

ENTRE :

1455257 ONTARIO INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

---

Appel entendu les 21 et 22 octobre 2019, à Toronto (Ontario).

En présence de madame la juge Gabrielle St-Hilaire

Comparutions :

Avocats de l'appelante : M<sup>e</sup> **Domenic** Marciano  
M<sup>e</sup> Eric Torelli

Avocat de l'intimée : M<sup>e</sup> Craig Maw

---

**JUGEMENT MODIFIÉ**

L'appel interjeté à l'encontre de l'avis de cotisation portant le numéro 1191785 et daté du 18 octobre 2010, établi en application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, est rejeté avec dépens en faveur de l'intimée, conformément aux motifs de jugement ci-joints.

**Le présent jugement modifié remplace le jugement du 22 juillet 2020 afin de corriger l'orthographe du prénom de l'avocat de l'appelante.**

Signé à Ottawa, Canada, ce 7<sup>e</sup> jour d'août 2020.

« Gabrielle St-Hilaire »

---

La juge St-Hilaire

Référence : 2020 CCI 64  
Date : **20200807**  
Dossiers : 2012-4138(IT)G

ENTRE :

1455257 ONTARIO INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

### **MOTIFS DU JUGEMENT MODIFIÉS**

La juge St-Hilaire

#### **I. Introduction**

[1] Notre Cour est saisie de l'appel interjeté à l'encontre d'une cotisation établie en application de l'article 160 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (Loi)<sup>1</sup>. L'article 160 est une disposition de recouvrement qui autorise le ministre du Revenu national (le ministre) à recouvrer une dette fiscale auprès d'une personne ayant reçu un transfert de biens d'un débiteur ayant un lien de dépendance pour une contrepartie insuffisante.

[2] Il n'est pas controversé entre les parties que l'appelante, 1455257 Ontario Inc. (257), a reçu un transfert de 998 460 \$ de 1473661 Ontario Limited (661) en 2003. Ce transfert a été effectué sans aucune contrepartie. M. Enrico Lisi était l'unique actionnaire, l'unique administrateur et le seul dirigeant de 257 et 661, de sorte que les deux sociétés n'étaient pas des sociétés sans lien de dépendance. 257 était une société de gestion; elle gérait les affaires de 661 ainsi que celles d'autres

---

<sup>1</sup> *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (5<sup>e</sup> suppl.). Toutes les mentions de dispositions législatives font référence à la *Loi de l'impôt sur le revenu*, sauf indication contraire. Certaines des dispositions pertinentes figurent à l'annexe A.

sociétés. 661 était une entreprise du secteur du bâtiment. M. Lisi avait le pouvoir de signature à l'égard des comptes bancaires de 257 et 661.

[3] Le ministre a établi une cotisation à l'égard de l'appelante aux termes de l'article 160 de la Loi, dont la somme s'élève à 702 374,01 \$, soit le moindre du montant transféré et de l'impôt à payer de 661 au 18 octobre 2010, date de la cotisation (la cotisation en cause). La cotisation en cause a été établie au motif que 661 avait transféré des fonds à l'appelante le 3 janvier 2003 alors qu'elle avait une dette fiscale en lien avec son année d'imposition 2000.

## II. Questions en litige

[4] La question centrale devant notre Cour dans le présent appel est de savoir si la somme établie pour l'appelante aux termes de l'article 160 de la Loi est exacte. Dans les circonstances du présent appel, cela soulève deux sous-questions, à savoir (i) si 661 avait une dette fiscale à l'issue de son année d'imposition 2003 ou de toute autre année d'imposition antérieure lorsqu'elle a transféré des biens à l'appelante; et (ii) si le calcul par le ministre des intérêts courus sur la dette fiscale de 661 est correct. Pour répondre à la question concernant la dette fiscale de 661, la Cour doit déterminer si les pertes autres que les pertes en capital dont dispose 661 au titre de son année d'imposition 2002 auraient dû être reportées à son année d'imposition 2000.

## III. Faits et procédures

[5] L'appelante, 257, a été constituée en 2000 aux termes de la *Loi sur les sociétés par actions*<sup>2</sup> ontarienne, et a été dissoute en 2007. Au cours de la présente instance, l'intimée a soutenu qu'une société dissoute n'avait pas la capacité d'interjeter appel de sa cotisation devant la Cour canadienne de l'impôt et a déposé une requête en ajournement de l'appel pour permettre à l'appelante de rétablir son statut de société. En accueillant cette requête dans la décision *1455257 Ontario Inc. c. La Reine*<sup>3</sup>, la Cour de l'impôt a conclu qu'à sa dissolution, l'appelante avait cessé d'exister et qu'à moins qu'elle soit rétablie, et jusqu'à ce que cela soit fait, elle n'avait pas la capacité de poursuivre son appel. La Cour de l'impôt a ajourné l'appel afin de donner à l'appelante le temps de prendre les mesures nécessaires pour rétablir son statut de société. L'appelante a interjeté appel de ce jugement.

---

<sup>2</sup> *Loi sur les sociétés par actions*, L.R.O. 1990, ch. B.16.

<sup>3</sup> *1455257 Ontario Inc. c. La Reine*, 2015 CCI 173.

Dans la décision *1455257 Ontario Inc. c. Canada*<sup>4</sup>, la Cour d'appel fédérale a confirmé que l'appelante, en tant que société dissoute, n'avait pas la capacité d'interjeter appel de sa cotisation devant la Cour canadienne de l'impôt. L'appelante a ensuite pris les mesures nécessaires pour rétablir son statut de société.

#### **IV. Le droit relatif à l'article 160 de la Loi et l'application des critères**

[6] Dans l'arrêt *Canada c. Livingston*<sup>5</sup>, la Cour d'appel fédérale a formulé les critères à satisfaire pour l'application de l'article 160 de la Loi. Ces critères sont fondés sur le texte du paragraphe 160(1) et peuvent être exprimés simplement comme suit :

- 1) Il doit y avoir transfert de bien;
- 2) Le transfert doit être effectué entre personnes ayant un lien de dépendance;
- 3) La juste valeur marchande des biens transférés doit excéder la juste valeur marchande de la contrepartie donnée par le bénéficiaire du transfert;
- 4) Le transfert a été effectué par une personne qui avait une dette fiscale aux termes de la Loi au cours ou au titre de l'année d'imposition au cours de laquelle le bien a été transféré ou de toute année d'imposition antérieure.

[7] Il n'est pas controversé entre les parties que les trois premiers critères sont remplis. Le transfert de fonds d'une somme de 998 460 \$ de 661 à l'appelante le 3 janvier 2003 était un transfert de biens sans contrepartie entre deux sociétés ayant un lien de dépendance.

[8] Le quatrième critère est en cause. Ce critère exige que le transfert soit effectué par une personne (661 dans ce cas) ayant une dette fiscale au cours ou au titre de l'année d'imposition au cours de laquelle le bien a été transféré (soit l'année 2003 en l'espèce) ou de toute année d'imposition antérieure. L'appelante soutient que 661 n'avait pas de dette fiscale à l'égard de son année d'imposition 2000 s'élevant à la somme ayant conduit à la cotisation en cause. L'appelante soutient que les pertes autres qu'en capital subies au cours des années

---

<sup>4</sup> *1455257 Ontario Inc. c. La Reine*, 2016 CAF 100, autorisation d'interjeter appel devant la CSC refusée, 37024 (8 septembre 2016).

<sup>5</sup> *Canada c. Livingston*, 2008 CAF 89, au paragraphe 17.

d'imposition 2001 et 2002 de 661 ont été reportées ou auraient dû réduire le revenu imposable de 661 pour son année d'imposition 2000.

[9] Le ministre a établi une nouvelle cotisation pour l'année d'imposition de 661 se terminant le 31 octobre 2000 aux dates suivantes :

- 13 août 2001 (cotisation initiale);
- 24 avril 2002 (application du report rétrospectif des pertes de 2001);
- 23 octobre 2003 (application du report rétrospectif des pertes de 2002);
- 14 janvier 2005 (ajustements et diminution globale du report rétrospectif des pertes de 2001 à la suite du règlement Grosvenor);
- 20 novembre 2008 (application du report rétrospectif des pertes de 2003).

Je ferai référence à la cotisation de 2008, soit la dernière cotisation, sous la désignation de « cotisation sous-jacente ».

[10] Dans son avis d'appel, l'appelante a soulevé la question de son droit de contester l'exactitude de la cotisation sous-jacente. Je suis d'avis que l'appelante a le droit de contester l'exactitude de la cotisation sous-jacente établie à l'égard de 661 en invoquant les motifs dont elle aurait pu disposer si elle avait directement interjeté appel de sa cotisation. Dans l'arrêt *Gaucher c. Canada*, la Cour d'appel fédérale a observé :

Il existe une règle fondamentale relevant de la justice naturelle selon laquelle, sous réserve d'une disposition législative à l'effet contraire, une personne non partie à une instance ne saurait être liée par le jugement qui y est prononcé à l'égard d'autres parties. [...] Lorsque le Ministre établit une cotisation à titre dérivé en application du paragraphe 160(1), il invoque une disposition législative particulière qui l'autorise à demander paiement à une seconde personne pour la cotisation d'impôt visant un premier contribuable. Cette seconde personne doit jouir d'un plein droit de défense pour contester la cotisation établie à son endroit, y compris celui

d'attaquer la cotisation primaire sur laquelle se fonde la cotisation touchant la seconde personne<sup>6</sup>.

[11] L'appelante n'est pas liée par la cotisation sous-jacente même si elle est définitive pour 661, et que celle-ci ne peut ni s'y opposer ni interjeter appel<sup>7</sup>. Je remarque que l'intimée n'a pas discuté cette question dans sa réponse à l'avis d'appel et n'a pas contesté la position de l'appelante à l'audience.

## V. Fardeau de la preuve

[12] À l'audience, les deux parties ont brièvement discuté la question de savoir à qui incombe le fardeau de prouver que la cotisation sous-jacente est correcte, bien que cette question n'ait pas été soulevée précisément dans les actes de procédure. En établissant la cotisation de l'appelante, le ministre est parti du principe que 661 avait un impôt sur les sociétés à payer pour l'année d'imposition 2000 d'au moins 702 374,01 \$, pénalités et intérêts compris, en date du 18 octobre 2010. L'appelante soutient que le ministre a le fardeau de la preuve concernant l'exactitude de la cotisation sous-jacente et semble faire valoir que ce principe s'applique à tous les cas dans lesquels la responsabilité est établie conformément à l'article 160 de la Loi. Je suis d'avis qu'il appartient à l'appelante de démontrer que les cotisations sous-jacentes étaient erronées.

[13] La règle habituelle relativement au fardeau de la preuve dans le cadre d'appels en matière fiscale a été consacrée par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Johnston v. Minister of National Revenue*<sup>8</sup>, et reprise par l'arrêt *Hickman Motors Ltd. c. Canada*, alors que la juge L'Heureux-Dubé a observé :

En établissant des cotisations, le ministre se fonde sur des présomptions (*Bayridge Estates Ltd. c. M.N.R.*, 59 D.T.C. 1098 (C. de l'É.), à la p. 1101), et la charge initiale de « démolir » les présomptions formulées par le ministre dans sa cotisation est imposée au contribuable (*Johnston c. Minister of National Revenue*, [1948] R.C.S. 486; *Kennedy c. M.R.N.*, 73 D.T.C. 5359 (C.A.F.), à la p. 5361). Le fardeau initial consiste seulement à « démolir » les présomptions exactes qu'a utilisées le

---

<sup>6</sup> *Gaucher c. Canada*, [2000] ACF n° 1869 aux paragraphes 6-7, 2000 DTC 6678 (CAF). Voir également *Canada c. 594710 British Columbia Ltd.*, 2018 CAF 166, autorisation d'interjeter appel devant la CSC refusée, 38352 (21 février 2019); et *Abrametz c. Canada*, 2009 CAF 70.

<sup>7</sup> Voir par exemple *Atwill-Morin c. La Reine*, 2016 CCI 127.

<sup>8</sup> *Johnston v. Minister of National Revenue*, [1948] CTC 195, 3 DTC 1182 (CSC).

ministre, mais rien de plus : *First Fund Genesis Corp. c. La Reine*, 90 D.T.C. 6337 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.), à la p. 6340<sup>9</sup>.

[14] Cette règle générale qui fait peser le fardeau de la preuve sur le contribuable « ne doit pas être renversée à la légère, arbitrairement ou accidentellement », bien qu'il puisse y avoir des cas où il y a lieu de déplacer le fardeau de la preuve vers le ministre.

[15] La Cour d'appel fédérale a exprimé le point de vue suivant sur le fardeau de la preuve dans l'arrêt *Voitures Orly Inc. c. Canada* :

En résumé, nous ne trouvons aucun mérite aux prétentions de l'appelante selon lesquelles celle-ci n'a plus la charge de réfuter les hypothèses faites par le ministre. Nous souhaitons réaffirmer fermement et fortement le principe selon lequel le fardeau de la preuve imposé au contribuable ne doit pas être renversé à la légère ou arbitrairement. L'attribution du fardeau de la preuve au contribuable repose sur un motif très simple et concret énoncé il y a plus de 80 ans dans les arrêts *Anderson Logging Co. c. British Columbia*, [1925] R.C.S. 45; *Pollock c. Canada (Ministre du Revenu National)* (1993), 161 N.R. 232 (C.A.F.); *Vacation Villas of Collingwood Inc. c. Canada*, (1996) 133 D.L.R. (4<sup>th</sup>) 374 (C.A.F.); *Anchor Pointe Energy Ltd. c. Canada*, 2003 CAF 294. Ce motif est qu'il s'agit de l'entreprise du contribuable. C'est lui qui sait comment et pourquoi son entreprise fonctionne comme elle le fait et pas autrement. Il connaît et possède des renseignements dont le ministre ne dispose pas. Il possède des renseignements qui sont à sa portée et sur lesquels il exerce un contrôle. Le système fiscal est fondé sur l'autocotisation. Tout renversement de la charge du contribuable de fournir et de rapporter les renseignements dont il a connaissance ou qu'il contrôle peut mettre en danger l'intégrité, le caractère contraignant et, par conséquent, la crédibilité du système. Ceci dit, nous reconnaissons que dans certaines circonstances le renversement du fardeau de la preuve peut être justifié, mais ce n'est pas le cas en l'espèce. [Non souligné dans l'original.]<sup>10</sup>

[16] Dans l'arrêt *Anchor Pointe Energy Ltd. c. Canada*, la Cour d'appel fédérale a réaffirmé le principe de manière succincte comme suit : « Il est bien établi en droit que, sauf exception, le fardeau de preuve initial à l'égard des hypothèses de fait retenues par le ministre lorsqu'il a établi l'obligation fiscale du contribuable et le montant à payer incombe au contribuable »<sup>11</sup>.

---

<sup>9</sup> *Hickman Motors Ltd. c. Canada*, [1997] 2 RCS 336, au paragraphe 92.

<sup>10</sup> *Voitures Orly Inc. c. Canada*, 2005 CAF 425, au paragraphe 20.

<sup>11</sup> *Anchor Pointe Energy Ltd. c. Canada*, 2007 CAF 188, au paragraphe 35.

[17] La jurisprudence de notre Cour a reconnu à plusieurs reprises<sup>12</sup> à la fois la règle générale concernant le fardeau de la preuve et l'exception qui prévoit qu'il existe des circonstances dans lesquelles l'équité exige que le fardeau passe au ministre pour qu'il démontre que la cotisation est correcte.

[18] Un exemple souvent cité d'exception à la règle générale est celui où les faits sont particulièrement ou exclusivement à la connaissance du ministre. Il ne s'agit pas de l'un de ces cas en l'espèce. Dans le cadre du présent appel, les faits sont parfaitement connus de l'appelante par l'intermédiaire de M. Lisi, qui est l'unique actionnaire, directeur et agent de l'appelante et de 661. Par conséquent, l'information est à sa portée et sous son contrôle. De plus, l'avocat de l'appelante n'a pas fait valoir d'argument contraire. Par exemple, M. Lisi a déclaré que M. Derrick Wright, un associé du cabinet BDO Dunwoody LLP, était son comptable jusqu'en 2009 environ et qu'il lui a parlé des pertes de Grosvenor à plusieurs reprises pendant plusieurs années. En outre, M. Lisi a témoigné qu'il a eu plusieurs conversations avec des employés du service de recouvrement de l'Agence du revenu du Canada (Agence) concernant la dette fiscale de 661.

## **VI. Report rétrospectif de pertes**

[19] La cotisation en cause est fondée sur la dette fiscale de 661 pour son année d'imposition 2000 et comprend les intérêts courus jusqu'au 18 octobre 2010. Le report rétrospectif des pertes de 661 à son année d'imposition 2000 est au centre de la principale question en litige dans le présent appel. L'annexe B donne un aperçu du report rétrospectif des pertes de 661 ainsi que la source des pertes inutilisées qui sont au cœur du présent litige.

[20] Le revenu de 661 pour son année d'imposition 2000 s'élevait à 8 469 700 \$, déduction faite de 14 239 \$ de pertes réclamées pour les années précédentes.

[21] 661 a subi des pertes autres qu'en capital en tant qu'associée de la société en commandite Grosvenor Services 2000 (Grosvenor LP) pour 2001 et les années suivantes<sup>13</sup> et a demandé le report rétrospectif de sa part des pertes (pertes

---

<sup>12</sup> Voir par exemple *Manna c. La Reine*, 2019 CCI 70; *Monsell v. The Queen*, 2019 CCI 5; *Ansems c. La Reine*, 2019 CCI 66; *Andrew c. La Reine*, 2015 CCI 1; *Mignardi c. La Reine*, 2013 CCI 67.

<sup>13</sup> Exposé conjoint (partiel) des faits, au paragraphe 11.

Grosvenor) pour les années d'imposition comprenant 2001, 2002 et 2003 sur son année d'imposition 2000.

[22] Au cours de l'année d'imposition 2001, 661 a subi des pertes en lien avec Grosvenor de 6 566 808 \$ et a reporté ces pertes à son année d'imposition 2000. Grâce à ce report rétrospectif de pertes, le revenu imposable de 661 pour l'année d'imposition 2000 a été ramené à 1 902 892 \$. Le ministre a établi une cotisation pour ces pertes reportées par la voie d'un avis de cotisation daté du 24 avril 2002.

[23] Au cours de l'année d'imposition 2002, 661 avaient des pertes liées à Grosvenor de 2 147 666 \$ et a procédé au report rétrospectif d'une partie de ces pertes d'une somme de 1 902 892 \$ pour ramener son revenu imposable de 2000 à zéro. Le ministre a établi une cotisation pour ces pertes reportées par la voie d'un avis de cotisation daté du 23 octobre 2003. À ce stade, 661 avaient un solde de pertes résiduelles de 244 797 \$ pour 2002<sup>14</sup>.

[24] À la suite d'une vérification de Grosvenor LP et d'un règlement ultérieur qui liait tous les associés, les pertes liées à Grosvenor de 661 pour l'année d'imposition 2001 ont été réduites à 4 033 959,71 \$ (une diminution de 2 532 848,29 \$) et ses pertes pour l'année d'imposition 2002 ont été augmentées à 2 412 306 \$ (une augmentation de 264 640 \$)<sup>15</sup>. Le 14 janvier 2005, le ministre a établi une nouvelle cotisation à l'égard de l'année d'imposition 2000 de 661 et a réduit le report rétrospectif des pertes de 2001 conformément aux pertes déterminées par le règlement. Ainsi, le revenu imposable de 661 pour l'année d'imposition 2000 a augmenté.

[25] Il n'est pas controversé entre les parties que les changements résultant du règlement Grosvenor ont laissé à 661 un solde final de pertes d'une somme de 509 437,17 \$<sup>16</sup> (les pertes inutilisées) pour son année d'imposition 2002 et que le solde des pertes de 2002 n'a jamais été appliqué à l'année d'imposition 2000 de 661<sup>17</sup>.

---

<sup>14</sup> Exposé conjoint (partiel) des faits, au paragraphe 15.

<sup>15</sup> Exposé conjoint (partiel) des faits, au paragraphe 20.

<sup>16</sup> La somme de 509 437,17 \$ est composée des deux sommes suivantes : 1) le solde des pertes restantes de 244 797 \$ pour 2002 à la suite du report rétrospectif des pertes établies dans la nouvelle cotisation d'octobre 2003 et mentionnées au paragraphe 23 des présents motifs; et 2) l'augmentation des pertes de 2002 d'une somme de 264 640,17 \$ résultant du règlement Grosvenor et mentionnée au paragraphe 24 des présents motifs.

<sup>17</sup> Exposé conjoint (partiel) des faits, aux paragraphes 22 et 23.

[26] 661 a demandé le report de la somme de 1 827 051 \$ en pertes subies au cours de son année d'imposition 2003 à son année d'imposition 2000<sup>18</sup>. Le ministre a établi une cotisation à l'égard de ce report rétrospectif des pertes par avis de nouvelle cotisation daté du 20 novembre 2008, diminuant ainsi davantage le revenu imposable de 661 personnes pour l'année d'imposition 2000.

[27] Le 8 décembre 2010, l'appelante a présenté une demande d'accès à l'information et de protection des renseignements personnels (AIPRP) et a reçu les documents de l'AIPRP le ou vers le 12 octobre 2011<sup>19</sup>. Au cours des interrogatoires préalables, dont des extraits ont été présentés au procès, l'appelante a reconnu que ce n'est qu'en 2011, par l'intermédiaire de la demande d'AIPRP, qu'elle a découvert qu'elle avait des pertes autres qu'en capital de 2002 qui n'avaient pas été appliquées à son année d'imposition 2000<sup>20</sup>.

[28] Je note que les pertes inutilisées de 2002, soit 509 437,17 \$, sont à l'origine du litige entre les parties. En bref, l'appelante soutient qu'un formulaire prescrit demandant le report des pertes inutilisées de 2002 sur l'année d'imposition 2000 de 661 n'était pas nécessaire; de plus, il aurait été impossible pour 661 de se conformer à cette exigence de forme. L'intimée soutient que le ministre *peut*, mais ne pourrait pas être *tenu* d'établir une nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 2000 de 661 afin d'appliquer les pertes inutilisées de 2002 et, en outre, que 661 n'a pas demandé, sur le formulaire prescrit ou autrement, que les pertes inutilisées soient reportées à son année d'imposition 2000.

[29] L'alinéa 111(1)a) de la Loi prévoit que, dans le calcul du revenu imposable, le contribuable peut procéder au report rétrospectif de pertes autres qu'en capital sur trois ans. Il n'est pas controversé que 661 pourrait demander que ses pertes autres qu'en capital subies au cours des années d'imposition se terminant en 2001 et 2002 soient reportées à 2000 lorsqu'elle a produit ses déclarations pour ces années. En outre, les pertes de 2001 et une partie des pertes de 2002 ont été appliquées pour réduire son revenu imposable de 2000 dans le cadre de nouvelles cotisations établies pour l'année d'imposition 2000 de 661 en avril 2002 et octobre 2003, respectivement. En fait, 661 a demandé le report rétrospectif de ses pertes de 2003 sur son année d'imposition 2000 et ces pertes ont été appliquées pour réduire son revenu imposable. La question qui demeure est celle de savoir si le solde des

---

<sup>18</sup> Exposé conjoint (partiel) des faits, au paragraphe 25.

<sup>19</sup> Transcription de l'audience, extraits présentés au procès, p. 277.

<sup>20</sup> Transcription de l'audience, extraits présentés au procès, p. 276.

pertes de 2002 qui n'a jamais été appliqué à 2000 aurait dû être appliqué pour réduire le revenu imposable de 661 et, dans l'affirmative, quand aurait-il dû l'être.

[30] L'alinéa 111(1)a) de la Loi autorise le contribuable à déduire les pertes autres qu'en capital, sous réserve des restrictions prévues aux sous-alinéas 111(1)a)(i) et b)(i). Aucune des parties n'a soutenu que ces restrictions constituaient un obstacle à la déduction des pertes inutilisées de 661 en 2002.

[31] À mon avis, l'alinéa 111(1)a) de la Loi consacre une déduction permissive à la lumière du préambule du paragraphe 111(1) selon lequel « pour le calcul du revenu imposable d'un contribuable pour une année d'imposition, peuvent être déduites les sommes appropriées suivantes » [non souligné dans l'original]. Il ne ressort nullement de cette disposition que 661 devait déduire ses pertes inutilisées de 2002 dans son année d'imposition 2000 ni que le ministre pourrait l'obliger à le faire. Une jurisprudence de la Cour d'appel fédérale, *CCLI (1994) Inc. c. Canada*, va dans ce sens; la Cour a alors observé :

Cette interprétation comporte un problème plus important encore : elle ne respecte pas le choix que le législateur a offert aux contribuables à la première ligne du paragraphe 111(1). Le paragraphe 111(1) indique, selon moi, que seul le contribuable a le droit de choisir la façon dont il souhaite répartir ses pertes autres que des pertes en capital subies une année donnée au cours des trois années précédant ou des sept années suivant la cotisation, sous réserve uniquement des restrictions prévues aux sous-alinéas 111(3)a)(i) et 111(3)b)(i). Même si un contribuable peut vouloir, dans une situation donnée, autoriser le ministre à choisir la façon dont ses pertes seront réparties, à l'exception des sous-alinéas 111(3)a)(i) et 111(3)b)(i), l'article 111 n'habilite pas légalement le ministre à imposer au contribuable une répartition particulière. [Non souligné dans l'original.]<sup>21</sup>

[32] Je conclus que 661 avait le droit de choisir le mode de répartition de ses pertes de 2002 et, plus important encore, que le ministre n'avait aucun fondement juridique pour imposer à 661 l'obligation d'appliquer ses pertes inutilisées de 2002 à l'année d'imposition 2000.

[33] Par conséquent, la question est maintenant de savoir si 661 a demandé que ses pertes inutilisées de 2002 soient appliquées à son année d'imposition 2000 et, plus précisément, ce qu'elle devait faire pour présenter une telle demande.

[34] Le mécanisme par lequel un contribuable peut demander le report rétrospectif de pertes et l'obligation correspondante du ministre d'établir une

---

<sup>21</sup> *CCLI (1994) Inc. c. Canada*, 2007 CAF 185, au paragraphe 42.

nouvelle cotisation est prévu par le paragraphe 152(6) de la Loi qui est rédigé en partie comme suit :

152(6) Nouvelle cotisation en cas de nouvelles déductions [reports] Lorsqu'un contribuable a produit la déclaration de revenu exigée par l'article 150 pour une année d'imposition et que, par la suite, une somme est demandée pour l'année par lui ou pour son compte à titre de :

c) déduction [...] en application de l'article 111, relativement à une perte subie pour une année d'imposition ultérieure;

en présentant au ministre, au plus tard le jour où le contribuable est tenu, ou le serait s'il était tenu de payer de l'impôt en vertu de la présente partie pour cette année d'imposition ultérieure, de produire en vertu de l'article 150 une déclaration de revenu pour cette année d'imposition ultérieure, un formulaire prescrit modifiant la déclaration, le ministre doit fixer de nouveau l'impôt du contribuable pour toute année d'imposition pertinente (autre qu'une année d'imposition antérieure à l'année donnée) afin de tenir compte de la déduction demandée. [Non souligné dans l'original.]

[35] Au strict minimum, le paragraphe 152(6) de la Loi prévoit que le ministre produira une nouvelle cotisation lorsqu'un contribuable produit une déclaration pour une année d'imposition donnée, comme l'exige l'article 150, *et qu'il demande ensuite une déduction en produisant le formulaire prescrit modifiant la déclaration*. Ainsi, si les conditions de l'article 150 sont réunies, le ministre est tenu d'établir une nouvelle cotisation lorsque le contribuable a demandé le report rétrospectif de pertes en remplissant un formulaire prescrit. Bien entendu, cela doit être fait dans le délai prévu par la Loi. En effet, le paragraphe 152(6) combiné au sous-alinéa 152(4)b)(i) de la Loi, prolonge la période normale pour l'établissement d'une nouvelle cotisation de trois ans<sup>22</sup>.

[36] Le paragraphe 152(6) de la Loi prévoit également le délai dans lequel le contribuable peut produire le formulaire prescrit. Encore une fois, en réduisant la

---

<sup>22</sup> Voir *Canada c. Agazarian*, 2004 CAF 32 (« [o]n relève que, même si le paragraphe 152(1) confère au ministre le pouvoir [et l'obligation] de calculer le revenu du contribuable, et de le faire avec toute la diligence possible, cette disposition ne prévoit aucun délai à l'intérieur duquel le ministre doit exercer ce pouvoir. De même, bien que le paragraphe 152(6) confère au ministre l'obligation de recalculer le revenu du contribuable pour tenir compte de la demande de report de perte en amont faite par le contribuable, cette disposition ne prévoit aucun délai à l'intérieur duquel ce nouveau calcul doit être fait. Pour savoir ce que sont les délais en question, il faut s'en rapporter au paragraphe 152(4) », au paragraphe 13).

partie pertinente de la disposition à son strict minimum, le paragraphe 152(6) prévoit que le contribuable peut demander un report rétrospectif de pertes en remplissant le formulaire prescrit au plus tard le jour où il est tenu, aux termes de l'article 150, de produire une déclaration de revenus pour cette année d'imposition. En appliquant cette partie de la disposition aux faits de la présente affaire, 661 pourrait demander le report de ses pertes de 2002 à son année d'imposition 2000 au plus tard à la date d'échéance de production du 31 juillet 2002 pour son année d'imposition se terminant en 2002<sup>23</sup>. Comme mentionné précédemment, 661 a bel et bien demandé le report rétrospectif de pertes de 1 902 982 \$ de son année d'imposition 2002 à son année d'imposition 2000 et a fait l'objet d'une nouvelle cotisation en conséquence le 23 octobre 2003<sup>24</sup>. 661 souhaite maintenant procéder au report rétrospectif des pertes inutilisées de son année d'imposition 2002 afin de réduire le revenu imposable de 2000 découlant des pertes révisées liées à Grosvenor.

[37] Par lettre datée du 2 avril 2004, le ministre a informé 661 qu'un règlement, liant tous les partenaires, avait été conclu le 31 mars 2004 dans l'affaire Grosvenor LP et que le ministre avait déterminé les pertes applicables à la période de 2000 à 2007. La lettre et l'avis de détermination ci-joint exposent les changements apportés aux pertes de Grosvenor dans l'ensemble, mais pas pour chaque partenaire, bien qu'ils fassent référence aux unités détenues par 661 selon les dossiers du ministre.

[38] L'appelante soutient qu'il était donc impossible de se conformer à l'obligation de produire un formulaire prescrit pour demander un report rétrospectif de pertes au plus tard le 31 juillet 2002 parce que l'augmentation du revenu imposable de 661 pour 2000 et la détermination des pertes de Grosvenor qu'elle voulait maintenant reporter à 2000 découlaient en partie de l'issue du règlement de 2004. Les changements résultant du règlement Grosvenor ont été pris en compte dans la nouvelle cotisation du 14 janvier 2005 de l'année d'imposition 2000 de 661.

[39] La position de l'intimée est exposée comme suit au paragraphe 27 de l'exposé conjoint des faits (partiel) :

[TRADUCTION]

---

<sup>23</sup> Exposé conjoint des faits (partiel) au paragraphe 30 (l'année d'imposition 2002 de 661 s'est terminée le 31 janvier 2002).

<sup>24</sup> Exposé conjoint (partiel) des faits, au paragraphe 14.

L'intimée soutient que 661 aurait seulement pu reporter la perte inutilisée en question si (et seulement si) elle avait produit un « formulaire prescrit » à la suite du règlement de la société Grosvenor LP sur la détermination des pertes le 2 avril 2004 ou près de cette date; et demander le report de la perte inutilisée en question (de 509 437 \$ en 2002) à l'année d'imposition 2000 de 661, conformément au paragraphe 152(6) de la LIR. L'intimée soutient que le « formulaire prescrit » exigé (aux termes du paragraphe 152(6), de la LIR) était un formulaire T2SCH4 (pour les années d'imposition 1998 et suivantes). [Non souligné dans l'original.]

L'intimée fait valoir non seulement qu'il n'existe pas de formulaire prescrit en l'espèce, mais aussi que 661 n'a présenté aucune demande écrite de report rétrospectif des pertes inutilisées de son année d'imposition 2002 à son année d'imposition 2000 à aucun moment au cours de la période de cotisation prolongée. Il a été demandé à l'avocat de l'intimée de discuter la question de l'impossibilité de déposer un formulaire prescrit « conformément au paragraphe 152(6) » durant son argumentation, car ce texte exigeait que le formulaire prescrit soit déposé avant le 31 juillet 2002, alors que la nécessité de reporter les pertes non utilisées découlait du règlement Grosvenor de 2004. Si je comprends l'argument de l'intimée, une fois l'expiration du délai dans lequel le ministre peut procéder à une nouvelle cotisation aux termes du sous-alinéa 152(4)b(i) de la Loi, c'est-à-dire trois ans au-delà de la période normale de nouvelle cotisation, l'année est prescrite et le ministre n'a pas à procéder à une nouvelle cotisation pour appliquer les pertes inutilisées. L'avocat de l'intimée a soutenu qu'il pourrait y avoir un droit de demander à la Cour fédérale de procéder au contrôle judiciaire de la décision administrative du ministre de refuser d'établir une nouvelle cotisation.

[40] Au procès, les avocats de l'appelante ont reconnu qu'ils ne pouvaient pas produire à la Cour un formulaire prescrit pour montrer que 661 s'était conformée au paragraphe 152(6) de la Loi ni un document attestant la demande de report rétrospectif des pertes inutilisées de 2002 présentée par 661<sup>25</sup>. L'appelante soutient plutôt que le paragraphe 152(6) constitue une disposition permissive et que 661 n'était pas tenue d'en respecter les exigences, bien que ce texte soit contraignant à l'égard du ministre, selon l'appelante. L'appelante a soutenu que [TRADUCTION] « la Cour peut conclure, à partir d'un témoignage verbal, que la demande d'augmentation des pertes aurait été faite à l'Agence, mais n'aurait pas été traitée par l'Agence »<sup>26</sup>. L'appelante a en outre soutenu que, peu importe que 661 ait ou non présenté la demande, notre Cour peut interpréter la demande initiale de report rétrospectif des pertes d'environ 1,9 million de 2002 à 2000 comme une

---

<sup>25</sup> Transcription de l'audience, pages 28-29.

<sup>26</sup> Transcription de l'audience, page 28.

[TRADUCTION] « demande implicite de report rétrospectif de toutes les pertes disponibles de 2002 dans la mesure nécessaire pour éliminer ou réduire au maximum les revenus de 661 en 2000 »<sup>27</sup>.

[41] 661 a rempli un formulaire prescrit pour procéder au report rétrospectif d'une partie de ses pertes de 2002 lorsqu'elle a produit sa déclaration de 2002. Toutefois, il est clairement établi que 661 n'a pas rempli le formulaire prescrit, comme l'exige le paragraphe 152(6) de la Loi, pour demander un report rétrospectif des pertes inutilisées de 2002 après le règlement Grosvenor de 2004. Il est également clairement établi que 661 n'a pas fait de demande écrite de report sous quelque forme que ce soit.

[42] L'appelante a fait valoir que le paragraphe 152(6) de la Loi n'envisage pas le dépôt d'un formulaire prescrit *modifié* et, en outre, que le libellé du paragraphe 152(6) exclut, en ce qui le concerne, le respect de cette disposition puisque l'accord Grosvenor a été conclu en 2004 alors qu'il était trop tard pour respecter le délai de l'exigence susmentionnée. L'avocat de l'appelante a soutenu que, puisque 661 a déposé un formulaire prescrit en 2002 conformément au paragraphe 152(6), la demande actuelle recherche une modification de la demande initiale de report rétrospectif des pertes. Il a soutenu que le ministre doit tenir compte de l'intention du contribuable et a soulevé la question suivante : [TRADUCTION] « si nous nous appuyons sur le formulaire initial prescrit, la question devient alors : vu le résultat du règlement Grosvenor, quelle était l'intention du contribuable? »<sup>28</sup>

[43] L'avocat de l'appelante semble soutenir que le ministre a le pouvoir d'établir une nouvelle cotisation à l'égard 661 au-delà du délai de prescription et indépendamment du paragraphe 152(6) de la Loi. L'avocat de l'appelante a fait référence à plusieurs dispositions de la Loi qui, selon lui, illustrent une obligation pour le ministre d'établir une nouvelle cotisation; cependant, en ce qui concerne le contribuable, serait facultative l'observation du paragraphe 152(6), plus précisément en raison de l'utilisation du mot « si » dans les textes.

[44] Je donnerai deux exemples des dispositions citées par l'avocat de l'appelante. Il a fait référence au sous-alinéa 152(4)b)(i) de la Loi qui prévoit que le ministre ne peut pas établir une nouvelle cotisation après la fin de la période normale de nouvelle cotisation, sauf si la cotisation est établie avant le jour du

---

<sup>27</sup> Transcription de l'audience, page 29.

<sup>28</sup> Transcription de l'audience, page 296.

troisième anniversaire de la fin de la période normale de nouvelle cotisation et qu'il est tenu, aux termes du paragraphe (6) [...] ou le serait *si* le contribuable avait demandé une somme en remplissant le formulaire prescrit. L'avocat de l'appelante a également fait référence au sous-paragraphe 161(7)b)(iii) qui porte sur l'effet du report rétrospectif des pertes sur le calcul des intérêts et utilise la formulation « si » un formulaire prescrit a été déposé en application du paragraphe 152(6). L'avocat a de nouveau soutenu que, vu le mot « si », il s'agit d'un élément facultatif et non obligatoire<sup>29</sup>.

[45] Je ne suis pas convaincu par l'argument de l'avocat de l'appelant selon lequel le dépôt d'un formulaire prescrit soit facultatif. À mon avis, ce qui est rendu facultatif par l'utilisation du mot « si » en référence à la présentation d'un formulaire prescrit aux termes du paragraphe 152(6), c'est le choix, ou le droit de choisir, du contribuable de la manière de répartir les pertes d'une année donnée entre les années antérieures et ultérieures. Toutefois, une fois que le contribuable a fait le choix de reporter les pertes, le paragraphe 152(6) de la Loi exige qu'il remplisse un formulaire prescrit.

### ***Renonciations et demandes implicites***

[46] À ce stade, il est utile de rappeler qu'en 2003, 661 a demandé le report d'une partie de ses pertes de l'année 2002 à l'année 2000 pour ramener ses revenus à zéro. L'avocat de l'appelante a fait valoir qu'il serait raisonnable d'interpréter cette demande de report rétrospectif des pertes de 2002 d'une somme suffisante pour réduire ses revenus à zéro comme une « demande implicite » d'appliquer les pertes inutilisées de 2002 pour réduire l'augmentation des revenus résultant du règlement Grosvenor de 2004. L'avocat de l'appelante, à l'appui de sa position, a fait valoir que les principes d'interprétation applicables aux renonciations<sup>30</sup> doivent s'appliquer à l'exigence d'un formulaire prescrit aux termes du paragraphe 152(6).

---

<sup>29</sup> Transcription de l'audience, page 300.

<sup>30</sup> Par exemple, le sous-alinéa 152(4)a)(ii) de la Loi prévoit que le ministre peut établir une nouvelle cotisation au-delà de la période normale de nouvelle cotisation si un contribuable a présenté une renonciation dans le formulaire prescrit. L'avocat de l'appelante a également fait valoir que les principes appliqués dans la décision *Dhaliwal c. La Reine*, 2012 CCI 84, une affaire comprenant un choix aux termes de l'article 50, doivent s'appliquer en l'espèce. Je note que, au paragraphe 21, le juge Boyle observe : « il n'existe aucun formulaire prévu par la Loi aux fins de l'exercice de ce choix ». Je suis d'avis que les faits de la décision *Dhaliwal* sont trop différents de ceux de l'espèce : il s'agit d'une exigence précise en lien avec un formulaire prescrit.

[47] L'avocat de l'appelante a cité la jurisprudence de la Cour canadienne de l'impôt, de la Cour fédérale et de la Cour d'appel fédérale dans laquelle il a été conclu que les renonciations étaient valables malgré leurs défauts. En outre, il a été conclu que les renonciations étaient valables malgré les défauts suivants : l'utilisation d'un formulaire incorrect tel qu'une lettre<sup>31</sup>, le manque de clarté des termes d'une renonciation<sup>32</sup>, l'omission du nom du contribuable<sup>33</sup> ou l'omission d'un sceau de société<sup>34</sup>. L'avocat de l'appelante soutient que cette jurisprudence va dans le sens de sa thèse selon laquelle, bien que 661 n'ait pas déposé le formulaire prescrit pour demander le report rétrospectif des pertes inutilisées de 2002, il est quand même loisible à la Cour de conclure qu'il y avait une demande implicite de report rétrospectif des pertes et que cela suffit.

[48] En examinant les faits de la jurisprudence citée par l'appelante, on constate clairement une caractéristique commune, soit une renonciation signée ou une lettre, un *document* réel, que la Cour pouvait interpréter en se reportant à la preuve pertinente pour déterminer la validité de la renonciation. Par exemple, dans la décision *Solberg*, la Cour fédérale, en première instance, a parlé de défauts techniques, qui n'ont pas altéré le fond de la renonciation et a conclu que [TRADUCTION] « l'approche appropriée pour l'interprétation de la renonciation consiste à déterminer l'intention des parties telle qu'elle est exprimée dans ce document ainsi que toutes les circonstances pertinentes pour lesquelles des éléments de preuve sont disponibles (nos soulignements) »<sup>35</sup>. Dans l'arrêt *Mitchell*, la Cour d'appel fédérale a observé que l'intention était très claire et que la lettre faisait état de toutes les informations requises par une dérogation dans la forme prescrite<sup>36</sup>.

---

<sup>31</sup> *Mitchell c. Canada*, 2002 CAF 407; *Kerry (Canada) Inc. c. Canada (Procureur général)*, 2019 CF 377.

<sup>32</sup> *Brown c. La Reine*, 2006 CCI 381 (le contribuable savait qu'il ferait l'objet d'une nouvelle cotisation après la période normale pour l'établissement de la nouvelle cotisation et celle-ci ne comportait aucun élément de surprise).

<sup>33</sup> *Noran West Developments Ltd. c. La Reine*, 2012 CCI 434.

<sup>34</sup> *Cal Investments Limited v R.* (1990), [1991] CF 199, 90 DTC 6556 (il a été conclu que le sceau constituait un élément discrétionnaire).

<sup>35</sup> *Solberg (SJ) v. Canada*, [1990] 2 CTC 418 au paragraphe 13, 92 DTC 6448.

<sup>36</sup> *Mitchell*, précitée, note 31 (« L'existence de cette intention était tout à fait claire et il est également clair que ce paragraphe contient tous les renseignements exigés par la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour constituer une renonciation valable. L'intimée concède que cette lettre renfermait tous les renseignements exigés pour une renonciation « selon le formulaire prescrit ». Revenu Canada a en outre concédé que par le passé il avait l'habitude d'accepter en tant que renonciations valables les formulaires prescrits

[49] Je ne suis pas convaincu par l'argument de l'appelante selon lequel les principes appliqués à l'occasion des affaires portant sur des renonciations doivent être appliqués en l'espèce à l'appui de la position selon laquelle la demande initiale de report rétrospectif des pertes de 661 est suffisante pour servir de demande de report rétrospectif des pertes inutilisées.

[50] J'ai exprimé mon point de vue plus tôt dans les présents motifs selon lequel l'alinéa 111(1)a) de la Loi prévoit une déduction permissive; seul le contribuable a le droit de choisir comment répartir ses pertes et le ministre n'a aucun fondement pour imposer au contribuable une répartition particulière, sous réserve de la restriction susmentionnée. Il s'ensuit que le contribuable doit présenter une demande de report rétrospectif des pertes. Le paragraphe 152(6) de la Loi exige qu'il le fasse en remplissant un formulaire prescrit dans un délai prescrit. L'appelante admet que 661 n'a pas déposé de formulaire prescrit. 661 n'a pas non plus déposé de *document* demandant précisément un report rétrospectif de pertes que cette Cour pourrait examiner à la lumière d'autres éléments de preuve pour vérifier l'intention des parties telle qu'elle est exprimée dans ce *document*.

[51] Toutefois, ce qui est inhabituel dans les circonstances de l'espèce, c'est que même si 661 avait déposé un formulaire prescrit, elle n'aurait pas pu se conformer à l'obligation de le faire dans les délais requis. Vu cet élément et les éléments de preuve au procès concernant le manuel de vérification de l'Agence, je suis prêt à examiner la question de savoir si, bien que ne figurant pas sur un formulaire prescrit, il y avait suffisamment d'informations sur lesquelles le ministre pouvait se fonder pour appliquer les pertes inutilisées de 2002 à l'année d'imposition 2000 après les changements découlant du règlement Grosvenor.

[52] En général, l'opinion d'un vérificateur sur la façon dont la Loi devrait être interprétée n'est pas pertinente; toutefois, en l'espèce, il est utile d'examiner les témoignages sur la façon dont l'Agence appliquait le paragraphe 152(6) en se basant sur une politique interne. M. Jonathan Smith, le vérificateur du dossier Grosvenor LP, a témoigné qu'il connaissait une politique de vérification sur le report rétrospectif des pertes. Interrogé sur cette politique, M. Smith a rendu le témoignage suivant<sup>37</sup> :

[TRADUCTION]

---

comportant des modifications et les documents autres que le formulaire prescrit » (paragraphe 33).

<sup>37</sup> Transcription de l'audience, pages 69-71.

Q. D'accord. Avez-vous lu des instructions internes de l'Agence, tirées d'un manuel de vérification ou autres, relativement au traitement des demandes de report rétrospectif de pertes?

R. Non.

Q. Et avez-vous lu un document qui fait essentiellement état de la partie surlignée ci-dessous, soit :

« Lorsqu'un ajustement généré en interne entraîne une augmentation des revenus et qu'une perte d'une autre année a été appliquée à cette année, le contribuable enregistré aura la possibilité de modifier l'application de la perte ». (Tel que l'extrait a été lu)

Avez-vous déjà lu des documents à l'Agence qui sont conformes à cette instruction?

R. Ai-je lu quelque chose, ou suis-je au courant d'une telle...

Q. Commençons par savoir si vous avez lu un tel document.

R. L'ai-je lu? Non.

Q. Êtes-vous au courant?

R. Oui.

Q. Vous êtes au courant de cette exigence?

R. Je suis conscient que nous donnons toujours au contribuable la possibilité de réclamer des pertes par écrit, oui.

Q. Vous savez que l'Agence donne la possibilité au contribuable de modifier une demande de perte?

R. Oui.

Q. Oui? Et qu'est-ce que cela signifie? Quelle est votre compréhension de cette politique?

R. Il suffit qu'ils en fassent la demande par écrit, et ensuite nous modifions la perte.

Q. S'agit-il donc d'une demande de perte distincte? Est-ce une modification de la demande d'origine...

R. S'ils ont fait une perte initiale et qu'ils veulent ensuite la modifier, ils vont envoyer une demande distincte pour une perte modifiée.

Q. D'accord. Vous êtes donc au courant de cette politique à l'Agence?

R. Je suis conscient qu'en général, les gens doivent demander par écrit les modifications de perte ou les demandes originales de perte, oui.

Q. D'accord. Et lorsqu'il est dit de donner au contribuable la possibilité de la modifier, cela nécessite-t-il une quelconque communication entre l'Agence et le - de l'Agence au contribuable?

R. Oui, je ne vais pas nécessairement me mettre dans une situation où nous allons interpréter ces termes, mais...

Q. Donc, en général, vous comprenez que vous n'avez pas besoin d'entrer en communication avec le contribuable?

R. Je vais demander au contribuable de délivrer un formulaire T7W-C qui indiquera notre perte modifiée. Le contribuable saura alors qu'il doit dire : « D'accord, je pense que je veux changer la perte à un moment donné dans l'avenir. »

[53] En résumé, M. Smith a reconnu que l'Agence a pour politique de donner au contribuable la possibilité de modifier sa demande de perte lorsqu'un redressement généré en interne résulte en une augmentation du revenu et qu'une perte d'une autre année a été appliquée à cette année. Les circonstances de l'espèce semblent être directement envisagées par cette politique, puisqu'un ajustement des pertes de 661 effectué à la suite du règlement Grosvenor de 2004 a résulté en une augmentation du revenu pour son année d'imposition 2000, qui avait été précédemment réduit à zéro par des pertes reportées de 2002. Il semble donc que l'Agence ait établi de nouvelles cotisations à l'égard des contribuables qui ont modifié leur demande de perte même lorsque cela n'était pas en stricte conformité avec le paragraphe 152(6) de la Loi. M. Smith a témoigné que l'Agence communiquait avec le contribuable au moyen d'un formulaire T7W-C, un formulaire indiquant la perte modifiée, et qu'elle s'attendait ensuite à ce que le contribuable communique avec l'Agence pour lui faire savoir s'il souhaite modifier sa demande de perte et de quelle manière.

[54] Le 2 avril 2004, M. Smith a écrit à M. Lisi et 661 pour les informer du règlement Grosvenor. Dans sa lettre, M. Smith a exprimé la détermination des pertes regroupées et par unité. M. Smith a écrit que les dossiers de l'Agence indiquaient que 661 détenaient 116,4400 unités de Grosvenor LP et comprenaient

le numéro de téléphone auquel il pouvait être joint. M. Smith a témoigné qu'il avait participé à la vérification de Grosvenor LP et qu'il aurait généré des formulaires T7W-C pour les associés individuels, mais qu'il n'avait pas participé à l'établissement des nouvelles cotisations pour les pertes des associés. Tout document propre à un contribuable tel qu'un formulaire T7W-C aurait été mis dans le dossier de déclaration de ce contribuable. M. Smith a témoigné que les documents relatifs à la vérification de Grosvenor, y compris les copies des formulaires T7W-C, ont finalement été éliminés au fur et à mesure que l'affaire était réglée.

[55] Les documents envoyés à l'appelante dans le cadre de la divulgation de l'AIPRP comprenaient un formulaire T7W-C adressé à 661 montrant que les pertes pour son année d'imposition 2001 avaient été réduites de 2 532 848,29 \$, passant de 6 566 808,00 \$ à 4 033 959,71 \$. La divulgation de l'AIPRP comprenait également un [TRADUCTION] « tableau révisé des pertes autres qu'en capital » préparé par M. Smith. M. Smith a témoigné qu'il joignait généralement un tableau des pertes révisées au formulaire T7W-C et que ces documents étaient envoyés à Sudbury où les nouvelles cotisations étaient établies et délivrées.

[56] Le tableau des pertes révisé divulgué dans la demande d'AIPRP comportait une colonne indiquant les pertes de 661 pour 2001 et 2002 reportées à l'année d'imposition 2000. La deuxième colonne intitulée « Agence » indiquait les pertes révisées de 4 033 959,71 \$ ainsi que leur report sur l'année 2000. Le document a également révélé que les pertes pour 2002 ont été révisées à 2 412 306,17 \$. Cette somme correspondait au montant saisi à titre de [TRADUCTION] « perte appliquée à l'année 2000 », puis rayée et remplacée à la main la somme de 1 902 892 \$. M. Smith a témoigné que c'était son écriture et a expliqué qu'il aurait mis la somme de 2 412 306 \$ en pensant qu'il y avait une possibilité que le contribuable demande le report de cette perte. Il a témoigné que l'Agence donnerait au contribuable la possibilité d'utiliser les pertes disponibles, mais qu'il appartenait ultimement au contribuable de décider s'il voulait ou non utiliser les pertes. M. Smith a affirmé que ce n'était pas son rôle de tendre la main aux partenaires individuels et a ajouté : [TRADUCTION] « C'est à eux de dire vraiment, vous savez, une fois qu'ils ont pris conscience de ce qu'ils peuvent réellement réclamer, parce que je ne suis pas en mesure de présumer que c'est la meilleure utilisation de leur perte ou que c'est la demande de perte qu'ils souhaitent faire. Je ne peux pas prendre cette décision ». <sup>38</sup>

---

<sup>38</sup> Transcription de l'audience, page 112.

[57] M. Smith a témoigné qu'il n'avait pas envoyé le tableau des pertes révisé contenant ses ratures manuscrites au 661. Bien qu'il n'ait pas pu le confirmer parce que le dossier avait été éliminé, M. Smith a déclaré qu'il pensait que le tableau des pertes révisé suivant avait été envoyé à 661 avec le formulaire T7W-C pour l'année d'imposition 2000 :

[TRADUCTION]

**1473661 Ontario Limited**  
**Tableau révisé des pertes autres qu'en capital**

	Contribuable	Agence
Solde d'ouverture – 22 avril 2001	0,00 \$	0,00 \$
Perte de 2001	6 566 808,00 \$	4 033 959,71 \$
Perte appliquée au 31 octobre 2000	<u>(6 566 808,00 \$)</u>	<u>(4 033 959,71 \$)</u>
Solde de clôture – 22 avril 2001	0,00 \$	0,00 \$
Solde d'ouverture – 31 janvier 2002	0,00 \$	0,00 \$
Perte de 2002	2 147 666,00 \$	2 412 306,17 \$
Transférée lors de la fusion	23,00 \$	23,00 \$
Perte appliquée à l'année 2000	<u>(1 902 892,00 \$)</u>	<u>(1 902 892,00 \$)</u>
Solde de clôture – 13 janvier 2002	244 797,00 \$	509 437,17 \$

Le formulaire T7W-C indiquait que le revenu imposable révisé s'élevait à 2 532 849,29 \$, mais n'indiquait pas le solde des pertes de 661 après le règlement Grosvenor et les ajustements correspondants à l'année d'imposition 2000 de 661. Cependant, le solde de la perte de 509 437,17 \$ a été indiqué sur l'avis de nouvelle cotisation du 20 novembre 2008 pour l'année d'imposition 2003 de 661. Je constate que le formulaire T7W-C comportait les renseignements suivants : [TRADUCTION] « pour plus d'information, veuillez-vous reporter à la lettre qui vous a été adressée le 2 avril 2004, ou communiquez avec Jonathan Smith au 416-954-XXXX ».

[58] M. Lisi a témoigné que lorsqu'il recevait des documents de l'Agence, il les transmettait à son comptable, M. Derrick Wright. M. Lisi a déclaré qu'il n'avait pas demandé à l'Agence de renseignements concernant les pertes autres qu'en capital et la manière dont elles étaient appliquées. Il a témoigné qu'il avait eu des conversations avec son comptable et qu'il était toujours question d'utiliser toutes les pertes disponibles de Grosvenor LP pour ramener le revenu imposable de 661 à zéro. Sinon, le témoignage de M. Lisi était vague en ce sens qu'il ne se souvenait pas d'avoir reçu les documents précis qui lui ont été présentés lors de son témoignage ni des dates auxquelles il aurait parlé avec les agents de l'Agence ou avec M. Wright.

[59] Il y avait des lettres de l'Agence à M. Lisi et 661, datées du 28 août 2006 et du 8 novembre 2006, toutes deux signées par M. Robert A. Thompson, faisant référence à un solde dû de plus d'un million de dollars. Dans la lettre d'août 2006, M. Thompson a écrit qu'il [TRADUCTION] « joignait une copie d'une lettre datée du 2 avril 2004 qui fait référence aux pertes commerciales qui seront disponibles,

mais qu'il n'est pas clair pour l'auteur si ces pertes sont applicables à la dette susmentionnée, ou non ». La lettre de novembre 2006 indiquait que M. Lisi et son chef de bureau avaient répondu aux appels de M. Thompson et l'avaient informé qu'ils soumettaient cette question à leur comptable. M. Thompson a également indiqué qu'ils exigeaient des chèques postdatés d'au moins 50 000 \$ chacun. Au cours des interrogatoires préalables, dont des extraits ont été produits au procès, M. Lisi a déclaré qu'il se souvenait d'avoir eu une discussion avec M. Wright au sujet de la tentative de l'Agence de recouvrer la dette relative à l'année d'imposition 2000 de 661 et que M. Wright l'avait informé que tous les reports rétroactifs de pertes étaient appliqués de sorte que le solde serait nul.

[60] Il ressort clairement du témoignage de M. Lisi à l'audience, ainsi que des déclarations qu'il a faites lors des interrogatoires préalables dont des extraits ont été produits au procès, qu'il a eu des conversations avec les agents de l'Agence et son comptable et, plus important encore, qu'il s'est fié à son comptable pour s'assurer que les pertes de Grosvenor étaient appliquées pour réduire le revenu de 661. Cependant, il est tout aussi clair qu'aucune directive n'a été donnée à l'Agence concernant la manière dont les pertes inutilisées de 2002 devaient être appliquées après le règlement Grosvenor. Rien ne va dans le sens de la position de l'appelante selon laquelle, bien qu'il n'y ait pas de formulaire prescrit, il y avait suffisamment d'informations pour que le ministre se fonde sur la politique de vérification et applique les pertes inutilisées de 2002 à l'année d'imposition 2000 à la suite des changements qui ont résulté du règlement Grosvenor. L'avocat de l'appelante a fait référence à des communications d'un agent d'évaluation<sup>39</sup> ainsi que d'un agent des cas complexes<sup>40</sup> concernant l'application des pertes de 2002, mais ces communications sont toutes antérieures au règlement Grosvenor de 2004 et à tout ajustement des revenus et du report des pertes qui en a résulté. L'avocat de l'intimée, par l'intermédiaire des extraits du journal de recouvrement du SARRS, a fait référence à plusieurs communications entre les agents de l'Agence et M. Lisi ou son chef de bureau. Il n'est pas controversé entre les parties que ces entrées sont des ouï-dire, mais elles montrent qu'il y a eu des échanges réguliers entre les services de recouvrement de l'Agence et les représentants de 661 en 2006. Il n'y a aucun élément de preuve dont il ressort que 661 ait demandé à l'Agence

---

<sup>39</sup> Pièce A-1, recueil de documents de l'appelante, lettre de l'Agence (M<sup>me</sup> Sorel) adressée à 1473661 Ontario Limited, objet : année d'imposition du 31 janvier 2002 et annexe 4 (Continuité et application des pertes de la société) datée du 1<sup>er</sup> octobre 2003, onglet 11 (M. Wright a répondu à ce document le lendemain).

<sup>40</sup> Pièce A-5, mémoire de Don Ballanger à Susan Simenato daté du 5 avril 2002.

d'appliquer les pertes inutilisées de 2002 à l'année d'imposition 2000 dans le cadre de la période de cotisation prolongée.

***Conclusion sur l'existence de la dette fiscale de 661 au moment du transfert à 257***

[61] Je réitère mon point de vue exprimé précédemment selon lequel l'alinéa 111(1)a) de la Loi prévoit une déduction permissive; seul le contribuable a le droit de choisir comment répartir ses pertes et le ministre n'a aucune raison d'imposer une répartition particulière à 661. En l'espèce, il n'y a non seulement aucun formulaire prescrit tel que l'exige le paragraphe 152(6), mais il n'y a pas non plus d'information ou de document indiquant la demande de 661 adressée à l'Agence pour obtenir l'application des pertes inutilisées de 2002 à son année d'imposition 2000 suivant la politique de vérification de l'Agence. Je conclus que la question de savoir si les pertes inutilisées dont dispose 661 relativement à son année d'imposition 2002 ont été ou auraient dû être reportées sur son année d'imposition 2000 appelle une réponse négative. Par conséquent, 661 avait une dette fiscale relativement à l'année d'imposition 2003 ou d'une année d'imposition antérieure lorsqu'elle a transféré des biens à l'appelante.

**VII. Calcul des intérêts**

[62] La cotisation établie en application de l'article 160 est soumise aux intérêts. Notre Cour n'a pas compétence d'entendre un appel interjeté à l'encontre du refus de l'Agence d'annuler les intérêts<sup>41</sup>. Toutefois, elle a compétence pour déterminer si l'Agence a calculé correctement les intérêts dus. Les parties en l'espèce diffèrent quant à la période pour laquelle les intérêts peuvent courir et qui être imposés à l'appelante.

[63] Les intérêts courus sur l'impôt à payer par 661 pour son année d'imposition 2000, calculés à partir de la date du transfert, soit du 3 janvier 2003, jusqu'au 18 octobre 2010, date de la cotisation en question, s'élèvent à environ 535 797,97 \$<sup>42</sup>.

---

<sup>41</sup> Voir *Neathly c. Canada (Revenu National)*, 2011 CAF 275. Le contrôle judiciaire du refus de l'Agence de renoncer aux intérêts relève de la compétence de la Cour fédérale.

<sup>42</sup> Exposé conjoint (partiel) des faits, au paragraphe 37.

### *La position de l'appelante*

[64] L'appelante soutient que tous les intérêts courus après le 31 janvier 2003 et jusqu'au 18 octobre 2010 doivent être exclus de la cotisation en cause, une cotisation établie en application de l'article 160 de la Loi. La meilleure façon d'expliquer la position de l'appelante consiste à diviser la période concernée en trois périodes comme suit<sup>43</sup> :

**Période A** : la période qui se termine le 31 janvier 2003, c'est-à-dire la fin de l'année d'imposition au cours de laquelle le transfert a eu lieu et toutes les périodes précédentes.

**Période B** : la période qui commence immédiatement après l'année du transfert, donc le 1<sup>er</sup> février 2003, et qui va jusqu'au 18 octobre 2010, date de la cotisation en cause.

**Période C** : la période qui commence une fois que la cotisation en cause est délivrée, donc à partir du 18 octobre 2010 et au-delà, et ce, jusqu'à ce que la dette ait été payée.

[65] Le transfert a eu lieu le 3 janvier 2003 et l'année fiscale 2003 de 661 s'est terminée le 31 janvier 2003. L'appelante soutient que la cotisation en cause ne doit pas inclure les intérêts pour la période commençant le 1<sup>er</sup> février 2003 et se terminant le 18 octobre 2010. En ce qui concerne les périodes définies ci-dessus, l'appelante soutient que les intérêts peuvent courir pendant les périodes A et C, mais non pas pendant la période B. Selon l'appelante, aucun intérêt ne peut faire partie d'une cotisation au titre de l'article 160 en ce qui concerne la période B. Bien que la somme ne soit pas déterminée, l'avocat de l'appelante a fait valoir que les intérêts qui correspondent à la période B se situent entre 500 000 et 535 000 \$<sup>44</sup>. Par conséquent, la majeure partie de la somme de 702 374,01 \$ exigée aux termes de l'article 160 est constituée d'intérêts qui ont couru au cours de la période B.

[66] L'appelante fonde sa position sur une prétendue ambiguïté du sous-alinéa 160(1)e)(ii) de la Loi. Selon l'appelante, l'ambiguïté de la législation, associée à son opinion selon laquelle il existe un conflit dans la jurisprudence

---

<sup>43</sup> Transcription de l'audience, pages 333-334.

<sup>44</sup> Transcription de l'audition aux pages 23 et 334.

pertinente, milite en faveur d'une interprétation qui exclut la période B du calcul des intérêts dus par l'appelante.

### *La position de l'intimée*

[67] L'intimée fait valoir que selon l'alinéa 160(1)e) de la Loi, la cotisation de l'appelante aux termes de l'article 160 est assujettie à tout intérêt sur le montant de l'impôt dû par le cédant concernant l'année d'imposition au cours de laquelle le transfert a eu lieu et de toute année d'imposition antérieure. Selon l'intimée, tout conflit de jurisprudence a été réglé par la Cour d'appel fédérale ainsi que par les modifications apportées au sous-alinéa 160(1)e)(ii) et applicables aux cotisations établies après le 20 décembre 2002<sup>45</sup>.

### *Analyse de la question des intérêts*

[68] Le point de départ pour analyser la question des intérêts en l'espèce consiste à analyser la partie pertinente de l'article 160 :

160 (1) Lorsqu'une personne a, depuis le 1<sup>er</sup> mai 1951, transféré des biens, directement ou indirectement, au moyen d'une fiducie ou de toute autre façon à l'une des personnes suivantes :

[...]

e) le bénéficiaire et l'auteur du transfert sont solidairement responsables du paiement en vertu de la présente loi d'un montant égal au moins élevé des montants suivants :

(i) l'excédent éventuel de la juste valeur marchande des biens au moment du transfert sur la juste valeur marchande à

160 (1) Where a person has, on or after May 1, 1951, transferred property, either directly or indirectly, by means of a trust or by any other means whatever, to

(...)

(e) the transferee and transferor are jointly and severally, or solidarily, liable to pay under this Act an amount equal to the lesser of

(i) the amount, if any, by which the fair market value of the property at the time it was transferred exceeds the fair market value at that time of the

---

<sup>45</sup> Projet de loi C-48, *Loi de 2012 apportant des modifications techniques concernant l'impôt et les taxes*, 1<sup>re</sup> session, 41<sup>e</sup> législature, 2013, cl 313(1) (déposé par le ministre des Finances le 21 novembre 2012, sanctionné le 26 juin 2013), LC 2013, ch. 34.

ce moment de la contrepartie donnée pour le bien,

(ii) le total des montants représentant chacun un montant que l'auteur du transfert doit payer en vertu de la présente loi (notamment un montant ayant ou non fait l'objet d'une cotisation en application du paragraphe (2) qu'il doit payer en vertu du présent article) **au cours** de l'année d'imposition où les biens ont été transférés ou d'une année d'imposition antérieure ou **pour une** de ces années. [je souligne]

consideration given for the property, and

(ii) the total of all amounts each of which is an amount that the transferor is liable to pay under this Act (including, for greater certainty, an amount that the transferor is liable to pay under this section, regardless of whether the Minister has made an assessment under subsection (2) for that amount) **in or in respect of** the taxation year in which the property was transferred or any preceding taxation year, [emphasis added]

Toutefois, le présent paragraphe n'a pas pour effet de limiter la responsabilité de l'auteur du transfert en vertu de quelque autre disposition de la présente loi ni celle du bénéficiaire du transfert quant aux intérêts dont il est redevable en vertu de la présente loi sur une cotisation établie à l'égard du montant qu'il doit payer par l'effet du présent paragraphe.

but nothing in this subsection limits the liability of the transferor under any other provision of this Act or of the transferee for the interest that the transferee is liable to pay under this Act on an assessment in respect of the amount that the transferee is liable to pay because of this subsection.

[69] L'appelante fait valoir que l'expression « au cours de l'année d'imposition où les biens ont été transférés ou d'une année d'imposition antérieure » à l'alinéa 160(1)(e) signifie que la dette est la somme des intérêts et des pénalités pour la période qui se termine à la fin de l'année d'imposition dans laquelle le transfert a eu lieu. L'avocat de l'appelante a reconnu que la Cour suprême du Canada, dans l'arrêt *Nowegijick c. La Reine*<sup>46</sup>, a affirmé que l'expression « in respect of » a un sens large, mais a soutenu que la version française du paragraphe 160(1)e) où figure l'expression « pour une de ces années » appelle une interprétation plus restrictive de ce texte. L'avocat de l'appelante a donné des exemples d'autres dispositions de la Loi où l'expression « in respect of the taxation

---

<sup>46</sup> *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 RCS 29 [*Nowegijick*].

year » est rendue par l'expression « relativement à »<sup>47</sup>. Il a soutenu que, puisque le législateur n'a pas utilisé l'expression « relativement à » dans l'article 160 où il utilise « in respect of », cela doit signifier que le législateur a voulu donner un sens différent à cette disposition. Je remarque que dans plusieurs dispositions de la Loi, l'expression « in respect of » est rendue par le mot « pour »<sup>48</sup>.

[70] L'avocat de l'appelante a soutenu que le mot « pour » a une portée plus étroite que l'expression « in respect of ». S'appuyant sur une jurisprudence de la Cour suprême du Canada, l'arrêt *Schreiber*<sup>49</sup>, l'avocat de l'appelante a fait valoir qu'en donnant au sous-paragraphe 160(1)e)(ii) une interprétation très large, la Cour élargirait la portée de la version française et la rendrait équivalente à la version anglaise d'une manière contraire aux principes d'interprétation des lois bilingues.

[71] Dans l'arrêt *Schreiber*, la Cour suprême du Canada a observé :

Selon un principe d'interprétation des lois bilingues, lorsqu'une version est ambiguë tandis que l'autre est claire et sans équivoque, il faut privilégier a priori le sens commun aux deux versions [...] De plus, lorsqu'une des deux versions possède un sens plus large que l'autre, le sens commun aux deux favorise le sens le plus restreint ou limité<sup>50</sup>.

[72] L'intimée n'a présenté aucune observation sur les arguments de l'appelante relativement aux versions française et anglaise de la Loi.

[73] À mon avis, l'expression « in respect of » utilisée dans l'article 160 de la Loi n'est pas ambiguë. La Cour suprême du Canada a clairement dit que les mots « in respect of » sont des mots de la plus grande portée possible. La Cour suprême a affirmé que cette expression, « parmi toutes [celles] qui servent à exprimer un lien quelconque entre deux sujets connexes, c'est probablement l'expression qui est la plus large »<sup>51</sup>. De plus, je conclus que le mot « pour » dans la version française ne

---

<sup>47</sup> L'appelante a fait référence aux articles 12, 91 et 108 de la Loi.

<sup>48</sup> Voir par exemple les articles 117, 122.7, 152 et 163; on trouve parfois l'expression « in respect of » « the » tandis que parfois on trouve l'expression « a taxation year » dans la version anglaise et « pour l'année d'imposition » ou « pour une année d'imposition » dans la version française.

<sup>49</sup> *Schreiber c. Canada (Procureur général)*, 2002 CSC 62.

<sup>50</sup> *Ibid.*, au paragraphe 56.

<sup>51</sup> *Nowegijick*, précité, note 46, p. 39, 1983 CarswellNat 123, paragraphe 30 (« [à] mon avis, les mots "quant à" ont la portée la plus large possible. Ils signifient, entre autres, « concernant », « relativement à » ou « par rapport à ». Parmi toutes les expressions qui servent à exprimer un lien quelconque entre deux sujets connexes, c'est probablement

n'appelle pas une interprétation restrictive. Dans la décision *Montreuil*, feu le juge Dussault observait : [TRADUCTION] « le Grand Robert de la langue française donne notamment au mot “pour” le sens de “en ce qui concerne” et “par rapport à” et indique que l’expression “en ce qui concerne” utilisée au sous-alinéa 160(1)e)(ii) a le même sens »<sup>52</sup>. Je note que le dictionnaire *Larousse* en ligne donne la définition de diverses expressions. Selon le *Larousse* en ligne, « par rapport à » signifie « relativement à » et « rapport à » signifie « en ce qui concerne ». Cela confirme la conclusion selon laquelle le mot « pour » a le même sens que « relativement à » et « in respect of ». Je note également que dans l’arrêt *Nowegijick*, la Cour suprême du Canada a observé que les mots « in respect of » ont des significations telles que « in relation to », qui peut être traduite par « par rapport à », une expression qui a le même sens que le mot « pour »<sup>53</sup>.

[74] Je conclus que les observations de l’appelante sur ce point ne peuvent être retenues. Je conclus qu’il n’y a pas d’ambiguïté dans l’expression « in respect of » et que les versions anglaise et française de la disposition pertinente ont un sens commun.

[75] L’appelante a également soutenu que les intérêts ne s’accumuleraient pas pendant la période B aux termes de dispositions similaires figurant dans d’autres lois<sup>54</sup>. Je conclus qu’il n’y avait aucune preuve devant la Cour portant que le législateur eût l’intention que les dispositions d’une autre loi s’appliquent de la même manière que l’article 160 de la Loi ni aucun élément de preuve portant que les intérêts ne puissent pas courir en application des dispositions d’une autre loi.

[76] L’appelante a fait valoir qu’il y avait une confusion dans la jurisprudence sur la question des intérêts<sup>55</sup>. L’appelante a fait référence, entre autres, à la

---

l’expression « quant à » qui est la plus large »). Voir également *La Reine c. Savage*, [1983] 2 RCS 428, p. 440, 1983 CarswellNat 183, paragraphe 23.

<sup>52</sup> *Montreuil v. R.*, [1994] TCJ No 418 au paragraphe 48, [1996] 1 CTC 2182[*Montreuil*].

<sup>53</sup> Voir par exemple le dictionnaire français-anglais Collins en ligne selon lequel « in relation to » signifie « par rapport à ». Voir également le dictionnaire français-anglais Larousse en ligne qui indique que « with relation to » signifie « par rapport à » et « relativement à ».

<sup>54</sup> Les exemples fournis par l’avocat de l’appelante comprennent la *Loi sur la taxe d’accise*, LRC 1985, ch. E-15, article 325, la *Loi sur les douanes*, LRC 1985, ch. 1 (2<sup>e</sup> suppl.), article 97.29, et la *Loi de 2006 sur les droits d’exportation de produits de bois d’œuvre*, LC 2006, ch. 13, article 96.

<sup>55</sup> À l’appui de son opinion selon laquelle il existe une confusion dans la jurisprudence, l’avocat de l’appelante a fait référence aux décisions de la Cour de l’impôt remontant

jurisprudence *Currie c. La Reine*<sup>56</sup>, dans laquelle la Cour de l'impôt enseigne que le cessionnaire ne peut pas fait l'objet d'une cotisation pour les intérêts qui courent sur la dette du cédant après l'année du transfert. Je remarque que la jurisprudence *Currie*, prononcée sous le régime de la procédure informelle, n'a pas été suivie par la jurisprudence plus récente de la Cour canadienne de l'impôt.

[77] A l'occasion de l'affaire *Richard c. La Reine*, la juge en chef adjointe Lamarre a passé en revue la jurisprudence de la Cour de l'impôt sur cette question et a observé :

[14] Néanmoins, je souscris entièrement à la décision que le juge Archambault, de la présente cour, vient de rendre, sous le régime de la procédure générale, dans *Christiane Gagnon c. La Reine*, 2010 CCI 482. Le juge Archambault n'a pas suivi la décision *Currie*, et il a décidé que le ministre pouvait légitimement établir une cotisation à l'égard du bénéficiaire d'un transfert au titre des intérêts dus par l'auteur du transfert pour toute période postérieure au transfert, dans la mesure où il s'agissait d'intérêts se rapportant à un montant d'impôt dû pour l'année de cotisation au cours de laquelle le transfert avait eu lieu ou pour une année d'imposition antérieure.

[...]

[17] Il n'y a pas grand-chose à ajouter au raisonnement que le juge Archambault a fait. Dans la décision *Montreuil*, précitée, (que la présente cour a suivie dans la décision *Achtem v. M.N.R.*, 1995 CarswellNat 316), le juge Dussault a clairement interprété le sous-alinéa 160(1)e)(ii) de façon que le bénéficiaire du transfert soit redevable du montant de l'impôt dû par l'auteur du transfert pour l'année d'imposition au cours de laquelle le transfert a eu lieu ou au cours d'une année d'imposition antérieure (y compris les pénalités établies et les intérêts courus, après l'année du transfert, sur la dette fiscale de l'auteur du transfert) jusqu'à concurrence du montant de l'avantage reçu par le bénéficiaire du transfert. Dans la décision *Algoa Trust*, précitée, le juge Dussault a conclu que l'impôt établi à l'égard du bénéficiaire du transfert en vertu de l'article 160 se rapportait à l'obligation fiscale de l'auteur du transfert, mais que la cotisation fondée sur l'article 160 elle-même ne portait pas intérêt, étant donné que les intérêts étaient déjà inclus dans l'obligation fiscale de l'auteur du transfert. Selon l'interprétation que je donne au projet de modification du sous-alinéa 160(1)e)(ii), la modification vise à annuler cette conclusion particulière qui a été faite dans la décision *Algoa Trust*. La façon dont le projet de modification est rédigé m'amène à conclure qu'il vise à ce qu'une cotisation fondée sur l'article 160 soit considérée comme une cotisation distincte à l'égard de laquelle des intérêts peuvent être cumulés. Compte tenu de la décision

---

jusqu'à *Montreuil*, précitée, note 52 et *Algoa Trust c. La Reine*, [1998] ACI n° 292, [1998] 4 CTC 2001.

<sup>56</sup> *Currie c. La Reine*, 2008 CCI 338.

qui vient d'être rendue dans *Zen c. Canada*, 2010 CAF 180, il ne serait peut-être pas du tout nécessaire de modifier le sous-alinéa 160(1)e(ii). Toutefois, je crois comprendre que ce projet de modification ne vise pas à s'appliquer aux intérêts courus sur le montant d'impôt qui est dû par l'auteur du transfert, même après l'année du transfert, étant donné qu'il ressort clairement du libellé lui-même de la disposition que le bénéficiaire du transfert est solidairement responsable, avec l'auteur du transfert, du paiement du montant dû par ce dernier pour l'année d'imposition au cours de laquelle le transfert a eu lieu et pour toute année antérieure. Selon les décisions rendues dans les affaires *Montreuil*, *Achtem* et *Gagnon*, précitées, ce montant inclut les pénalités et tous les intérêts courus sur la dette de l'auteur du transfert à la date à laquelle le bénéficiaire du transfert fait l'objet d'une cotisation, mais ne peut pas dépasser la limite prescrite au sous-alinéa 160(1)e(i) de la LIR. Je ne suivrai pas le raisonnement qui a été fait dans la décision *Currie* (qui a été entendue sous le régime de la procédure informelle et qui, suivant l'article 18.28 de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt*, ne constitue pas un précédent), laquelle, à mon avis, ne correspond pas à ce que le juge Dussault a dit dans la décision *Algoa Trust*, précitée<sup>57</sup>.

[78] Dans la décision *Richard*, la Cour a fait référence aux modifications proposées au sous-alinéa 160(1)e(ii) de la Loi qui ont été promulguées et qui sont pertinentes en l'espèce. Les notes explicatives du 24 octobre 2012 accompagnant l'amendement sont rédigées comme suit :

[TRADUCTION]

La somme qu'un contribuable est tenu de payer relativement à un transfert de biens d'un débiteur fiscal ayant un lien de dépendance est déterminée aux termes du paragraphe 160(1). Le ministre peut établir une cotisation à l'égard d'un contribuable relativement à une telle dette fiscale aux termes du paragraphe 160(2). L'alinéa 160(1)e) est modifié pour les cotisations établies après le 20 décembre 2002, afin de préciser que la cotisation du contribuable est assujettie à des intérêts, sans aucune limite quant au montant des intérêts qui peuvent être imposés au contribuable<sup>58</sup>.

[79] Les deux parties ont fait référence une jurisprudence de la Cour d'appel fédérale, l'arrêt *Loates c. Canada*<sup>59</sup>; et elles soutiennent toutes deux qu'elle va dans

---

<sup>57</sup> *Richard c. La Reine*, 2011 CCI 136, aux paragraphes 14 et 17.

<sup>58</sup> David Sherman, 2019 *Department of Finance Technical Notes : Income Tax*, commentaire éditorial, 31<sup>e</sup> éd. (2019), paragraphe 160(1) (TaxnetPro) ([TRADUCTION] « [c]eci répudie la jurisprudence *Algoa Trust*, [1998] 4 C.T.C. 2001 (CCI), et la jurisprudence *Currie*, 2008 CCI 338; mais dans l'arrêt *Zen*, 2010 CAF 180 (autorisation d'interjeter appel refusée 2011 CarswellNat 47 [CSC]), la CAF a opiné que la jurisprudence *Algoa Trust* était erronée, car « les dispositions de la présente section s'appliquent » selon le paragraphe 160(2), et que les intérêts courent de toute façon ».)

<sup>59</sup> *Loates c. Canada*, 2016 CAF 47[*Loates*].

le sens de leur position. Dans l'arrêt *Loates*, le contribuable ne contestait pas la dette fiscale, mais plutôt les hypothèses du ministre selon lesquelles la contrepartie qu'il avait fournie était inférieure à la juste valeur marchande du bien transféré<sup>60</sup>. Il ne s'agit pas d'une décision sur le calcul des intérêts. Néanmoins, vu les questions soulevées en appel, la Cour d'appel fédérale a observé :

Cinquièmement, le contribuable affirme que le juge a commis une erreur en ne concluant pas que le montant de l'impôt exigible à la date de la cotisation représentait exclusivement ou principalement l'intérêt impayé. Même si le juge était habilité à en arriver à une telle décision, il n'avait pas à le faire parce que cette décision n'avait aucune incidence sur la validité de la cotisation. Dans le libellé clair et simple du sous-alinéa 160(1)e(ii), le montant de la cotisation que le bénéficiaire du transfert de la propriété doit payer correspond au montant que l'auteur du transfert doit payer en vertu de la Loi, quelle que soit la composition de ce montant<sup>61</sup>.

Il semble que la Cour d'appel fédérale ait approuvé le principe d'inclusion des intérêts dus par le cédant sous le régime de l'article 160. Toutefois, cette décision ne discute pas directement la question soulevée par l'appelante et ne va pas dans le sens de sa position selon laquelle la cotisation établie en application de l'article 160 ne devrait pas inclure les intérêts courus pendant la période B.

[80] L'intimée s'est également appuyée sur l'arrêt *Zen c. Canada (Revenu national)*<sup>62</sup> et a fait valoir qu'il soutenait sa proposition selon laquelle, même avant les modifications, les intérêts dus par le débiteur fiscal seraient inclus dans une cotisation établie en application de l'article 160 en raison de l'utilisation de la phrase « les dispositions de la présente section, notamment celles portant sur les intérêts à payer, s'appliquent, avec les adaptations nécessaires ». L'arrêt *Zen* portait sur la responsabilité des administrateurs relativement aux articles 227 et 227.1 de la Loi, l'appelant dans l'affaire *Zen* soutenait que la jurisprudence relevant de l'article 160 allait dans le sens de sa position. Dans ses observations sur l'article 160, la Cour d'appel fédérale a conclu que même sans la modification

---

<sup>60</sup> Voir la décision *Loates c. La Reine*, 2015 CCI 30, au paragraphe 22.

<sup>61</sup> *Loates*, précité, note 59, au paragraphe 11.

<sup>62</sup> *Zen c. Canada (Revenu national)*, 2010 CAF 180, autorisation d'interjeter appel devant la CSC refusée, 33851 (20 janvier 2011) (« Le paragraphe 160(1) prévoit que lorsqu'une personne qui est redevable d'un impôt impayé transfère des biens dans le cadre d'une opération comportant un lien de dépendance, le bénéficiaire du transfert est solidairement responsable de la dette fiscale de l'auteur du transfert, y compris des intérêts payables par l'auteur du transfert. En vertu du paragraphe 160(2), le ministre peut « en tout temps » établir une cotisation à l'égard du bénéficiaire du transfert pour toute somme payable en vertu du paragraphe 160(1) » (voir le paragraphe 23).

proposée, l'article 160 était de nature à faire jouer le paragraphe 161(1), soit la disposition relative aux intérêts<sup>63</sup>. Je note que le texte qui n'était encore qu'à l'état de projet lors de la reddition de l'arrêt *Zen* fait maintenant partie de l'article 160 tel qu'il joue en l'espèce.

[81] Je conclus qu'il n'y a pas de conflit dans la jurisprudence, du moins celle de la dernière décennie. Ainsi, non seulement la loi ne présente aucune ambiguïté, mais la jurisprudence n'est pas non plus contradictoire. Bien qu'elle ne soit pas directement pertinente, la jurisprudence de la Cour d'appel fédérale va dans le sens de la conclusion selon laquelle le cessionnaire est responsable des intérêts dus sans aucune limite du type de celle suggérée par l'appelante. Le paragraphe 160(1) prévoit qu'une cotisation au titre de l'article 160 est soumise aux intérêts, sans aucune exclusion pour la période comprise entre la fin de l'année au cours de laquelle il y a eu transfert de propriété et la date de la cotisation au titre de l'article 160.

[82] Je conclus que la cotisation de l'appelante établie au terme de l'article 160 est assujettie à tout intérêt sur le montant de l'impôt dû par le cédant pour l'année d'imposition au cours de laquelle le transfert a eu lieu et toute année d'imposition antérieure, y compris les intérêts courus entre le 1<sup>er</sup> février 2003 et le 18 octobre 2010.

## VIII. Conclusion

[83] Vu les faits particuliers de l'espèce, la Cour se retrouve avec une loi qui ne répond pas de manière satisfaisante aux circonstances et une politique administrative qui semble aspirer à combler les lacunes, mais être dépourvue de fondement législatif. La compétence de la Cour de l'impôt est limitée par la Loi et, dans les affaires impliquant la Loi, sa compétence se limite généralement à l'examen de l'exactitude de la cotisation<sup>64</sup>. Dans l'exercice de sa compétence en l'espèce, la mission de la Cour consiste à interpréter et à appliquer les dispositions pertinentes de la Loi en l'état et non pas telles qu'elles pourraient ou devraient être.

---

<sup>63</sup> *Supra*, note 62 aux paragraphes 45-46 (la Cour d'appel fédérale a conclu que même sans la modification proposée qui aurait ajouté après les mots « les dispositions de la présente section », l'expression « notamment celles portant sur les intérêts à payer », le paragraphe 160(2) semblerait plus de nature que le paragraphe 227(10) à faire jouer le paragraphe 161(1)).

<sup>64</sup> Voir par exemple *Bonnybrook Park Industrial Development Co. Ltd c. Canada (Revenu national)*, 2018 CAF 136, au paragraphe 19.

[84] En ce qui concerne le premier point du présent appel, je conclus que les pertes inutilisées de 2002 n'ont pas été reportées à l'année d'imposition 2000 de 661, ce qui a pour conséquence que 661 avait une obligation fiscale au titre de l'année d'imposition au cours de laquelle le bien a été transféré ou d'une année d'imposition antérieure. Quant à la deuxième question soulevée dans le présent appel, je conclus que les intérêts courraient pendant la période B, c'est-à-dire la période comprise entre le 1<sup>er</sup> février 2003 (le lendemain de la fin de l'année au cours de laquelle il y a eu un transfert de biens) et le 18 octobre 2010 (la date de la cotisation en application de l'article 160) et que le calcul des intérêts courus par le ministre est correct.

[85] L'appel est rejeté avec dépens attribués à l'intimée.

**Les présents motifs du jugement modifiés remplacent les motifs du jugement du 22 juillet 2020 afin de corriger l'orthographe du prénom de l'avocat de l'appelante.**

Signé à Ottawa, Canada, ce 7<sup>e</sup> jour d'août 2020.

« Gabrielle St-Hilaire »

---

La juge St-Hilaire

## **Annexe A – Législation**

### **Paragraph 111(1)(a)**

111 (1) For the purpose of computing the taxable income of a taxpayer for a taxation year, there may be deducted such portion as the taxpayer may claim of the taxpayer's

- (a) non-capital losses for the 20 taxation years immediately preceding and the 3 taxation years immediately following the year;

### **Subsection 152(6)**

152 (6) Reassessment where certain deductions claimed [carrybacks] Where a taxpayer has filed for a particular taxation year the return of income required by section 150 and an amount is subsequently claimed by the taxpayer or on the taxpayer's behalf for the year as

- (c) a deduction [...] under section 111 in respect of a loss for a subsequent taxation year

by filing with the Minister, on or before the day on or before which the taxpayer is, or would be if a tax under this Part were payable by the taxpayer for that subsequent taxation year, required by section 150 to file a return of income for that subsequent taxation year, a prescribed form amending the return, the Minister shall reassess the taxpayer's tax for any relevant taxation year (other than a taxation year preceding the particular taxation year) in order to take into account the deduction claimed.

### **Subsection 160(1)**

160 (1) Where a person has, on or after May 1, 1951, transferred property, either directly or indirectly, by means of a trust or by any other means whatever, to

- (a) the person's spouse or common-law partner or a person who has since become the person's spouse or common-law partner,
- (b) a person who was under 18 years of age, or
- (c) a person with whom the person was not dealing at arm's length,

the following rules apply:

(d) the transferee and transferor are jointly and severally, or solidarily, liable to pay a part of the transferor's tax under this Part for each taxation year equal to the amount by which the tax for the year is greater than it would have been if it were not for the operation of sections 74.1 to 75.1 of this Act and section 74 of the Income Tax Act, chapter 148 of the Revised Statutes of Canada, 1952, in respect of any income from, or gain from the disposition of, the property so transferred or property substituted for it, and

(e) the transferee and transferor are jointly and severally, or solidarily, liable to pay under this Act an amount equal to the lesser of

(i) the amount, if any, by which the fair market value of the property at the time it was transferred exceeds the fair market value at that time of the consideration given for the property, and

(ii) the total of all amounts each of which is an amount that the transferor is liable to pay under this Act (including, for greater certainty, an amount that the transferor is liable to pay under this section, regardless of whether the Minister has made an assessment under subsection (2) for that amount) in or in respect of the taxation year in which the property was transferred or any preceding taxation year,

but nothing in this subsection limits the liability of the transferor under any other provision of this Act or of the transferee for the interest that the transferee is liable to pay under this Act on an assessment in respect of the amount that the transferee is liable to pay because of this subsection.

### **Alinéa 111(1)(a)**

111 (1) Pour le calcul du revenu imposable d'un contribuable pour une année d'imposition, peuvent être déduites les sommes appropriées suivantes :

- a) ses pertes autres que des pertes en capital subies au cours des 20 années d'imposition précédentes et des 3 années d'imposition suivantes;

### **Paragraphe 152(6)**

152 (6) Nouvelle cotisation en cas de nouvelles déductions [carrybacks] Lorsqu'un contribuable a produit la déclaration de revenu exigée par l'article 150 pour une année d'imposition et que, par la suite, une somme est demandée pour l'année par lui ou pour son compte à titre de :

- (c) déduction, [...] en application de l'article 111, relativement à une perte subie pour une année d'imposition ultérieure;

en présentant au ministre, au plus tard le jour où le contribuable est tenu, ou le serait s'il était tenu de payer de l'impôt en vertu de la présente partie pour cette année d'imposition ultérieure, de produire en vertu de l'article 150 une déclaration de revenu pour cette année d'imposition ultérieure, un formulaire prescrit modifiant la déclaration, le ministre doit fixer de nouveau l'impôt du contribuable pour toute année d'imposition pertinente (autre qu'une année d'imposition antérieure à l'année donnée) afin de tenir compte de la déduction demandée.

### **Paragraphe 160(1)**

160 (1) Lorsqu'une personne a, depuis le 1er mai 1951, transféré des biens, directement ou indirectement, au moyen d'une fiducie ou de toute autre façon à l'une des personnes suivantes :

- a) son époux ou conjoint de fait ou une personne devenue depuis son époux ou conjoint de fait;
- b) une personne qui était âgée de moins de 18 ans;
- c) une personne avec laquelle elle avait un lien de dépendance,

les règles suivantes s'appliquent :

d) le bénéficiaire et l'auteur du transfert sont solidairement responsables du paiement d'une partie de l'impôt de l'auteur du transfert en vertu de la présente partie pour chaque année d'imposition égale à l'excédent de l'impôt pour l'année sur ce que cet impôt aurait été sans l'application des articles 74.1 à 75.1 de la présente loi et de l'article 74 de la Loi de l'impôt sur le revenu, chapitre 148 des Statuts révisés du Canada de 1952, à l'égard de tout revenu tiré des biens ainsi transférés ou des biens y substitués ou à l'égard de tout gain tiré de la disposition de tels biens;

e) le bénéficiaire et l'auteur du transfert sont solidairement responsables du paiement en vertu de la présente loi d'un montant égal au moins élevé des montants suivants :

(i) l'excédent éventuel de la juste valeur marchande des biens au moment du transfert sur la juste valeur marchande à ce moment de la contrepartie donnée pour le bien,

(ii) le total des montants représentant chacun un montant que l'auteur du transfert doit payer en vertu de la présente loi (notamment un montant ayant ou non fait l'objet d'une cotisation en application du paragraphe (2) qu'il doit payer en vertu du présent article) au cours de l'année d'imposition où les biens ont été transférés ou d'une année d'imposition antérieure ou pour une de ces années.

Toutefois, le présent paragraphe n'a pas pour effet de limiter la responsabilité de l'auteur du transfert en vertu de quelque autre disposition de la présente loi ni celle du bénéficiaire du transfert quant aux intérêts dont il est redevable en vertu de la présente loi sur une cotisation établie à l'égard du montant qu'il doit payer par l'effet du présent paragraphe

Page 53

**Annexe B : Aperçu du report de pertes**

Nouvelle cotisation de l'année d'imposition 2000 de 661 (revenu de 8 469 700 \$)	Pertes de 2001 disponibles pour le report rétrospectif	Pertes de 2002 disponibles pour le report rétrospectif	Pertes de 2003 disponibles pour le report rétrospectif	Total des pertes disponibles pour le report rétrospectif	Pertes de 2001-2003 utilisées pour le report rétrospectif	Pertes inutilisées de 2001-2003
<b>13 août 2001</b> Cotisation initiale	S.O.	S.O.	S.O.	S.O.	S.O.	S.O.
<b>24 avril 2002</b> report rétrospectif des pertes de 2001	6 566 808 \$	S.O.	S.O.	6 566 808 \$	6 566 808 \$	S.O.
<b>23 octobre 2003</b> report rétrospectif des pertes de 2002	6 566 808 \$	2 147 689 \$* <ul style="list-style-type: none"> <li>• 1 902 892 \$ utilisés</li> <li>• 244 797 \$ non utilisés</li> </ul>	S.O.	8 714 497 \$ Pertes appliquées au revenu de 661 en 2000, soit 8 469 700 \$, donnant lieu à un solde de pertes inutilisées de 244 797 \$	8 469 700 \$	244 797 \$ Il y a des pertes inutilisées parce que les revenus avaient déjà été réduits à zéro
<b>14 janvier 2005</b> Ajustements et diminution générale du report de pertes de 2001 à la suite du règlement Grosvenor	4 033 959,71 \$ Ajustement à la baisse à la suite de la nouvelle cotisation du 23 octobre 2003	2 412 329,17 \$ Ajustement à la hausse à la suite de la nouvelle cotisation du 23 octobre 2003 <ul style="list-style-type: none"> <li>• 1 902 892 \$ utilisés</li> <li>• <b>509 437,17 \$ (les « pertes inutilisées de 2002 »)</b>, dont 244 797 \$ (ci-dessus) et 264 640,17 \$ (ajustement)</li> </ul>	S.O.	6 446 265,88 \$ Les ajustements ont entraîné une diminution des pertes de 2001, une augmentation des pertes de 2002, et un solde de pertes de 509 437,17 \$ non appliquées.	5 936 828,71 \$	<b>509 437,17 \$</b> Pertes inutilisées de 2002
<b>20 novembre 2008</b> report rétrospectif des pertes de 2003	4 033 959,71 \$	2 412 329,17 \$ <ul style="list-style-type: none"> <li>• 1 902 892 \$ utilisés</li> <li>• 509 437,17 \$ inutilisés (les « pertes inutilisées de 2002 »)</li> </ul>	1 827 051 \$	8 273 339,88 \$ Des pertes de 509 437,17 \$ n'ont toujours pas été appliquées.	7 763 902,71 \$	<b>509 437,17 \$</b>

\* 2 147 666 \$ de pertes Grosvenor + 23 \$ de pertes transférées lors de la fusion

RÉFÉRENCE : 2020 CCI 64

N<sup>o</sup> DU DOSSIER DE LA COUR : 2012-4138(IT)G

INTITULÉ : 1455257 ONTARIO INC. c.  
SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 21 octobre 2019

MOTIFS DU JUGEMENT : La juge Gabrielle St-Hilaire

DATE DU JUGEMENT : Le 22 juillet 2020

**DATE DU JUGEMENT  
MODIFIÉ :** **Le 7 août 2020**

COMPARUTIONS :

Avocats de l'appelante : M<sup>e</sup> **Domenic** Marciano  
M<sup>e</sup> Eric Torelli

Avocat de l'intimée : M<sup>e</sup> Craig Maw

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : M<sup>e</sup> **Domenic** Marciano  
M<sup>e</sup> Eric Torelli

Cabinet : Marciano Beckenstein LLP  
Concord (Ontario)

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