que le PBR des parts d'AFS 7 aurait été augmenté en conséquence) lors de la liquidation d'AFS 7 en 2005⁴⁸. Le tableau de la page 3 de la note de service à l'égard d'AFS 7, qui illustre l'incidence de l'offre de règlement, indique que, pour un investisseur ontarien type qui a acquis un bloc standard de 155 parts d'AFS 7, l'impôt payable sur le gain en capital réalisé à la dissolution d'AFS 7 en 2005 serait de 11 597 \$ si l'offre de règlement était acceptée, tandis que, selon les montants attribués sur le formulaire T5013 émis par AFS 7 pour chacun de ses exercices 1995 à 1999, l'impôt sur le gain de capital serait de 24 797 \$⁴⁹. Si le règlement avait été fondé sur l'hypothèse ou la compréhension que les gains retirés du revenu des commanditaires par les nouvelles cotisations de 2002 ne devaient pas être rétablis, on se serait attendu à ce que le cabinet en fasse mention, car cela aurait eu pour effet d'augmenter le gain en capital lors de la liquidation d'AFS 7 en 2005⁵⁰.
- c) En comparant les économies d'impôt nettes devant être réalisées dans le cadre de l'offre de règlement aux économies d'impôt nettes prévues

⁴⁷ Pièce AR-1, onglet 6, page 2.

⁴⁸ Pièce AR-1, onglet 6, page 2. Voir l'alinéa 32.f) et la note 45 ci-dessus.

⁴⁹ Pièce AR-1, onglet 6, page 3.

⁵⁰ Voir l'alinéa 32.f) et la note 46 ci-dessus.

initialement lorsque les commanditaires ont investi dans AFS 7, le cabinet a fait référence au montant des économies d'impôt envisagées dans les offres de souscription initiales relatives au placement des parts d'AFS 7 et aux montants attribués dans les formulaires T5013 émis par AFS 7 pour ses exercices financiers de 1995 à 1999. Ces offres de souscription et formulaires T5013 auraient prévu d'inclure ou auraient inclus (selon le cas) les gains réalisés par AFS 7 et attribués par AFS 7 aux commanditaires pour 1997 et 1998. Si l'offre de règlement était fondée sur le fait que ces gains n'avaient pas été pris en compte, on se serait attendu à ce que le cabinet en fasse mention.

e) Renonciations

[34] Le paragraphe 2 de chacune des renonciations signées par M. Savics indiquait qu'il acceptait que l'ARC établisse une nouvelle cotisation pour l'année d'imposition en cause au cours de laquelle il a disposé de ses parts d'AFS 7, d'AFS 9 et d'AFS 11, soit au moment du transfert des parts visées (dans le cas d'AFS 7) ou de la dissolution de la société en commandite particulière (dans le cas d'AFS 9 et d'AFS 11), afin d'inclure dans son revenu imposable pour l'année en question un gain en capital imposable de 196,51 \$ par part d'AFS 7, de 183,05 \$ par part d'AFS 9 et de 187,14 \$ par part d'AFS 11.

[35] L'un des facteurs qui auraient été pris en compte dans le calcul des gains en capital imposables convenus par M. Savics dans les renonciations était le PBR des parts respectives à son égard. Si le règlement était fondé sur l'hypothèse ou la compréhension que les gains attribués par les sociétés en commandite devaient être inclus dans son revenu, le PBR aurait été plus élevé que si l'hypothèse ou la compréhension était que ces gains ne devaient pas être ainsi inclus⁵¹. Ni l'une ni l'autre des parties n'a produit d'éléments de preuve ni présenté d'observations quant à la question de savoir si le montant du gain en capital imposable précisé dans chaque renonciation était calculé en fonction d'un PBR qui comprenait ou non les gains attribués par les sociétés en commandite à M. Savics. Si le calcul de ces gains en capital imposables était fondé sur l'inclusion des gains qui lui ont été attribués dans le calcul du PBR de ses parts à son égard, il serait incohérent pour lui de faire valoir que le règlement ne prévoyait pas l'inclusion de ces gains dans son revenu.

⁵¹ Voir le sous-alinéa 53(1)e(i) de la LIR.

[36] Bien que je ne sache pas avec certitude si les montants respectifs des gains en capital imposables convenus par M. Savics dans les renonciations ont été calculés en fonction d'un PBR qui comprenait ou non les gains attribués, il convient de signaler que les montants des gains en capital imposables auxquels M. Savics a consenti correspondent à ceux établis par l'ARC dans la feuille de calcul du règlement. La partie applicable de la feuille de calcul du règlement est la suivante⁵² :

Tableau 3

			<u>2005</u>	<u>2006</u>
Gain en capital imposable à déclarer :				
AFS 7	196,51	* 1 500 parts	304 590,50 \$	
AFS 9	183,05	* 566 parts		103 606,30 \$
AFS 11	187,14	* 250 parts		46 785,00 \$

Ainsi, les montants des gains en capital imposables par part indiqués au tableau 3 correspondent aux montants convenus dans les renonciations, comme il est indiqué au paragraphe 34 ci-dessus.

3) Autres éléments de preuve

[37] Dans un affidavit assermenté par M. Savics le 27 février 2017, il a déclaré ce qui suit dans le but de fournir des réponses à des questions posées dans le cadre de l'interrogatoire préalable par écrit :

[TRADUCTION]

[...] Admettez-vous ou niez-vous que les gains pour les montants indiqués à la question 26 [présentée le 28 octobre 2016] que vous avez déclarés dans votre déclaration de revenus T1 1998 ont été engagés ou réalisés par vous relativement à AFS 7, AFS 9 et AFS 11? Si vous le niez, veuillez indiquer sur quelle base vous affirmeriez que la déclaration de ces montants de votre part était inexacte.

⁵² Pièce AR-1, onglet 12, troisième page. Par souci de cohérence avec la terminologie utilisée dans les présents motifs, de légères modifications (qui n'ont aucune incidence sur le fond) ont été apportées à la partie de la feuille de calcul du règlement reproduite au tableau 3.

J'admets avoir réalisé des gains de 88 234 \$, de 34 873 \$ et de 12 641 \$ au cours de mon année d'imposition 1998 relativement à AFS 7, AFS 9 et AFS 11⁵³.

Lors de l'audition de ces appels, la question et la réponse citées ci-dessus ont été produites en preuve par la Couronne dans le cadre de ses plaidoiries.

[38] Lors de l'audition de ces appels, le témoignage de M. Savics a été relativement bref. Au cours de son interrogatoire direct, son témoignage comprenait les éléments suivants :

[TRADUCTION]

Q [...] Et au cours de la transaction qui a eu lieu de 1995 à 1998, vous avez déclaré divers montants de perte d'intérêts⁵⁴, des intérêts débiteurs et des frais financiers à l'égard des parts que vous déteniez dans les AFS 7, AFS 9 et AFS 11, est-ce exact?

R Oui, c'est exact⁵⁵.

[39] Lors du contre-interrogatoire, le témoignage de M. Savics comprenait les éléments suivants :

[TRADUCTION]

Q [...] Vous avez donc témoigné plus tôt ce matin qu'en 1995 et en 1998, vous avez déclaré les intérêts débiteurs, les frais financiers et les pertes relativement aux sociétés en commandite AFS, n'est-ce pas?

R Oui.

Q Mais vous avez également fait état des gains réalisés au cours de ces années en ce qui concerne les sociétés en commandite AFS?

R Oui. Je suppose que ça faisait partie du dossier.

Q Oui, vous vous rappelez avoir admis que vous aviez déclaré ces gains?

R Oui [...] ⁵⁶

⁵³ Paragraphe 2 de l'affidavit intitulé « Réponses aux questions de l'interrogatoire préalable par écrit », fait le 27 février 2017 et joint à une lettre de l'avocat de M. Savics datée du 27 février 2017 et adressée à l'avocat de la Couronne.

⁵⁴ Je pense que le mot « transaction » aurait dû être « imposition » et l'expression « perte d'intérêts » aurait dû être « perte de société de personnes ».

⁵⁵ *Transcription*, 31 janvier 2018, page 3, lignes 8 à 13.

Q [...] donc juste pour clarifier la situation factuelle. De 1995 à 1998, vous avez déclaré divers gains et pertes provenant des sociétés de personnes, n'est-ce pas?

R Oui.

Q En 2002, l'Agence du revenu du Canada a établi une nouvelle cotisation à votre égard, et vous a refusé les frais financiers, les pertes des sociétés de personnes, mais a aussi supprimé le revenu des sociétés de personnes, c'est exact?

R Oui, je suppose que oui.

Q Ok, c'est donc – le document à l'onglet 4 [de la pièce AR-1] est l'avis d'opposition qui a été déposé en réponse à cette nouvelle cotisation de 2002? Vous le reconnaissez?

R Oui.

Q Êtes-vous d'accord avec moi pour dire que le fondement de l'opposition était essentiellement, si vous regardez à la fin, les paragraphes 16, 19 – je vais vous laisser les examiner. Mais fondamentalement, l'opposition était motivée par le fait qu'il s'agissait de sociétés en commandite valides qui exploitaient une entreprise à but lucratif.

R Oui, c'était l'intention lorsque les sociétés ont été offertes.

Q C'était là le fondement de l'opposition à votre nouvelle cotisation de 2002, est-ce bien votre compréhension des choses?

R L'opposition portait sur la question de savoir s'il s'agissait d'entreprises raisonnables, n'est-ce pas?

Q Oui, il y avait aussi cet aspect.

R Oui, voici la liste des éléments d'opposition.

Q Donc, votre position, ou celle de vos comptables, était qu'il s'agissait de sociétés de personnes valides exploitant une entreprise valide?

R Oui, je pense que l'hypothèse de départ pour avoir créé ceci était que le gouvernement du Canada encourageait l'investissement dans l'industrie cinématographique et technologique sur cette base⁵⁷.

⁵⁶ *Ibid.*, page 10, lignes 4 à 15.

⁵⁷ *Ibid.*, de la ligne 28 de la page 11 à la ligne 8 de la page 13.

Ainsi, M. Savics a admis qu'en 1998, les sociétés en commandite lui ont attribué un revenu, soit 88 234 \$ par AFS 7, 34 873 \$ par AFS 9 et 12 641 \$ par AFS 11, et qu'il a déclaré ces montants dans sa déclaration de revenus de 1998. Il a également reconnu qu'en s'opposant aux nouvelles cotisations de 2002, il était d'avis qu'AFS 7, AFS 9 et AFS 11 étaient des sociétés en commandite valides qui exploitaient des entreprises à but lucratif valides.

4) Application

[40] Après avoir examiné l'ensemble des faits (c.-à-d. les circonstances de l'espèce, le contexte et l'objectif) dont j'ai connaissance⁵⁸, je constate les points saillants suivants :

- a) Avant 1998, M. Savics avait acquis des parts des sociétés en commandite.
- b) Les sociétés en commandite sont en activité et, à la fin de chaque exercice, attribuent des pertes ou des gains (c.-à-d. un revenu), selon le cas, à leurs associés respectifs.
- c) En 1998, AFS 7 a attribué 88 233,73 \$ de gains à M. Savics, AFS 9 lui a attribué 34 873,07 \$ de gains et AFS 11 lui a attribué 12 640,64 \$ de gains, pour un total de 135 747,44 \$.
- d) En préparant et en produisant sa déclaration de revenus de 1998, M. Savics a déclaré les gains indiqués à l'alinéa précédent.
- e) Les nouvelles cotisations de 2002 étaient fondées sur le point de vue de l'ARC selon lequel les sociétés en commandite n'avaient pas été établies et n'étaient pas des sociétés de personnes à des fins juridiques, de sorte que ni les pertes ni les gains ne pouvaient être attribués à M. Savics par les sociétés en commandite.
- f) Bien que l'ARC ait initialement fait valoir que les sociétés en commandite n'étaient pas des sociétés de personnes au sens du droit relatif aux sociétés de personnes, le règlement reposait sur l'hypothèse que, aux fins du droit relatif aux sociétés de personnes, les sociétés en commandite avaient été valablement créées et avaient continué d'exister jusqu'au moment de leur dissolution respective. En d'autres termes, l'ARC est revenue sur sa position

58 Voir le paragraphe 25 ci-dessus.

dans les nouvelles cotisations de 2002 et a retenu le point de vue (concernant la nature juridique des sociétés en commandite) pris par M. Savics dans ses avis d'opposition.

- g) M. Savics n'a pas démontré qu'aux fins du calcul des gains en capital imposables réalisés à la disposition de ses parts des sociétés en commandite, selon les montants dont il avait convenu, les gains qui lui avaient été attribués en 1998 par les sociétés en commandite n'ont pas été pris en compte dans le calcul à son égard du PBR de ses parts respectives.
- h) Il serait incohérent pour M. Savics d'invoquer l'existence des sociétés en commandite aux fins de ses avis d'opposition et de la déduction des pertes attribuées et des diverses dépenses qu'il a engagées à l'égard des sociétés en commandite et peut-être aux fins du calcul à son égard des PBR des parts (bien qu'aucune preuve définitive n'ait été présentée à cet égard), mais de ne pas accepter l'existence de ces dernières aux fins du calcul des gains attribués dans son revenu pour 1998.
- i) Si est retenue l'idée que les gains attribués sont comptabilisés aux fins du calcul à l'égard de M. Savics du PBR de ses parts, il s'ensuit que ces gains doivent également être comptabilisés aux fins du calcul de son revenu pour 1998.

[41] Étant donné l'ensemble des faits sur lequel repose le règlement, tel qu'il est relaté ci-dessus (particulièrement les circonstances résumées au paragraphe précédent), je ne retiens pas l'interprétation selon laquelle M. Savics s'efforce de donner du poids au procès-verbal et aux renonciations. Je suis d'avis que le procès-verbal et les renonciations n'empêchent pas le ministre d'inclure dans le revenu de M. Savics pour 1998 les gains qui lui ont été attribués par les sociétés en commandite pour cette année-là.

[42] En résumé, le règlement est fondé sur la reconnaissance de l'existence des sociétés en commandite, ce qui constitue un recul par rapport à la position initiale de l'ARC en ce qui a trait à la nouvelle cotisation, telle qu'elle est établie dans les nouvelles cotisations de 2002. Le résultat ou l'inférence logique (c.-à-d. une corrélation)⁵⁹ de cette donnée est que les pertes et les gains attribués par les sociétés en commandite doivent également être comptabilisés. En d'autres termes, la comptabilisation des gains était le résultat ou la conséquence de la

⁵⁹ Voir la note 8 et le paragraphe 27 ci-dessus.

comptabilisation de l'existence des sociétés en commandite, de sorte que l'inclusion des gains dans le calcul du revenu de M. Savics pour 1998 constituait, aux fins des alinéas 1h), 3g) et 5h) du procès-verbal et de l'alinéa v) de la page 2 de chaque renonciation, un rajustement corrélatif. Il serait incohérent de comptabiliser l'existence des sociétés en commandite et de déduire les pertes attribuées par les sociétés en commandite, mais de ne pas inclure les gains attribués par ces dernières. En d'autres termes, l'inclusion des gains dans le revenu était conforme à la comptabilisation de l'existence des sociétés en commandite et à la déduction des pertes. Par conséquent, aux fins d'application de l'article 12 du procès-verbal et de l'alinéa v) à la page 2 de chaque renonciation, l'inclusion de 2014, dans le calcul du revenu de M. Savics pour 1998, des gains qui lui ont été attribués par les sociétés en commandite pour cette année-là ne crée pas un résultat incompatible avec les modalités expresses du procès-verbal ou avec toute autre disposition des renonciations. De plus, l'inclusion des gains est conforme au bon sens et est raisonnable⁶⁰.

C. Règlement conforme à la loi

[43] M. Savics reconnaît que la capacité du ministre de conclure une entente de règlement exécutoire pour régler un différend fiscal est limitée par le principe que l'entente, correctement interprétée, ne peut être contraire à la LIR⁶¹. L'exigence selon laquelle les règlements fiscaux doivent être conformes à la loi a été examinée à l'occasion de l'affaire *Galway*, où la Section d'appel de la Cour fédérale (la « SACF ») a observé :

4. Il n'entre pas dans les attributions de la Cour, dans le cas d'une demande de jugement sur consentement, d'examiner les questions de fait ou de droit soulevées par l'appel sauf dans la mesure où il peut être nécessaire pour la Cour de s'assurer que le jugement recherché relève de sa compétence et qu'il peut être rendu.

7. [...] le Ministre a l'obligation, aux termes de la Loi, de fixer le montant de l'impôt exigible d'après les faits qu'il établit et en conformité de son interprétation de la loi. Il s'ensuit qu'il ne peut établir une cotisation pour un montant servant à mettre en œuvre une entente à l'amiable et que, lorsque la Section de première instance ou la Cour en appel renvoie une cotisation au ministre afin qu'il en établisse une nouvelle, cette nouvelle cotisation doit se

⁶⁰ Voir le paragraphe 25 ci-dessus.

⁶¹ Observations écrites de l'appelant, précitées, note 30, paragraphe 65. Voir aussi *University Hill*, précité, note 29, paragraphe 67.

fonder sur les faits, conformément à la loi, et pas pour mettre en œuvre une entente à l'amiable⁶².

Ainsi, selon la jurisprudence *Galway*, le contribuable et la Couronne ne peuvent conclure un règlement qui n'a aucun fondement dans la LIR⁶³.

[44] Dans l'arrêt *CIBC World Market*, la Cour d'appel fédérale (la « CAF ») a observé :

20. Cette conclusion amène à poser certaines questions juridiques. Est-il loisible au ministre d'accepter une offre de règlement qui commanderait l'établissement d'une nouvelle cotisation ne pouvant se justifier en fait et en droit? Autrement dit, le ministre est-il investi du pouvoir d'établir de nouvelles cotisations sur la base de compromis, sans égard pour les faits et le droit en question?

21. Je dois répondre à ces questions par la négative.

22. Notre Cour est liée par son arrêt *Galway* [...] Le juge en chef Jockett, au nom de la Cour unanime, y posait en principe [...] que « le Ministre a l'obligation, aux termes de la Loi, de fixer le montant de l'impôt exigible d'après les faits qu'il établit et en conformité de son interprétation de la loi ». Il s'ensuivait selon lui que le ministre « ne peut établir une cotisation pour un certain montant fixé afin de donner effet à un compromis ». Le ministre ne peut établir de cotisation « que d'après les faits et en conformité de la loi, et non pour donner effet à un compromis » [...]

24. [...] Mais le ministre ne peut convenir de faits que dans les limites du principe de *Galway* : il ne lui est pas permis de donner son accord à une cotisation injustifiable en fait et en droit⁶⁴.

[45] Étant donné que les sociétés en commandite, qui existaient valablement, ont attribué en 1998 à M. Savics les gains susmentionnés, qu'il a déclarés dans sa déclaration de revenus de 1998, un règlement qui ne comptabiliserait pas l'inclusion de ces gains dans son revenu pour 1998 serait injustifiable en fait⁶⁵,

⁶² *Galway c. MRN*, [1974] CTC 454, 74 DTC 6355 (FCAD), aux paragraphes 4 et 7.

⁶³ Voir aussi *University Hill*, précité, note 29, paragraphe 67.

⁶⁴ *CIBC World Markets Inc. c. La Reine*, 2012 CAF 3, aux paragraphes 20 à 22 et 24. Voir aussi *La Reine c. George William Harris*, [2000] 3 CTC 220, 2000 DTC 6373 (FCAD), au paragraphe 37.

⁶⁵ *CIBC World Markets Inc.*, précité, note 64, au paragraphe 24.

ferait abstraction des faits⁶⁶ et ne s'accorderait aucunement avec la réalité⁶⁷. Par conséquent, je conclus que l'interprétation du procès-verbal et des renonciations proposée par M. Savics n'aboutirait pas à un règlement conforme à la loi.

D. La jurisprudence *Harris*

[46] M. Savics fait valoir que, vu le principe consacré par l'arrêt *Harris*⁶⁸, le ministre ne peut inclure dans le revenu de M. Savics pour 1998 les gains qui lui ont été attribués par les sociétés en commandite pour cette année-là. Cette thèse appelle l'analyse minutieuse de l'arrêt *Harris*.

[47] Pour résumer les faits de l'affaire *Harris*, au milieu des années 1960, Douglas Leaseholds Limited (« DLL ») a loué certains terrains et une station-service à B.P. Canada Limited (« BP ») pour la somme de 3 900 \$ par année. Aux termes d'un contrat de location avec option d'achat daté du 1^{er} octobre 1960, DLL a loué le même bien à M. Harris pour une durée de 200 ans, avec un loyer de 3 100 \$ par année et une option d'achat du bien à l'expiration de la durée du bail pour 19 500 \$, si bien que M. Harris est devenu le propriétaire de BP. Au cours de la période du 1^{er} octobre 1960 au 31 décembre 1960, BP a payé un loyer de 975 \$ à M. Harris, et M. Harris a payé un loyer de 775,02 \$ à DLL. Le paragraphe 18(1) de la LIR, tel qu'il se lisait en 1960, prévoyait qu'un contrat de location avec option d'achat était réputé être un contrat de vente de biens et que tout loyer payable aux termes du contrat était réputé être fonction du prix du bien, et non de l'usage du bien. Par conséquent, le preneur à bail-optant aux termes d'un tel contrat avait le droit de déduire la déduction pour amortissement (« DPA ») calculée en fonction d'un [TRADUCTION] « coût en capital égal au prix fixé par le contrat » [...] ». Considérant que la totalité du loyer payable pour la durée de 200 ans du bail faisait partie du coût du bien, M. Harris a calculé « le prix fixé par le contrat » à 639 516 \$ et a déduit une DPA de 30 425,80 \$ pour 1960. Lorsque le ministre a établi une nouvelle cotisation à l'égard de M. Harris, il a soutenu que le « prix fixé par le contrat » n'était que de 19 500 \$. Le ministre a refusé la déduction de la DPA qui avait été demandée, mais il a accordé une déduction pour loyer de 775,02 \$.

⁶⁶ *Bolton Steel Tube*, précitée, note 31, au paragraphe 19; et *University Hill*, précité, note 29, au paragraphe 72.

⁶⁷ *ibid.*, paragraphe 70.

⁶⁸ *Harris*, précité, note 25.

[48] Le juge Thurlow a jugé que, selon son interprétation de l'ancien paragraphe 18(1) de la LIR, le coût en capital du bien était de 19 500 \$ (et non de 639 516 \$). Comme il ressort de la preuve que la valeur du terrain était de 9 000 \$, un montant de 10 500 \$ (c.-à-d. 19 500 \$ - 9 000 \$) devait être attribué au bien amortissable. Étant donné que le taux de la DPA était de 5 %, la DPA admissible n'était que de 525 \$, ce qui était inférieur au loyer (c.-à-d. 775,02 \$) que le ministre avait autorisé dans la nouvelle cotisation.

[49] L'avocat du ministre a demandé l'autorisation de modifier la réponse pour demander l'annulation du loyer de 775,02 \$, si la Cour devait permettre à M. Harris de déduire la DPA de 525 \$. Le ministre a également soutenu que la nouvelle cotisation devait lui être renvoyée afin que soit permise la déduction appropriée de la DPA de 525 \$ et que soit refusée la déduction du loyer de 775,02 \$. En refusant d'accéder à la demande de l'avocat du ministre, le juge Thurlow s'est exprimé ainsi :

[TRADUCTION]

Toutefois, je ne crois pas qu'il s'agit de la bonne façon de régler la question. Lorsque le contribuable interjette appel devant la Cour, la question fondamentale à trancher est de savoir si la cotisation est trop élevée. Cela peut dépendre des montants qui peuvent être déduits dans le calcul du revenu et de ceux qui ne le peuvent pas, mais, à mon avis, on statue sur ces questions seulement dans le but de tirer une conclusion relativement à la question fondamentale. La loi ne permet pas au ministre d'appeler de la cotisation devant notre Cour, et comme dans les circonstances en l'espèce le refus de la déduction du montant de 775,02 \$ et l'autorisation de la déduction du montant de 525 \$ entraînerait une augmentation de la cotisation, le renvoi de l'affaire au ministre à cette fin aurait pour effet d'augmenter la cotisation et donc essentiellement d'accueillir un appel interjeté devant la Cour par le ministre. La demande d'autorisation de modifier la réponse est donc refusée⁶⁹.

[50] Dans l'affaire *Harris*, l'avocat du ministre a soutenu que le montant de la nouvelle cotisation dont la Cour était saisie (et non une nouvelle cotisation antérieure) était trop bas et a soutenu que la Cour devait donner au ministre la possibilité de réexaminer la nouvelle cotisation et d'établir une nouvelle cotisation

⁶⁹ *Ibid.* (C. de l'É.), à la page 571. Voir *Chan c. La Reine*, [2000] 1 CTC 2022, 99 DTC 1215 (CCI), au paragraphe 18; conf. par 2001 CAF 302, au paragraphe 17, qui a confirmé qu'un prétendu appel interjeté par le ministre à l'égard de sa propre cotisation se produit « uniquement lorsqu'il cherche à augmenter le montant de l'impôt établi ». Voir aussi *Vineland Quarries and Crushed Stone Ltd. c. MRN*, 70 DTC 6043 (C. de l'É.), aux pages 6045-6046.

plus élevée. Telle n'est pas la situation dans laquelle se trouve M. Savics. En l'espèce, le ministre ne soutient pas que la nouvelle cotisation de 2014 (qui est la nouvelle cotisation dont est saisie la Cour) était trop basse.

[51] La Cour suprême du Canada (la « CSC ») a confirmé la solution retenue par la Cour de l'Échiquier par l'arrêt *Harris* et prononcée par le juge Thurlow, mais pour des motifs légèrement différents : la nouvelle cotisation ne devait pas être renvoyée au ministre. Le juge Cartwright a conclu que la durée de 200 ans du contrat de location avec option d'achat contrevenait à la règle d'interdiction de perpétuités, de sorte que l'option était nulle et que l'ancien paragraphe 18(1) de la LIR ne jouait pas, et qu'il n'y avait donc aucune acquisition réputée du bien; cela signifiait donc que la déduction appropriée était le loyer plutôt que la DPA. Par conséquent, le juge Cartwright n'a pas eu à examiner la question de savoir si la nouvelle cotisation pouvait être renvoyée au ministre afin qu'il établisse une nouvelle cotisation pour un montant d'impôt supérieur⁷⁰.

[52] L'avocat de M. Savics m'a cité la jurisprudence *Petro-Canada*⁷¹, qui portait sur la renonciation aux frais d'exploration au Canada (« FEC ») par deux sociétés d'exploration conjointes de Petro-Canada. Petro-Canada et d'autres parties aux opérations, en vertu desquelles certaines données sismiques ont été acquises (soit en tirant des lignes sismiques, soit en achetant des données sismiques), avaient pris pour position que la juste valeur marchande des données sismiques était de 46 751 752 \$. En établissant une nouvelle cotisation à l'égard de Petro-Canada, le ministre a tenu pour acquis que la juste valeur marchande des données sismiques était de 8 884 497 \$. Au procès de l'appel en matière fiscale de Petro-Canada, le juge de première instance a rejeté la preuve d'expert présentée par les deux parties et en est venu à sa propre conclusion portant que la juste valeur marchande des données sismiques était de 4 759 464 \$, de sorte que la déduction accordée par le ministre (soit 8 884 497 \$) était supérieure de plus de 4 millions de dollars à la valeur qu'elle aurait dû être (selon la valeur calculée par le juge de première instance). Toutefois, la Couronne n'a pas soutenu devant la Cour canadienne de l'impôt (la « CCI ») que Petro-Canada devrait faire l'objet d'une nouvelle cotisation pour refuser la déduction de 8 884 497 \$ initialement accordée par le ministre, car la Couronne a reconnu que, vu la jurisprudence *Harris*, elle n'était pas autorisée à en appeler de la nouvelle cotisation.

⁷⁰ *Ibid.* (CSC), aux pages 497 et 498 et 504 et 505, aux paragraphes 22 et 23, 44 et 47.

⁷¹ *Petro-Canada c. La Reine*, 2004 CAF 158.

[53] Une question secondaire dans l'appel devant la CCI concernait certaines dépenses relatives aux activités de recherche scientifique et de développement expérimental (« RS&DE ») totalisant environ 700 000 \$ qui avaient été engagées par Petro-Canada mais rejetées par le ministre. Avant le début du procès, la Couronne a reconnu que la déduction au titre de la RS&DE aurait dû être accordée. En conséquence, les parties ont signé un consentement à jugement autorisant la déduction de 700 000 \$ et l'ont présenté au juge de première instance au début du procès. Le juge de première instance, ayant conclu que le ministre avait permis à Petro-Canada de déduire des FEC pour un montant de 8 884 497 \$, alors que le montant approprié n'était que de 4 759 464 \$, a refusé d'avaliser le consentement à jugement, au motif que Petro-Canada avait déjà obtenu une déduction supérieure à celle qui lui était due.

[54] La CAF a confirmé la décision du juge de première instance en ce qui concerne la juste valeur marchande des données sismiques et la renonciation aux FEC, mais a infirmé la décision du juge de première instance à l'égard de la déduction pour RS&DE de 700 000 \$. Sur ce point, la Cour a observé :

[TRADUCTION]

68. Le juge a correctement conclu que Petro-Canada avait obtenu une déduction qui dépassait son droit à déduction [...] Vu la jurisprudence *Harris*, le juge ne pouvant obliger le ministre à réduire la déduction parce que cela aurait eu pour effet d'autoriser la Couronne à faire appel de la cotisation.

69. Cependant, le juge a refusé d'obliger le ministre à avaliser le consentement à jugement. Refuser les justes prétentions de Petro-Canada à la déduction au titre des frais de recherche scientifique et de développement expérimental avait le même effet qu'une ordonnance faisant droit à telles prétentions mais réduisant de la même somme la déduction de Petro-Canada pour frais de données sismiques. C'est comme si le juge avait fait droit en partie à l'appel de la Couronne contre la déduction pour frais de données sismiques. Le juge faisait indirectement ce qu'il n'aurait pu faire directement. À mon avis, il a commis une erreur en refusant d'avaliser le consentement à jugement⁷².

[55] Comme dans l'affaire *Harris*, l'affaire *Petro-Canada* portait sur une situation où, au cours d'un procès, il a été conclu que le montant établi dans la nouvelle cotisation qui faisait l'objet de ce procès était trop bas. Dans chacune de ces affaires, la Cour a jugé que le ministre ne pouvait rouvrir cette question et

⁷² *Ibid.*, aux paragraphes 68 et 69. Pour d'autres observations de la CAF dans l'arrêt *Petro-Canada* au sujet du principe consacré par l'arrêt *Harris*, voir les paragraphes 24, 32 et 65.

établir une nouvelle cotisation afin d'augmenter le montant de l'impôt. Comme nous l'avons déjà mentionné, tel n'est pas le cas de M. Savics, qui a interjeté appel de la nouvelle cotisation de 2014 pour l'année d'imposition 1998. Toutefois, l'État ne soutient pas que le montant de l'impôt établi dans la nouvelle cotisation de 2014 était trop faible, et le ministre ne cherche pas non plus à augmenter le montant de l'impôt établi dans la nouvelle cotisation de 2014.

[56] L'avocat de M. Savics m'a également cité l'arrêt *Last*⁷³, dans lequel la CAF a discuté l'engagement des décisions *Harris* et *Petro-Canada*. Dans l'affaire *Last*, l'ARC a établi une cotisation à l'égard de M. Last selon l'hypothèse qu'en 2002, il avait réalisé des gains en capital pour un montant de 601 135,38 \$, découlant de la disposition d'actions d'une société américaine. Au procès, M. Last, qui n'a produit sa déclaration de revenus de 2002 qu'après avoir fait l'objet d'une cotisation, a soutenu que les gains réalisés sur les dispositions d'actions étaient au titre du revenu et que diverses prétendues dépenses pour un montant de 483 721 \$ étaient déductibles, donnant lieu à un bénéfice net de 117 414 \$. Le juge de première instance a retenu la thèse de M. Last portant que les gains provenant de la négociation d'actions constituaient des revenus d'entreprise, mais que ces dépenses présumées constituaient des prêts, qui n'étaient pas déductibles. La Couronne a soutenu que la Cour devait ordonner au ministre d'établir une nouvelle cotisation à l'égard du revenu pour un montant de 601 135 \$ au motif que les gains constituaient des revenus ordinaires (et non des gains en capital), à la condition que la nouvelle cotisation n'augmente pas l'impôt global au-delà de celui qui avait déjà été établi pour 2002. Le juge de première instance a refusé de le faire parce qu'il n'était pas indiqué que la Cour ordonne une nouvelle cotisation qui changerait la qualification des gains, de gains au titre du capital à gains au titre du revenu après le délai de prescription prévu aux paragraphes 152(4) et (4.01) de la LIR⁷⁴.

[57] La Couronne a interjeté appel et M. Last a interjeté un appel incident. La CAF a rejeté à la fois l'appel et l'appel incident. Les observations de la CAF à l'égard de la jurisprudence *Harris* comprenaient les éléments suivants :

23. La décision *Harris*, précitée, est le précédent qui permet d'affirmer que, dans un appel formé contre une cotisation, la question à trancher est celle de savoir si la cotisation établie par le ministre est plus élevée qu'elle devrait l'être. Cependant, ce précédent permet aussi d'affirmer que l'appel interjeté par un contribuable ne saurait donner lieu à une cotisation plus élevée. Cela s'explique par le fait que la Loi ne confère aucun droit d'appel au ministre et que tout

⁷³ *Last c. La Reine*, 2012 CCI 352; conf. par. 2014 CAF 129.

⁷⁴ *Last* (CCI), *ibid.*, aux paragraphes 3, 4, 12, 37, 46 et 48 à 51.

accroissement d'une cotisation aurait pour effet d'autoriser le ministre à faire appel de sa propre cotisation. Ce principe doit s'appliquer à chacune des sources de revenu.

24. La Cour a appliqué ce principe dans l'arrêt *Petro - Canada* [...] ⁷⁵.

[58] M. Savics ne peut utilement citer la jurisprudence *Last*, car rien n'indique, dans le cadre de l'appel de M. Savics concernant la nouvelle cotisation de 2014, que la nouvelle cotisation de 2014 devrait être renvoyée au ministre dans le but d'établir une nouvelle cotisation pour un montant accru d'impôt.

[59] Par conséquent, je conclus que le principe consacré par l'arrêt *Harris* ne s'applique pas à la nouvelle cotisation de 2014 et, par conséquent, qu'il est loisible au ministre d'inclure dans le revenu de M. Savics pour 1998 les gains qui lui ont été attribués par les sociétés en commandite pour cette année-là (qui, comme nous l'avons mentionné ci-dessus, ont été réalisés et déclarés dans sa déclaration de revenus de 1998).

E. Paragraphe 152(9).

[60] Le paragraphe 152(9) de la LIR prévoit qu'après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation, le ministre peut avancer un nouveau fondement ou un nouvel argument à l'appui d'une somme qui est déterminée lors de l'établissement d'une cotisation comme étant à payer en vertu de la LIR (sous réserve d'une exception relative à la preuve, qui ne s'applique pas en l'espèce) ⁷⁶.

[61] M. Savics soutient que le ministre ne peut utilement invoquer le paragraphe 152(9) de la LIR pour établir une nouvelle cotisation en dehors des délais prévus au paragraphe 152(4) de la LIR ou pour percevoir un montant d'impôt supérieur au montant de la cotisation visée par l'appel ⁷⁷, ni tenter de se

⁷⁵ *Last* (CAF), *ibid.*, aux paragraphes 23 et 24.

⁷⁶ Le paragraphe 152(9) a été ajouté à la LIR par le projet de loi de finances de 1998, L.C. 1999, ch. 22, visant les appels tranchés après le 17 juin 1999. Pour une analyse du paragraphe 152(9) de la LIR, au regard de la règle portant que le ministre ne peut interjeter appel de sa propre cotisation, voir *Chan* (CCI), précitée, note 69, au paragraphe 18. La CCI a fait remarquer que la LIR, y compris le paragraphe 152(9), ne permet pas au ministre d'interjeter appel de sa propre cotisation.

⁷⁷ Observations écrites de l'appelant, précitées, note 30, paragraphe 84.

prévaloir du paragraphe 152(9) pour établir une nouvelle cotisation en dehors du délai normal de nouvelle cotisation⁷⁸.

[62] Bien que la réponse modifiée de la Couronne, sous la rubrique « Dispositions législatives invoquées », indique bel et bien que la sous-procureure générale du Canada se fonde, entre autres, sur l'article 152 de la LIR, il ne ressort nullement de la réponse modifiée qu'elle se fonde expressément sur le paragraphe 152(9). De même, rien dans les observations écrites de l'intimée n'indique que les moyens de la Couronne sont tirés du paragraphe 152(9).

[63] Je retiens les observations de l'avocat de M. Savics, tels qu'ils sont résumés et cités ci-dessus. Toutefois, je ne crois pas que ces observations sont utiles à M. Savics, car je crois comprendre que le ministre, lorsqu'il a établi les nouvelles cotisations de 2014, ne s'est pas fondé sur le paragraphe 152(9).

V. CONCLUSION

[64] Comme l'a demandé la Couronne et comme l'a reconnu M. Savics, l'appel de 1997 est rejeté, sans dépens.

[65] Étant donné que j'ai conclu que le procès-verbal et les renonciations ne font pas obstacle à l'inclusion, par le ministre, dans le revenu de M. Savics pour 1998, des gains qui lui ont été attribués par les sociétés en commandite pour cette année-là, et étant donné que j'ai conclu que l'inclusion, dans le calcul du revenu de M. Savics de ces gains constituait un rajustement corrélatif qui n'était pas incompatible avec le procès-verbal et les renonciations, il s'ensuit que la renonciation au droit d'appel prévue dans chacune des renonciations joue, de sorte que l'appel de 1998 interjeté par M. Savics ne peut être accueilli. Par conséquent, conformément à la présente conclusion et aux motifs ci-dessus, l'appel de 1998 est rejeté, avec dépens.

[66] Comme il est indiqué au paragraphe précédent, les dépens relatifs à l'appel de 1998 (mais non à celui de 1997) sont accordés à la Couronne. Les parties disposent d'un délai de 30 jours suivant la date du jugement concernant les présents appels pour parvenir à un accord sur les dépens et en informer la Cour, faute de quoi la Couronne disposera alors d'un délai de 30 jours pour déposer des observations écrites sur les dépens, après quoi M. Savics disposera d'un délai de 30 jours pour déposer sa réponse par écrit. De telles observations ne peuvent pas

⁷⁸ *Ibid.*, paragraphe 86.

dépasser cinq pages. Si les parties n'informent pas la Cour qu'elles sont parvenues à un accord et que des observations ne sont pas déposées dans les délais impartis, les dépens seront adjugés à la Couronne, conformément au tarif.

Signé à Ottawa (Canada), ce 2^e jour d'avril 2019.

« Don R. Sommerfeldt »

Le juge Sommerfeldt

Traduction certifiée conforme
ce 29^e jour de juillet 2019.

François Brunet, réviseur

RÉFÉRENCE : 2019 CCI 71

N^{OS} DES DOSSIERS DE LA COUR : 2015-3387(IT)G et 2015-5474(IT)G

INTITULÉ : ERIC SAVICS c. SA MAJESTÉ LA REINE

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

DATES DE L'AUDIENCE : Le 31 janvier 2018 et le 1^{er} février 2018

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

DATE DU JUGEMENT : Le 2 avril 2019

Comparutions :

Avocats de l'appelant : M^e David Davies et M^e Shawn Tryon
Avocate de l'intimée : M^e Justine Malone

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : M^e David Davies et M^e Shawn Tryon

Cabinet : Thorsteinssons LLP

Avocate de l'intimée : Nathalie G. Drouin
Sous-procureure générale du Canada
Ottawa, Canada