

Cour fédérale



Federal Court

Date : 20090812

Dossier : T-1158-08

Référence : 2009 CF 826

Ottawa (Ontario), le 12 août 2009

En présence de monsieur le juge Russell

ENTRE :

ANDREW UGRO

demandeur

et

**LE MINISTRE
DU REVENU NATIONAL**

défendeur

MOTIFS DU JUGEMENT ET JUGEMENT

[1] Il s'agit d'une demande de contrôle judiciaire visant la décision rendue par le ministre du Revenu national (le ministre), dans une lettre datée du 23 juin 2008 (la décision), à l'égard de la demande du demandeur en vue d'obtenir un remboursement au-delà de la période normale de trois ans et une renonciation aux pénalités et intérêts.

HISTORIQUE

[2] Le demandeur a mis sur pied une entreprise à domicile offrant des services de graphisme facturés selon un taux horaire. L'entreprise offrait aussi d'autres services, dont l'achat et la revente de produits finis ayant un lien avec le graphisme. Le demandeur a exploité l'entreprise de 1995 à 2001 à titre de propriétaire unique et, de 2002 à 2004, en partenariat avec son épouse, Kelly Urgo.

[3] Le demandeur a retenu les services du comptable agréé Clyde Morrison pour préparer les états financiers aux fins de l'impôt sur le revenu et pour le conseiller sur l'établissement des comptes. Le demandeur l'a rencontré au printemps de 1996 pour discuter de la première série d'états financiers préparés aux fins de l'impôt sur le revenu pour la période de déclaration de 1995. Le demandeur a produit les états des résultats préparés par M. Morrison pour la période de déclaration de 1995. L'épouse du demandeur a produit ses déclarations de revenus séparément, car elle ne tirait aucun revenu de l'entreprise.

[4] M. Morrison a préparé les états financiers de l'entreprise pour les années 1996 et 1997 qui ont été produits aux fins de l'impôt sur le revenu. Au printemps de 1998, le demandeur a cessé de recourir aux services de M. Morrison parce que, selon ses allégations, celui-ci [TRADUCTION] « n'a jamais répondu à ses demandes répétées [du demandeur] de lui montrer [au demandeur] la véritable rentabilité de [l'entreprise du demandeur] ».

[5] Pour la période de déclaration de 1998 de l'entreprise, le demandeur s'est servi des états financiers préparés par un autre comptable agréé, M. Chris Cowland, qui avait en main les états financiers des années antérieures et d'autres documents.

[6] Le demandeur a fait préparer les états financiers de 1999 par M. Cowland au printemps de 2000. Le demandeur déclare s'être [TRADUCTION] « rendu compte que rien n'avait changé dans la manière dont les états financiers [du demandeur] étaient préparés aux fins de l'impôt ». Il allègue avoir fait savoir à M. Cowland que les états financiers des trois premières années de son entreprise [TRADUCTION] « avaient été délibérément préparés de manière à faire état d'une rentabilité positive et que la véritable rentabilité de l'entreprise n'avait pas encore été correctement déterminée ». Le demandeur ajoute qu'il [TRADUCTION] « ne connaissait pas encore les rudiments de la comptabilité » et qu'il n'avait pas réussi à convaincre M. Cowland que [TRADUCTION] « il avait incorrectement préparé les documents comptables [du demandeur] aux fins de l'impôt sur le revenu. »

[7] Le demandeur a produit ses déclarations de revenus pour les années 1995, 1997, 1998, 1999 et 2000 à temps. Il a produit sa déclaration de revenus de 1996 en retard, de sorte qu'une pénalité pour déclaration en retard de 32,97 \$ lui a été imposée. Le ministre a accepté les montants des revenus déclarés par le demandeur pour ses années d'imposition 1995 à 2000. Le demandeur a produit ses déclarations de revenus de 2001 à 2005 après les dates limites prévues par la Loi et des cotisations lui ont été imposées pour ces années ainsi que des pénalités pour production tardive. Le demandeur a produit ses déclarations de revenus de 2001 à 2004 en retard, vers le

20 novembre 2006, et il a également produit sa déclaration de revenus de 2005 en retard, vers le 8 mars 2007.

[8] En 2001, M. Cowland a produit, aux fins de l'impôt sur le revenu, les états financiers de 2000 du demandeur, sans son approbation aux dires de celui-ci. Le demandeur déclare qu'il a commencé à comprendre, en 2001-2002, les rudiments de la comptabilité en ce qui a trait au calcul du revenu. Il dit s'être servi des guides d'information de l'Agence de revenu du Canada (ARC) et d'autres documents de comptabilité.

[9] En 2002, le demandeur a lui-même produit une nouvelle version de l'état des résultats de 2000 au moyen du formulaire T2124 de l'ARC. Plus particulièrement, il a demandé que sa déclaration de revenus de 2000 fasse l'objet d'une nouvelle cotisation afin que son revenu d'entreprise net soit réduit de 43 147 \$ à 7 453 \$ au motif que le comptable qui avait préparé sa déclaration de revenus initiale avait mal déterminé son revenu d'entreprise.

[10] Le demandeur a fait l'objet d'une nouvelle cotisation fondée sur la déclaration de revenus de 2000 qu'il a produite lui-même. Il a rencontré un vérificateur de l'ARC pour discuter de la réduction de son revenu net d'entreprise. La demande de réduction du revenu d'entreprise net a été rejetée et le vérificateur a conclu que le revenu avait été correctement déclaré.

[11] Le demandeur a produit un avis d'opposition relativement à sa demande de réduction du revenu d'entreprise net de l'année 2000. Un agent des appels de l'ARC a examiné l'opposition. Le demandeur a rencontré deux fois l'agent des appels pour discuter de sa demande, mais elle a

néanmoins été rejetée le 23 juillet 2002. L'agent des appels a conclu que le comptable avait correctement déclaré le revenu d'entreprise de l'année 2000. L'opposition du demandeur pour l'année 2000 n'a été accueillie qu'en ce qui a trait à la déduction de dépenses d'entreprise additionnelles. Le demandeur n'a pas fait appel de cette nouvelle cotisation devant la Cour canadienne de l'impôt.

Demande d'équité au premier niveau

[12] Dans une lettre datée du 20 novembre 2006 et reçue par le ministre le 7 décembre 2006, le demandeur demandait au ministre :

- a. d'accepter ses déclarations de revenus modifiées pour les années d'imposition 1995 à 2000 frappées de prescription, lesquelles indiquaient qu'il avait droit à des remboursements fondés sur la méthode comptable qu'il avait inventée;
- b. d'accepter les déclarations de revenus produites en retard pour ses années d'imposition 2001 à 2004;
- c. de renoncer aux pénalités et intérêts, et de les annuler.

[13] Dans une lettre datée du 29 décembre 2006, l'ARC a accepté de réexaminer les années pour lesquelles des pénalités et des intérêts s'appliquaient. Dans une lettre datée du 3 janvier 2007, l'ARC a accepté de traiter les déclarations tardives du demandeur, mais elle a exigé qu'il produise à nouveau ses déclarations en utilisant le formulaire T2124 de l'ARC. L'ARC a déclaré que l'omission de le faire pourrait entraîner le rejet des dépenses d'entreprise du demandeur.

[14] Le 6 janvier 2007, le demandeur a appelé l'agent de l'ARC qui lui avait signifié l'exigence d'utiliser les formulaires T2124 et lui a dit qu'il n'était pas obligatoire d'utiliser des formulaires en particulier. Le demandeur a également informé l'ARC qu'ils avaient accepté, et qu'ils accepteraient, d'autres types d'états financiers. L'agent lui a répondu qu'il n'avait pas raison et que ses états financiers ne seraient pas traités dans la forme où ils avaient été présentés.

[15] En janvier 2007, le demandeur a produit de nouveau toutes les déclarations exigées par l'ARC en utilisant le formulaire T2124. Le 8 mars 2007, les déclarations fiscales de 2001 à 2004 du demandeur ont été acceptées par le ministre et ont donné lieu à des cotisations selon les déclarations qui avaient été produites. Les déclarations fiscales de 2001 à 2004 n'ont pas été examinées par le vérificateur avant de donner lieu à la cotisation.

[16] La demande d'équité du demandeur a été rejetée dans une lettre datée du 29 mai 2007 de l'agent chargé de son examen, qui a conclu que le revenu d'entreprise de ces années avait été correctement déclaré.

Demande d'équité au deuxième niveau

[17] Dans une lettre datée du 1^{er} juillet 2007, le demandeur a fait une demande d'équité au deuxième niveau. Le ministre a reçu des observations additionnelles à l'appui de cette demande. Dans une lettre datée du 9 octobre 2007, l'ARC a fait savoir qu'elle étudierait les déclarations de 1996 à 2000 du demandeur dans le cadre de l'examen de deuxième niveau de sa demande

d'équité. Vers la fin de septembre 2007, un vérificateur de l'ARC a joint le demandeur pour examiner sa comptabilité pour les besoins de l'impôt sur le revenu.

[18] Dans le cadre de l'examen de deuxième niveau, le vérificateur de l'ARC a pris connaissance de la demande d'équité antérieure. Le vérificateur a également rencontré le demandeur et a eu avec lui plusieurs conversations téléphoniques afin de discuter de sa demande de réduction du revenu d'entreprise net pour les années d'imposition 1995 à 2000. L'agent a conclu que la perte déclarée par le demandeur pour 1995 n'était pas appuyée par les faits, et que sa demande était injustifiée au regard des dispositions de la Loi, des principes comptables généralement reconnus (PCGR), du droit fiscal et des pratiques commerciales générales. L'agent a conclu que la méthode comptable créée par le demandeur à l'appui de ses pertes déclarées pour les années 1995 à 2000 ne donnait pas un revenu net exact pour les besoins de l'impôt, de sorte que ses pertes déclarées pour les années 1995 à 2000 n'étaient pas correctes au regard du droit et que le revenu d'entreprise n'avait pas été dûment déclaré pour ces années.

[19] L'agent a également examiné les années d'imposition 2001 à 2004 du demandeur. Le 8 avril 2008, le ministre a établi des nouvelles cotisations relativement aux années d'imposition 2001 à 2004 du demandeur conformément au rapport de vérification de l'agent.

[20] Un autre coordonnateur de l'allègement pour les contribuables de l'ARC a examiné la demande d'équité du demandeur ainsi que sa demande additionnelle visant l'annulation des intérêts et des pénalités pour l'année d'imposition 2005. Le coordonnateur a recommandé, dans son rapport, le rejet de la demande du demandeur. Le gestionnaire de la Division du recouvrement des recettes

du Bureau de services fiscaux de l'île de Vancouver a souscrit à la recommandation et, dans une lettre datée du 23 juin 2008, a avisé le demandeur de la décision du ministre de rejeter sa demande d'équité de deuxième niveau.

DÉCISION FAISANT L'OBJET DU CONTRÔLE

[21] Le ministre a procédé à un deuxième examen de la décision rendue le 1^{er} juillet 2007 relativement à la demande d'allègement du contribuable. Le ministre a examiné les observations du demandeur ainsi que les faits de l'espèce, y compris la demande initiale d'allègement fondée sur les dispositions d'allègement pour les contribuables. Le ministre a noté que les dispositions d'allègement pour les contribuables conféraient au ministre le pouvoir discrétionnaire d'annuler tout ou partie des pénalités ou intérêts exigibles, ou d'y renoncer, et d'accepter les déclarations au-delà de la période normale de trois ans.

[22] Le ministre a noté que la demande de deuxième niveau du demandeur se fondait sur la prétention que la première demande n'avait pas été traitée d'une manière équitable ou raisonnable. Le deuxième examen était également fondé sur les renseignements communiqués par le demandeur et sur la documentation contenue dans le dossier de l'ARC.

[23] Le ministre a indiqué que l'ARC avait procédé à un examen approfondi des déclarations de revenus de 1995 à 2005 du demandeur et a rendu, le 3 avril 2008, sa décision sur l'opportunité d'accepter les modifications. Le ministre a déclaré que la méthode comptable du demandeur n'était pas acceptable pour les besoins de l'impôt sur le revenu et que les chiffres initialement présentés par

le comptable du demandeur constitueraient la cotisation du demandeur pour les années d'imposition 1995 à 2000.

[24] Les déclarations de revenus du demandeur pour les années 2001 à 2005 ont fait l'objet de nouvelles cotisations qui ont été établies le 21 avril 2008. Le demandeur a été avisé des modifications et de son droit de faire appel. Le ministre a mentionné que le demandeur ne lui avait présenté aucune preuve que l'ARC lui aurait communiqué des informations inexactes, et que le demandeur [TRADUCTION] « insistait beaucoup sur le fait que les informations et les procédures [utilisées] avaient été créées par [lui] à l'aide d'un manuel de comptabilité ».

[25] Le ministre a indiqué que le demandeur faisait valoir, dans sa demande, qu'il avait été victime de circonstances indépendantes de sa volonté. La circulaire d'information 07-01 donne un certain nombre d'exemples de telles circonstances. Le ministre a fait remarquer que le demandeur avait fait des choix en toute liberté.

[26] Le ministre a conclu que la première décision sur l'équité devait être confirmée. L'examen de tous les faits de l'espèce, y compris des observations récentes, n'avait pas permis de conclure que le demandeur avait été empêché de se conformer aux exigences de l'ARC en matière de production et de versements en raison de facteurs qui ne dépendaient pas de sa volonté. Le demandeur n'avait pas démontré qu'il avait droit aux rajustements demandés.

[27] Le ministre a estimé qu'il était injustifié d'annuler les intérêts et les pénalités, car :

- a. Le demandeur n'avait pas démontré que des circonstances indépendantes de sa volonté l'avaient empêché de produire ses déclarations de revenus pour les années 2001 à 2005 et de verser les montants exigibles dans les délais prévus par la loi;
- b. Le demandeur n'a pas expliqué pourquoi l'entreprise avait continué à produire ses déclarations de TPS annuellement de 2001 à 2005, mais que le demandeur avait omis de produire ses déclarations de revenus de 2001 à 2005 en temps opportun;
- c. Le demandeur avait eu suffisamment de temps pour recourir aux services d'un autre comptable ou pour remplir lui-même ses déclarations de revenus de 2001 à 2005, et pour produire ces déclarations en temps opportun, car, avant leur date d'exigibilité vers le mois de mars 2002, le demandeur avait déjà conclu que son comptable précédent avait, selon ce qu'il prétend, préparé de façon incorrecte ses états financiers et ses déclarations de revenus;
- d. Le mécontentement à l'égard du comptable précédent ou les états financiers incorrects préparés par le comptable du demandeur ne constituaient pas des circonstances exceptionnelles indépendantes de la volonté du demandeur qui l'auraient empêché de produire ses déclarations pour les années 2001 à 2005 et de verser les montants exigibles dans les délais prévus par la loi;
- e. Le choix du contribuable en ce qui a trait au comptable qu'il entend consulter (le cas échéant), la façon dont il tient ses livres comptables, la présentation en temps opportun de ses déclarations et le paiement en temps opportun des montants exigibles sont tous des facteurs sur lesquels le contribuable exerce un contrôle.

QUESTIONS EN LITIGE

[28] Le demandeur a fait ressortir les points suivants dans sa demande :

- a. L'ARC et le ministre n'ont pas observé les principes de justice naturelle et d'équité procédurale et d'autres procédures en ne permettant pas au demandeur d'utiliser une formule de calcul du revenu qui n'est pas contraire à la Loi et aux PCGR;
- b. La décision rendue par l'agente de premier niveau chargée des dispositions d'équité ne tenait pas compte de tous les faits pertinents et était fondée sur des faits non pertinents. L'agente n'a pas tenu compte non plus des circonstances toutes particulières et du bien-fondé de la cause du demandeur; de plus, elle a agi de mauvaise foi en manquant à l'équité procédurale et a commis des erreurs de droit.
- c. L'agente de premier niveau chargée des dispositions d'équité n'a pas tenu compte de la législation pertinente qui était fondamentale en ce qui a trait aux obligations légales de l'ARC en matière d'équité procédurale.
- d. La vérificatrice responsable de l'examen de deuxième niveau de la demande d'équité n'a pas tenu compte des faits pertinents, a pris en considération des faits non pertinents et a commis des erreurs de droit au regard de l'impôt sur le revenu et des PCGR. L'examen n'a pas pris en compte l'équité procédurale, car il n'a pas été procédé à l'examen de deuxième niveau indépendamment de l'examen de premier niveau.
- e. Les agentes de premier et de deuxième niveau n'ont pas respecté l'équité procédurale lorsqu'elles ont traité de l'ensemble des raisons invoquées par le demandeur dans sa requête.

- f. L'agente de deuxième niveau chargée des dispositions d'équité n'a pas appliqué les lignes directrices en matière d'équité procédurale et a agi de mauvaise foi en ne prenant pas compte de tous les faits pertinents et en prenant en considération des faits non pertinents.

DISPOSITIONS LÉGISLATIVES

[29] Les dispositions suivantes de la Loi s'appliquent à la présente instance :

3. Pour déterminer le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, pour l'application de la présente partie, les calculs suivants sont à effectuer :

a) le calcul du total des sommes qui constituent chacune le revenu du contribuable pour l'année (autre qu'un gain en capital imposable résultant de la disposition d'un bien) dont la source se situe au Canada ou à l'étranger, y compris, sans que soit limitée la portée générale de ce qui précède, le revenu tiré de chaque charge, emploi, entreprise et bien;

...

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

3. The income of a taxpayer for a taxation year for the purposes of this Part is the taxpayer's income for the year determined by the following rules:

(a) determine the total of all amounts each of which is the taxpayer's income for the year (other than a taxable capital gain from the disposition of a property) from a source inside or outside Canada, including, without restricting the generality of the foregoing, the taxpayer's income for the year from each office, employment, business and property,

...

9. (1) Subject to this Part, a taxpayer's income for a taxation year from a business or property is the taxpayer's profit from that business or property for the year.

(2) Sous réserve de l'article 31, la perte subie par un contribuable au cours d'une année d'imposition relativement à une entreprise ou à un bien est le montant de sa perte subie au cours de l'année relativement à cette entreprise ou à ce bien, calculée par l'application, avec les adaptations nécessaires, des dispositions de la présente loi afférentes au calcul du revenu tiré de cette entreprise ou de ce bien.

(3) Dans la présente loi, le revenu tiré d'un bien exclut le gain en capital réalisé à la disposition de ce bien, et la perte résultant d'un bien exclut la perte en capital résultant de la disposition de ce bien.

...

10(1.01) Pour le calcul du revenu d'un contribuable tiré d'une entreprise qui est un projet comportant un risque ou une affaire de caractère commercial, les biens figurant à l'inventaire sont évalués à leur coût d'acquisition pour le contribuable

...

12. (1) Sont à inclure dans le calcul du revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien, au cours d'une année d'imposition, celles des sommes suivantes qui sont

(2) Subject to section 31, a taxpayer's loss for a taxation year from a business or property is the amount of the taxpayer's loss, if any, for the taxation year from that source computed by applying the provisions of this Act respecting computation of income from that source with such modifications as the circumstances require.

(3) In this Act, "income from a property" does not include any capital gain from the disposition of that property and "loss from a property" does not include any capital loss from the disposition of that property.

...

10(1.01) For the purpose of computing a taxpayer's income from a business that is an adventure or concern in the nature of trade, property described in an inventory shall be valued at the cost at which the taxpayer acquired the property.

...

12. (1) There shall be included in computing the income of a taxpayer for a taxation year as income from a business or property such of the following amounts as are applicable

applicables :

Services à rendre

Services, etc., to be rendered

a) les sommes reçues au cours de l'année par le contribuable dans le cours des activités d'une entreprise :

(a) any amount received by the taxpayer in the year in the course of a business

(i) soit qui sont au titre de services non rendus ou de marchandises non livrées avant la fin de l'année ou qui, pour toute autre raison, peuvent être considérées comme n'ayant pas été gagnées durant cette année ou une année antérieure,

(i) that is on account of services not rendered or goods not delivered before the end of the year or that, for any other reason, may be regarded as not having been earned in the year or a previous year, or

(ii) soit qui sont, en vertu d'un arrangement ou d'une entente, remboursables en totalité ou en partie lors du retour ou de la revente au contribuable d'articles dans lesquels ou au moyen desquels des marchandises ont été livrées à un client;

(ii) under an arrangement or understanding that it is repayable in whole or in part on the return or resale to the taxpayer of articles in or by means of which goods were delivered to a customer;

b) les sommes à recevoir par le contribuable au titre de la vente de biens ou de la fourniture de services au cours de l'année, dans le cours des activités d'une entreprise, même si les sommes, en tout ou en partie, ne sont dues qu'au cours d'une année postérieure, sauf dans le cas où la méthode adoptée par le contribuable pour le calcul du revenu tiré de son entreprise et acceptée pour l'application de la présente partie ne l'oblige pas à inclure dans le calcul de son revenu pour une année d'imposition les sommes à recevoir qui n'ont pas été

(b) any amount receivable by the taxpayer in respect of property sold or services rendered in the course of a business in the year, notwithstanding that the amount or any part thereof is not due until a subsequent year, unless the method adopted by the taxpayer for computing income from the business and accepted for the purpose of this Part does not require the taxpayer to include any amount receivable in computing the taxpayer's income for a taxation year unless it has been received in the year, and for the purposes of

effectivement reçues au cours de l'année; pour l'application du présent alinéa, une somme est réputée à recevoir pour services rendus dans le cours des activités de l'entreprise à compter du premier en date des jours suivants :

(i) le jour où a été remis le compte à l'égard des services,

(ii) le jour où aurait été remis ce compte si la remise n'avait pas subi un retard indu;

...

152(4) Le ministre peut établir une cotisation, une nouvelle cotisation ou une cotisation supplémentaire concernant l'impôt pour une année d'imposition, ainsi que les intérêts ou les pénalités, qui sont payables par un contribuable en vertu de la présente partie ou donner avis par écrit qu'aucun impôt n'est payable pour l'année à toute personne qui a produit une déclaration de revenus pour une année d'imposition. Pareille cotisation ne peut être établie après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable pour l'année que dans les cas suivants :

a) le contribuable ou la

this paragraph, an amount shall be deemed to have become receivable in respect of services rendered in the course of a business on the day that is the earlier of

(i) the day on which the account in respect of the services was rendered, and

(ii) the day on which the account in respect of those services would have been rendered had there been no undue delay in rendering the account in respect of the services;

...

152(4) The Minister may at any time make an assessment, reassessment or additional assessment of tax for a taxation year, interest or penalties, if any, payable under this Part by a taxpayer or notify in writing any person by whom a return of income for a taxation year has been filed that no tax is payable for the year, except that an assessment, reassessment or additional assessment may be made after the taxpayer's normal reassessment period in respect of the year only if

(a) the taxpayer or person filing the return

personne produisant la déclaration :

(i) soit a fait une présentation erronée des faits, par négligence, inattention ou omission volontaire, ou a commis quelque fraude en produisant la déclaration ou en fournissant quelque renseignement sous le régime de la présente loi,

(ii) soit a présenté au ministre une renonciation, selon le formulaire prescrit, au cours de la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable pour l'année;

b) la cotisation est établie avant le jour qui suit de trois ans la fin de la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable pour l'année et, selon le cas :

(i) est à établir en conformité au paragraphe (6) ou le serait si le contribuable avait déduit un montant en présentant le formulaire prescrit visé à ce paragraphe au plus tard le jour qui y est mentionné,

(ii) est établie par suite de l'établissement, en application du présent paragraphe ou du paragraphe (6), d'une cotisation ou d'une nouvelle cotisation concernant l'impôt payable par un autre contribuable,

(iii) est établie par suite de la conclusion d'une opération

(i) has made any misrepresentation that is attributable to neglect, carelessness or wilful default or has committed any fraud in filing the return or in supplying any information under this Act, or

(ii) has filed with the Minister a waiver in prescribed form within the normal reassessment period for the taxpayer in respect of the year; or

(b) the assessment, reassessment or additional assessment is made before the day that is 3 years after the end of the normal reassessment period for the taxpayer in respect of the year and

(i) is required pursuant to subsection 152(6) or would be so required if the taxpayer had claimed an amount by filing the prescribed form referred to in that subsection on or before the day referred to therein,

(ii) is made as a consequence of the assessment or reassessment pursuant to this paragraph or subsection 152(6) of tax payable by another taxpayer,

(iii) is made as a consequence of a transaction involving the taxpayer and a non-resident person with whom the taxpayer

entre le contribuable et une personne non résidente avec laquelle il avait un lien de dépendance,

(iii.1) si le contribuable est un non-résident exploitant une entreprise au Canada, est établie par suite :

(A) soit d'une attribution, par le contribuable, de recettes ou de dépenses au titre de montants relatifs à l'entreprise canadienne (sauf des recettes et des dépenses se rapportant uniquement à l'entreprise canadienne qui sont inscrits dans les documents comptables de celle-ci et étayés de documents conservés au Canada),

(B) soit d'une opération théorique entre le contribuable et son entreprise canadienne, qui est reconnue aux fins du calcul d'un montant en vertu de la présente loi ou d'un traité fiscal applicable,

(iv) est établie par suite d'un paiement supplémentaire ou d'un remboursement d'impôt sur le revenu ou sur les bénéfices effectué au gouvernement d'un pays étranger, ou d'un état, d'une province ou autre subdivision politique d'un tel pays, ou par ce gouvernement,

(v) est établie par suite d'une réduction, opérée en application du paragraphe 66(12.73), d'un

was not dealing at arm's length,

(iii.1) is made, if the taxpayer is non-resident and carries on a business in Canada, as a consequence of

(A) an allocation by the taxpayer of revenues or expenses as amounts in respect of the Canadian business (other than revenues and expenses that relate solely to the Canadian business, that are recorded in the books of account of the Canadian business, and the documentation in support of which is kept in Canada), or

(B) a notional transaction between the taxpayer and its Canadian business, where the transaction is recognized for the purposes of the computation of an amount under this Act or an applicable tax treaty.

(iv) is made as a consequence of a payment or reimbursement of any income or profits tax to or by the government of a country other than Canada or a government of a state, province or other political subdivision of any such country,

(v) is made as a consequence of a reduction under subsection 66(12.73) of an amount purported to be renounced under section 66, or

(vi) is made in order to give

montant auquel il a été
censément renoncé en vertu de
l'article 66,

effect to the application of
subsection 118.1(15) or
118.1(16).

(vi) est établie en vue de
l'application des
paragraphe 118.1(15) ou (16).

...

163.2 (1) The definitions in this
subsection apply in this section.

...

163.2 (1) Les définitions qui
suivent s'appliquent au présent
article.

"subordinate" , in respect of a
particular person, includes any
other person over whose
activities the particular person
has direction, supervision or
control whether or not the other
person is an employee of the
particular person or of another
person, except that, if the
particular person is a member
of a partnership, the other
person is not a subordinate of
the particular person solely
because the particular person is
a member of the partnership.

[...]

« subalterne » Quant à une
personne donnée, s'entend
notamment d'une autre
personne dont les activités sont
dirigées, surveillées ou
contrôlées par la personne
donnée, indépendamment du
fait que l'autre personne soit
l'employé de la personne
donnée ou d'un tiers. Toutefois,
l'autre personne n'est pas le
subalterne de la personne
donnée du seul fait que celle-ci
soit l'associé d'une société de
personnes.

163(2) Every person who
makes or furnishes, participates
in the making of or causes
another person to make or
furnish a statement that the
person knows, or would
reasonably be expected to know
but for circumstances
amounting to culpable conduct,
is a false statement that could
be used by another person (in
subsections (6) and (15)
referred to as the "other
person") for a purpose of this
Act is liable to a penalty in
respect of the false statement.

163(2) La personne qui fait ou
présente, ou qui fait faire ou
présenter par une autre
personne, un énoncé dont elle
sait ou aurait
vraisemblablement su, n'eût été
de circonstances équivalant à
une conduite coupable, qu'il
constitue un faux énoncé qu'un
tiers (appelé « autre personne »
aux paragraphes (6) et (15))
pourrait utiliser à une fin

...

quelconque de la présente loi, ou qui participe à un tel énoncé, est passible d'une pénalité relativement au faux énoncé.

...

(8) Les règles suivantes s'appliquent dans le cadre du présent article, sauf les paragraphes (4) et (5) :

a) lorsqu'une personne fait ou présente, ou fait faire ou présenter par une autre personne, plusieurs faux énoncés, ou y participe, ceux-ci sont réputés être un seul faux énoncé s'ils ont été faits ou présentés dans le cadre des activités suivantes :

(i) une ou plusieurs activités de planification qui se rapportent à une entité donnée ou à un arrangement, bien, mécanisme, plan ou régime donné,

(ii) une activité d'évaluation qui se rapporte à un bien ou service donné;

b) il est entendu qu'une entité donnée ou un arrangement, bien, mécanisme, plan ou régime donné comprend une entité, un arrangement, un bien, un mécanisme, un plan ou un régime relativement auquel, selon le cas :

(i) un droit a ou doit avoir un numéro d'inscription attribué en vertu de l'article 237.1 qui est le même numéro que celui qui s'applique à chacun des autres

(8) For the purpose of applying this section (other than subsections (4) and (5)),

(*a*) where a person makes or furnishes, participates in the making of or causes another person to make or furnish two or more false statements, the false statements are deemed to be one false statement if the statements are made or furnished in the course of

(i) one or more planning activities that are in respect of a particular arrangement, entity, plan, property or scheme, or

(ii) a valuation activity that is in respect of a particular property or service; and

(*b*) for greater certainty, a particular arrangement, entity, plan, property or scheme includes an arrangement, an entity, a plan, a property or a scheme in respect of which

(i) an interest is required to have, or has, an identification number issued under section 237.1 that is the same number as the number that applies to each other interest in the property,

(ii) a selling instrument in respect of flow-through shares is required to be filed with the Minister because of

droits dans le bien,

(ii) un avis d'émission visant des actions accréditatives doit être présenté au ministre par l'effet du paragraphe 66(12.68),

(iii) l'un des principaux objets de la participation d'une personne à l'entité, à l'arrangement, au mécanisme, au plan ou au régime, ou de l'acquisition du bien par une personne, est l'obtention d'un avantage fiscal.

...

220. (1) Le ministre assure l'application et l'exécution de la présente loi. Le commissaire du revenu peut exercer les pouvoirs et fonctions conférés au ministre en vertu de la présente loi.

(2) Sont nommés ou employés de la manière autorisée par la loi les fonctionnaires, commis et préposés nécessaires à l'application et à l'exécution de la présente loi.

subsection 66(12.68), or

(iii) one of the main purposes for a person's participation in the arrangement, entity, plan or scheme, or a person's acquisition of the property, is to obtain a tax benefit.

...

220. (1) The Minister shall administer and enforce this Act and the Commissioner of Revenue may exercise all the powers and perform the duties of the Minister under this Act.

(2) Such officers, clerks and employees as are necessary to administer and enforce this Act shall be appointed or employed in the manner authorized by law.

NORME DE CONTRÔLE

[30] Généralement, la norme de contrôle applicable aux décisions en matière d'équité est celle du caractère raisonnable : *Lanno c. Agence des douanes et du revenu du Canada*, 2005 CAF 153, et *Vitellaro c. Canada (Agence des douanes et du revenu)*, 2005 CAF, 166 au paragraphe 5.

[31] Dans *Dunsmuir c. Nouveau-Brunswick*, 2008 CSC 9 (*Dunsmuir*), au paragraphe 44, la Cour suprême du Canada a reconnu que, quoique la norme de la décision raisonnable *simpliciter* et celle de la décision manifestement déraisonnable soient théoriquement différentes, « les difficultés analytiques soulevées par l'application des différentes normes réduisent à néant toute utilité conceptuelle découlant de la plus grande souplesse propre à l'existence de normes de contrôle multiples ». Par conséquent, la Cour suprême du Canada a statué qu'il y avait lieu de fondre les deux normes de raisonabilité en une seule.

[32] La Cour suprême du Canada a également statué dans *Dunsmuir* qu'il n'était pas nécessaire de procéder chaque fois à l'analyse de la norme de contrôle. Lorsque la norme de contrôle applicable à la question particulière dont la cour est saisie est bien établie par la jurisprudence, la cour de révision peut adopter cette norme de contrôle. Ce n'est que lorsque cette recherche se révèle infructueuse que la cour de révision peut entreprendre de considérer les quatre facteurs que comportent l'analyse de la norme de contrôle judiciaire.

[33] Par conséquent, à la lumière de l'arrêt de la Cour suprême du Canada *Dunsmuir* et de la jurisprudence de la Cour, je conclus que la norme de contrôle applicable aux questions en litige, à l'exception de celles relatives à l'équité procédurale, à la mauvaise foi et aux erreurs de droit, est celle de la décision raisonnable. Lorsqu'on examine une décision selon la norme de la décision raisonnable, l'analyse a trait principalement « à la justification de la décision, à la transparence et à l'intelligibilité du processus décisionnel ainsi qu'à l'appartenance de la décision aux issues possibles acceptables pouvant se justifier au regard des faits et du droit » : *Dunsmuir* au paragraphe 47. En d'autres mots, la Cour ne devrait intervenir que si la décision est déraisonnable au sens où elle

n'appartient pas « aux issues possibles acceptables pouvant se justifier au regard des faits et du droit ».

[34] Le demandeur a également soulevé des questions d'équité procédurale et de justice naturelle et des erreurs de droit.

[35] La norme de contrôle applicable aux questions d'équité procédurale est celle de la décision correcte : *Suresh c. Canada (Ministre de la Citoyenneté et de l'Immigration)*, 2002 CSC 1. La norme de contrôle applicable aux erreurs de droit est celle de la décision correcte : *Uluk c. Canada (Ministre de la Citoyenneté et de l'immigration)*, [2009] A.C.F. n° 149 (C.F).

ARGUMENTS

Le demandeur

Bénéfice 1 Calcul du bénéfice

[36] Le demandeur fait remarquer que la question des dépenses n'a pas été soulevée dans la présente demande. La question en litige est celle de la qualification du revenu dans son ensemble et le concept de [TRADUCTION] « la déductibilité des dépenses » du revenu dans son ensemble. Le demandeur s'appuie sur les paragraphes 30 et 31 de l'arrêt *Canderel c. Canada*, [1998] A.C.S. n° 13 (*Canderel*) :

30 Par conséquent, quelle est la véritable nature du « bénéfice » aux fins de l'impôt? Bien que cette notion ait été exprimée de diverses manières, la formulation la plus claire et la plus concise de ce terme a peut-être été donnée dans l'arrêt souvent cité de notre Cour *M.N.R. c. Irwin*, [1964] R.C.S. 662, à la p. 664, où les bénéficiaires d'une année ont été décrits comme étant constitués de [TRADUCTION]

« la différence entre les recettes du commerce ou de l'entreprise encaissées *pendant cette même année* [. . .] et les dépenses effectuées pour réaliser ces recettes » (en italique dans l'original). Cette définition a été reprise par le président Jackett dans la décision *Associated Investors of Canada Ltd. c. M.N.R.*, [1967] 2 R.C. de l'É. 96, où il a déclaré ceci, à la p. 102 :

[TRADUCTION] Les principes commerciaux ordinaires prescrivent, suivant les décisions, qu'il faut déterminer le profit annuel d'une entreprise en défalquant des revenus de cette dernière pour l'année les dépenses engagées en vue de tirer lesdits revenus.

31 Acceptant cette définition fondamentale, dans l'arrêt *Symes*, précité, aux pp. 722 et 723, la majorité a fait les observations suivantes au sujet du calcul du bénéfice:

...le concept de « bénéfice » au par. 9(1) est en soi un résultat net qui présuppose des déductions de dépenses d'entreprise. Il est maintenant généralement reconnu que c'est le par. 9(1) qui autorise la déduction des dépenses d'entreprise; le par. 18(1) est limitatif seulement...

[37] Le demandeur soutient que les recettes et les revenus sont synonymes de bénéfices et qu'ils ont le même sens. Il dit que le libellé de *Canderel* [TRADUCTION] « établit une séparation entre les « recettes » et les « dépenses » et que les termes « différence entre » et « défalquant » impliquent une séparation distincte ou une qualification indépendante. »

[38] Le demandeur fait également valoir que le sens et l'objet du paragraphe 18(1) de la Loi est de restreindre les déductions aux seules dépenses engagées en vue d'en tirer un revenu. Le terme « tirer » est important puisqu'il éclaire le sens du mot « revenu » dans la Loi. Le demandeur affirme que les termes « gain » ou « bénéfice » ne peuvent pas viser un coût engagé ou la somme d'une dépense. Par conséquent, le concept consistant à calculer séparément le revenu et les dépenses vise également la fin de tirer un revenu.

[39] Le demandeur soutient que le paragraphe 9(1) de la Loi ne donne pas un sens concluant au calcul du revenu aux fins de l'impôt. Il fait valoir que si, à l'article 9 de la Loi, bénéfice signifie bénéfice net, il pourrait s'ensuivre que les ventes (ou revenus ou recettes), moins les dépenses, égalent les bénéfices. Cependant, la compensation ou la différence entre les concepts dans *Canderel* n'aurait pas d'effet, ni aucun des termes dont le sens s'apparente à revenu n'aurait le sens qui leur est donné ou serait grammaticalement corrects, car ils auraient le sens opposé. Par conséquent, si l'article 9 de la Loi concerne les bénéfices nets, et que cet article confirme les déductions parce qu'il les présuppose, le profit brut aurait malgré tout le même sens général de bénéfice ou de gain. Si *Canderel* est appliqué, cela prendrait la forme d'un profit brut défalqué des dépenses. Le demandeur conclut, relativement aux articles 18 et 9 de la Loi, que, si l'on utilise la formule de *Canderel*, tous les termes ont le même sens que bénéfices et que gains. Le revenu et les dépenses sont calculés séparément avant d'être compensés.

Calcul du bénéfice

[40] Le demandeur discute également du calcul du bénéfice et cite les paragraphes 3, 5, 7, 10, 12, 13 et 14 de l'arrêt *Wallace Realty Co. Ltd. c. Ottawa (City)*, [1930] R.C.S. 387 (*Wallace*) :

[TRADUCTION]

À notre avis, la solution de cette question repose entièrement sur le point de vue qu'il convient d'adopter en ce qui a trait à la définition du mot « revenu » à l'article 1 de l'Assessment Act, qui est rédigé comme suit :

e) « Revenu » Le bénéfice ou le gain.

[...]

L'arrêt *Mersey Docks v. Lucas, in the House of Lords* [(1883) 8 App. Cas. 891.] a établi le principe général que pour déterminer « les profits et les gains » de tout échange, manufacture, commerce ou entreprise aux fins des lois de l'impôt sur le revenu, le contribuable a droit de déduire des profits bruts de son commerce ou de son entreprise les dépenses nécessaires pour les gagner.

[...]

Dans l'arrêt *Gresham* (précité) [[1892] A.c. 309.], il a été statué que la société avait droit de déduire les montants versés périodiquement pour le calcul de ses bénéfices ou de ses gains aux fins de l'impôt sur le revenu. Lord Herschell a écrit à la page 323 :

La question de savoir s'il y a eu un bénéfice ou un gain ne peut être décidée qu'en défalquant des recettes les dépenses ou les obligations auxquelles elles ont donné lieu.

[...]

Le Conseil privé, dans l'arrêt *Lawless c. Sullivan* [(1881) 6 App. Cas., 373.], ayant à traiter d'une loi relative à l'impôt de la province du Nouveau-Brunswick (31 V, c. 36), a statué que :

L'impôt exigé en vertu de l'article 4 (de la loi) sur le « revenu » peut être perçu relativement au solde du gain sur la perte subie durant l'exercice et, lorsqu'il n'existe pas un tel solde, il n'y a pas de revenu ou de fond qui puisse faire l'objet d'une cotisation. Rien dans l'article cité ou dans le contexte ne permet d'interpréter le mot « revenu », lorsqu'on vise le revenu d'une entreprise commerciale pour une année, autrement que dans son acception naturelle et courante, comme le solde du gain sur la perte.

[...]

[...] Par conséquent, un commerçant qui tient un magasin général peut faire des gains relativement à certains articles dont il fait le commerce et des pertes relativement à d'autres. Dans ces cas, bien que les pertes annulaient ou excédaient les gains et que, par conséquent, aucun revenu ne pouvait être tiré de l'entreprise pendant cette année, l'interprétation proposée par les intimés aurait pour conséquence de rendre imposable le gain des ventes particulières ayant engendré un bénéfice. Une telle interprétation implique,

comme nous l'avons déjà noté, que l'impôt soit exigible pour chaque vente ayant donné lieu à un bénéfice, ce qui n'est pas le sens ordinaire ou équitable de l'impôt sur le revenu d'un exercice (page 380).

[...]

À la page 970 du rapport intitulé *Scottish North American Trust, Ltd. c. Inland Revenue* [1909-10 Sess. Cas., 966.], Lord Salvesen, président de la cour de session, a écrit :

Si une décision devait être rendue pour la première fois relativement à cette question, elle ne me semblerait ne présenter aucune difficulté. Du point de vue d'une entreprise ordinaire, il semble absurde de soutenir que l'argent qu'un commerçant paye à une banque relativement à un découvert ou à un prêt garanti fait partie de ses bénéfices ou de ses gains. L'argent qu'elle reçoit au titre d'intérêts contribuera sans aucun doute, dans le cas ordinaire, à augmenter ses bénéfices; mais la question de savoir comment des paiements qui ont en fait diminué ses recettes devraient être considérés en un sens quelconque comme faisant partie de son revenu est à première vue très difficile à saisir. [...] L'intérêt payé par un commerçant à une banque avec laquelle il traite par commodité financière n'est en aucune façon payable sur ses bénéfices. Il s'agit d'une créance ordinaire qui peut être imputée à l'ensemble des actifs de la société ou du commerçant.

À la page 971, Sa Seigneurie cite l'arrêt *Inland Revenue c. Stewart & Lloyds* [(1906) 8F. 1129.] du lord président de la cour de session :

[...] tout dépendait de la question de savoir si la dépense constituait réellement une dépense engagée en vue de gagner un bénéfice ou s'il s'agissait de l'utilisation d'un bénéfice gagné.

Lord Salvesen ajoute :

Si l'on suppose que tel est le critère, cela constituerait certainement une interprétation abusive et étrange de la loi que de dire que l'intérêt qu'un commerçant a dû payer sur de l'argent emprunté aux fins de son entreprise est une utilisation des bénéfices gagnés, alors qu'il est possible que l'intérêt excède le montant des bénéfices.

[41] Le demandeur affirme que les points saillants de *Wallace* dépendent de la question de savoir s'il s'agissait d'une utilisation du bénéfice réalisé ou de l'utilisation d'une dépense. Il soutient que ces utilisations sont clairement distinctes. Par conséquent, le fait d'inclure les sommes à payer, qui sont une dette ordinaire, dans les recettes ou les revenus, équivaut à une comptabilisation inexplicite aux fins de l'impôt et ne tient pas compte des faits pertinents. Le demandeur soutient que les agents chargés des dispositions d'équité ont commis une erreur de droit dans leur calcul du revenu.

L'examen de premier niveau de la demande d'équité

Fins de l'impôt sur le revenu

[42] Dans sa première demande d'équité, le demandeur fait valoir que l'agent n'a pas tenu compte de tous les facteurs pertinents et qu'il a fondé sa décision sur des faits non pertinents. Le demandeur invoque l'article 12 de la *Loi d'interprétation*, L.R. 1985, ch. I-21 selon lequel « [t]out texte est censé apporter une solution de droit et s'interprète de la manière la plus équitable et la plus large qui soit compatible avec la réalisation de son objet ».

[43] Le demandeur s'appuie sur le paragraphe 33 de l'arrêt *Johns-Manville c. La Reine*, [1985] 2 R.C.S. 46 :

33 La caractérisation, en droit fiscal, d'une dépense est, en dernière analyse (à moins que la loi ne soit claire, ce qui n'est pas le cas en l'espèce), une question de principe. Dans l'industrie minière, lorsque l'entreprise est une mine souterraine, dotée de biens comme des puits verticaux et des systèmes de transport horizontaux qui ne sont pas directement créés par l'extraction du minerai commercial, il

y a application du procédé fiscal de la capitalisation. D'autre part, les opérations minières à ciel ouvert qui n'exigent aucune de ces installations fixes amènent l'imputation des dépenses faites à cet égard au compte de revenu. L'exploitation de mines à ciel ouvert avec voie d'accès conique (comme en l'espèce) et les dépenses qui y sont associées se situent à mi-chemin entre ces deux grandes catégories d'entreprises minières. L'appréciation de la preuve et des conclusions qu'il faut en tirer, l'application du bon sens à l'entreprise de la contribuable en ce qui concerne les dispositions fiscales mènent, à mon humble avis, à la conclusion que les opérations minières en l'espèce se rapprochent davantage de l'exploitation minière ordinaire à ciel ouvert que de l'exploitation souterraine et je conclus, avec égards pour ceux qui ont conclu autrement, que le traitement fiscal approprié consiste à imputer ces dépenses au compte de revenu et non au compte de capital. Une telle décision est de plus conforme à un autre concept fondamental de droit fiscal portant que, si la loi fiscale n'est pas explicite, l'incertitude raisonnable ou l'ambiguïté des faits découlant du manque de clarté de la loi doit jouer en faveur du contribuable.

[44] Le demandeur s'appuie également sur le paragraphe 29 de *Canderel* :

[...] Fait important, le mot « bénéfice » n'est pas défini au par. 9(1) ni ailleurs dans la Loi. Il me semble qu'il s'agit là d'un choix délibéré du législateur, compte tenu particulièrement du fait que la Loi contient des définitions exhaustives de nombreux autres termes et notions dont elle traite. Ce choix reflète bien le fait qu'une seule et même définition ne peut pas s'appliquer adéquatement aux millions de contribuables assujettis à la Loi. [...]

[45] Le demandeur invoque le paragraphe 39 de *Mueller c. Canada (Procureur général)*, [2000]

A.C.F. n° 1510 :

39 Dans *Succession de feu Henry H. Floyd c. Ministre du Revenu national*, [1993] A.C.F. n° 986, le juge Dubé s'est prononcé en ces termes, au paragraphe 9, sur la portée de l'obligation d'agir équitablement dans le contexte du paragraphe 220(3.1) :

D'une manière générale, l'obligation d'agir équitablement emporte l'obligation d'observer les principes essentiels de la justice naturelle dans l'exercice de fonctions administratives (Voir *Martineau c. Comité de discipline de Matsqui*, [1980] 1 R.C.S. 602, à la page 630).

En common law, l'obligation d'équité procédurale incombe à toutes les autorités publiques qui rendent une décision administrative qui ne revêt pas de caractère législatif et qui a une incidence sur les droits, les privilèges ou les intérêts d'un particulier (Voir aussi *Cardinal c. Directeur de l'établissement Kent*, [1985] 2 R.C.S. 643, à la page 653, et *R. c. Miller*, [1985] 2 R.C.S. 613, aux pages 623 et 624).

[46] Le demandeur invoque également l'arrêt *Singh c. Canada (Procureur général)*,

2005 CF 1457 au paragraphe 22 :

22 Je suis convaincu que la décision reposait sur des observations qui ont été irrégulièrement présentées à l'ADRC par la Section de la vérification, que, en conséquence desdites observations, l'agent chargé des dispositions en matière d'équité a manifestement laissé de côté des faits pertinents ou a pris en compte des faits hors de propos, et que la décision est contraire au droit.

[47] Le demandeur affirme avoir expliqué sa formule comptable à l'agente chargée des dispositions d'équité et avoir remis plusieurs exemples d'états à titre de [TRADUCTION] « preuves objectives qui confirment que la formule comptable [du demandeur] fonctionne d'un point de vue strictement mathématique et qui mettent tout particulièrement en évidence l'exactitude du profit brut et la pertinence de l'avoir à l'ouverture ». Le demandeur soutient que l'agente n'a pas tenu compte de l'objectivité des états donnés en exemple, de l'exactitude de la formule comptable et du PCGR que les exemples présentaient. Selon le demandeur, l'agente a fait preuve de mauvaise foi en n'accordant aucune crédibilité à ses exemples d'états et à ce qu'ils permettaient de prévoir.

**Circonstances extraordinaires indépendantes de la volonté du contribuable /
information trompeuse en matière fiscale fournie par des tiers**

[48] Le demandeur soutient en outre que le terme ainsi que de la définition de « subalterne » à l'article 163.2 de la Loi revêtaient une importance cruciale pour sa demande d'équité, du fait qu'ils

permettent un recoupement avec l'article 25 de la circulaire d'informations IC07-1 selon laquelle « [l]es pénalités et les intérêts peuvent faire l'objet d'une renonciation [...], lorsqu'ils découlent de circonstances indépendantes de la volonté du contribuable ».

[49] Le demandeur insiste sur le fait que l'agente n'a pas pris en considération que le demandeur était un subalterne aux termes de l'article 163.2 et qu'elle a fait preuve de mauvaise foi en ne considérant pas la législation et en rejetant sa demande d'équité. Le demandeur affirme avoir agi avec la diligence requise afin de corriger ce qui lui avait été communiqué relativement à la production de sa déclaration de revenus de 1995. La série d'événements qui a conduit aux informations trompeuses dans ses déclarations fiscales ont été expliquées, ainsi que ses efforts pour corriger ces informations trompeuses au moyen d'une lettre écrite à la main, qui a été présentée lors de l'appel à l'ARC en 2002 ainsi que dans sa demande d'équité de 2006.

[50] Le demandeur fait valoir qu'il dépend des informations trompeuses initiales faites par M. Morrison pour les années d'imposition 1995, 1996 et 1997.

[51] Le demandeur invoque le paragraphe 20 de *897366 Ontario Ltd. c. La Reine*,

[2000] A.C.I. n° 117 :

20 Dans l'affaire *Farm Business Consultants Inc. c. La Reine*, C.C.I., n° 92-2597(IT)G, 16 septembre 1994 (95 DTC 200) (conf. par. C.A.F., n° A-542-94, 18 janvier 1996 (96 DTC 6085)), aux pages 11 et 12 (DTC : aux pages 205 et 206), l'examen suivant du fardeau de preuve civil nécessaire dans le cas de pénalités se dégage :

[...]

et, ajoute-t-il, à la page 6026 du recueil :

Il est clair selon moi que lorsqu'il est question d'imposer un impôt ou un droit, et plus encore une pénalité, s'il existe un doute raisonnable il faut interpréter la loi de manière à accorder le bénéfice du doute à la partie à qui l'on cherche à imputer le montant en question.

[52] Le demandeur cite également les paragraphes 17 et 21 de *Robinson c. Canada (Ministre du Revenu national)*, [2000] A.C.F. n° 262 :

17 En résumé, je conclus, vu l'ensemble de la preuve, que le défendeur ne pouvait savoir, au moment où il a signé sa déclaration de revenus de 1986, que la somme de 64 022 \$ avait été par erreur portée au crédit de son compte de prêts d'actionnaires au lieu d'être ajoutée au revenu de sa compagnie pour 1986. Je conclus en outre que la preuve ne démontre pas, selon la prépondérance des probabilités, que le défendeur était au courant de l'erreur comptable ou qu'il aurait dû être au courant de cette erreur lorsqu'il a signé la déclaration de revenus de 1986 de sa compagnie.

[...]

21 [...] La thèse que soutient la demanderesse en imputant une connaissance au défendeur revient pratiquement à imposer au contribuable une responsabilité du fait d'autrui pour les erreurs commises par le contribuable. Il s'agit là d'une voie dans laquelle je ne suis pas disposé à m'engager, compte tenu des faits de l'espèce et des dispositions législatives qui étaient en vigueur en 1986. Je ne puis tout simplement pas conclure en l'espèce que l'erreur commise par le comptable constitue une attribution ou un avantage conférés au contribuable par la compagnie que le défendeur aurait dû connaître et dont il doit être tenu responsable.

Application de l'article 163.2 en ce qui a trait à un « subalterne »

[53] Le demandeur fait en outre valoir que la mention de « subalterne » à l'article 163.2 de la Loi démontre l'intention du législateur de reconnaître la possibilité qu'il puisse exister des circonstances extraordinaires dans lesquelles le contribuable dépend de la connaissance d'une tiers agissant en son nom et auquel il doit se fier. Il est déraisonnable de conclure que l'article n'a pas d'effet du point de

vue de l'équité sur l'imposition d'un particulier dans de telles circonstances. Le demandeur soutient qu'il était un subalterne au sens du paragraphe 163.2(8) et il a fait une demande d'équité relativement aux trois années où de faux états ont été produits, 1995, 1996 et 1997, états qui auraient dus être considérés comme un même faux état aux fins des dispositions en matière d'équité.

[54] Le demandeur soutient que la décision de la première agente chargée des dispositions d'équité de limiter sa demande d'équité et d'en exclure l'année 1995 était déraisonnable; il était, selon la Loi, du devoir de l'agente d'exercer ses pouvoirs et d'exécuter les obligations du ministre en vertu de la Loi. Le demandeur se représente lui-même et il déclare qu'il n'a pas réussi à trouver les textes législatifs précis à l'appui du libellé de IC07-1. Cependant, aux fins de l'examen de sa demande d'équité, il aurait dû avoir le droit de se fonder sur le sens manifeste des mots employés dans IC07-1. Il soutient que l'agente chargée des dispositions d'équité a commis une erreur de droit en n'examinant pas sa demande pour l'année 1995.

Examen de deuxième niveau en matière d'équité

La décision consécutive à la vérification

[55] Le demandeur fait valoir que l'agente chargée de l'examen de deuxième niveau de sa demande d'équité a commis une erreur de droit en n'appliquant pas correctement les principes énoncés dans *Canderel* et en rédigeant un rapport qui n'était pas fondé sur la Loi ou requis par la Loi. Il fait également valoir qu'il était inéquitable que l'agente prenne en considération des documents déposés lors de l'examen de premier niveau de sa demande d'équité et qu'elle n'aurait

dû prendre en compte que les documents déposés pour l'examen de deuxième niveau de sa demande d'équité.

Pertinence des biens de l'entreprise aux fins de l'impôt

[56] Le demandeur soutient qu'il est incorrect de dire que l'inventaire, défini comme les « biens détenus pour être vendus », est le seul type de biens à prendre en compte pour le calcul du revenu à des fins d'imposition. Cela contredit le libellé clair de la Loi et les principes comptables. Le demandeur fait valoir que [TRADUCTION] « selon la définition de la Loi, [i]nventaire s'entend d'un bien dont le coût ou la valeur “qui doit entrer en ligne de compte pour le calcul du revenu”. Biens s'entend des biens de toute nature ».

[57] Le demandeur invoque les paragraphes 20, 44 et 45 de l'arrêt *Friesen c. Canada*,

[1995] A.C.S. n° 7 :

20 Pour pouvoir bénéficier de la méthode d'évaluation prévue au par. 10(1), le contribuable doit aussi établir que le bien-fonds en question est un bien figurant dans un inventaire. La définition suivante du terme « inventaire » figure au par. 248(1) de la Loi:

« inventaire » signifie la description des biens dont le prix ou la valeur entre dans le calcul du revenu qu'un contribuable tire d'une entreprise pour une année d'imposition;

Le premier élément à noter au sujet de cette définition du terme « inventaire » est qu'il n'est pas nécessaire que ces biens contribuent directement au revenu pour une année d'imposition pour pouvoir être considérés comme des biens figurant dans un inventaire. Il suffit que le coût ou la valeur d'un bien entre dans le calcul du revenu d'entreprise pour une année, pour que ce bien fasse partie des biens figurant dans un inventaire. En général, le coût ou la valeur d'un bien est comptabilisé comme une dépense (et le prix de vente comme un revenu) dans le calcul du revenu.

[...]

44 Ainsi, en vertu des principes reconnus de la pratique des affaires et de la pratique comptable, la valeur des biens invendus figurant dans l'inventaire entre dans le calcul du revenu d'entreprise. Cela est fondé sur la présomption, en matière de comptabilité, que le fait de conserver en inventaire des biens invendus représente des frais pour une entreprise. En outre, il s'agit là d'un principe généralement applicable au calcul du revenu d'entreprise pour les entreprises et les inventaires de toutes tailles, même si à l'origine la formule populaire a été conçue comme un raccourci pratique pour calculer le revenu d'entreprise des sociétés qui comptent un inventaire important.

45 Le paragraphe 10(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* sanctionne le principe commercial et comptable reconnu, selon lequel une entreprise doit évaluer les biens figurant dans son inventaire au moindre de leur coût et de leur valeur marchande. Ce principe est une exception au principe général voulant que ni les bénéfices ni les pertes ne soient reconnus avant leur réalisation. Il représente, en outre, une dérogation au principe général voulant que les éléments d'actif soient évalués à leur coût d'origine. La raison d'être de cette exception particulière aux principes généraux est habituellement rattachée au principe de prudence. Le principe comptable généralement reconnu qui s'applique à la présente situation est expliqué par D. E. Kieso et autres, dans *Comptabilité intermédiaire* (1991), au pp. 489 et 490:

C'est dans les évaluations de stocks que l'on peut retrouver les principales dérogations au principe du coût d'origine. En comptabilité, la mise en pratique du principe de prudence suppose que l'on constate une perte dès qu'elle s'avère probable et que l'on peut en estimer le montant avec suffisamment de précision. Par contre, selon le principe de réalisation, les gains connus ne sont pas constatés avant d'être matérialisés. Si, pour n'importe quel motif, la valeur des stocks tombe en dessous du coût d'origine [. . .], il faut diminuer la valeur des stocks pour refléter cette perte. En règle générale, lorsque la valeur utile future d'un bien, c'est-à-dire sa capacité de générer des recettes, est moins élevée que son coût d'origine, on abandonne le principe du coût d'origine. Cette dérogation se justifie par le fait qu'une perte de valeur utile doit être passée en charges dans les résultats de l'exercice au cours duquel elle survient. C'est ce qui

explique que les stocks sont évalués à leur valeur minimale, c'est-à-dire à leur coût d'origine ou à leur valeur du marché, selon le moins élevé des deux.

[58] Le demandeur affirme ce qui suit :

Là où il est dit que la « capacité de générer des recettes d'un bien est moins élevée que son coût d'origine ». Un « actif » immobilisé qui est déprécié est un actif dont la méthode d'amortissement prescrite reflète la moindre valeur à la fin de cette année (selon ce qui est inscrit dans le bilan). La perte de la valeur utile est indiquée comme étant une charge dans les résultats de l'exercice au cours duquel elle survient au moyen de l'amortissement permis pour cette année. Par conséquent, un actif immobilisé, qui est un bien amortissable, qui serait évalué à la fin de l'année à son coût le plus bas, correspond bien à la signification d'un inventaire prévue au paragraphe 10(1) et représente un coût pour l'entreprise en vertu des principes généralement reconnus de la pratique des affaires et de la pratique comptable. Le coût n'est pas réalisé lors d'une année d'imposition si le coût n'a pas été engagé dans cette année, c'est une application des PCGR en ce qui concerne la comptabilité d'exercice.

[59] Le demandeur soutient que le paragraphe 12(1) de la Loi confirme que les sommes à recevoir sont à prendre en compte aux fins de l'impôt sur le revenu; cependant, le libellé précis est « sont à inclure dans le calcul du revenu ». Le demandeur observe que pour que les principes de la matérialisation ait un effet quelconque conformément à l'objet du paragraphe 12(1) de la Loi, les sommes à recevoir [TRADUCTION] « devraient avoir leur place courante et plus appropriée dans le calcul du revenu, qui selon les normes des PCGR serait l'actif à court terme dans le bilan, comme le demandeur a fait pour chaque année comptable ».

[60] Le demandeur fait valoir en outre que les PCGR exigent de dresser un bilan pour le calcul du revenu par les PCGR. Le bilan comprend les charges à payer qui reflètent un coût ou une valeur qui s'équilibrent de manière significative, ainsi que le revenu net pour l'année et le compte de

capital. Le demandeur fait valoir que l'agente a commis une erreur dans le calcul de son impôt sur le revenu en additionnant les sommes à recevoir à l'état des résultats. Il soutient que l'agente n'a nullement tenu compte des autres valeurs au prix coûtant dans une comptabilité d'exercice y compris les dettes relatives aux sommes à recevoir sur lesquels le demandeur avait été imposé.

[61] Le demandeur insiste sur le fait que la comptabilité mise en application dans ses déclarations de revenus fait intervenir les PCGR et comprend un bilan complet (qui reconnaît le solde de l'avoir de l'année précédente), qui est entré comme un crédit et est reporté dans l'année considérée comme une évaluation du capital et, dans son ensemble, est un chiffre, qui reflète tous les soldes d'ouverture comptabilisés pertinents, devant être calculés comme une partie des transactions de l'année et avec toutes ces transactions. Le demandeur prétend que l'agente aurait dû reconnaître que les principes des PCGR étaient manifestes dans sa méthode comptable.

[62] Le demandeur soutient que l'agente a agi de mauvaise foi en ne faisant nullement référence dans son rapport aux explications que le demandeur avait données de sa comptabilité. Il soutient qu'elle a fait montre de partialité dans la rédaction de son rapport, parce que la correspondance relative à l'examen de premier niveau de la demande d'équité lui avait été transmise et qu'elle avait en outre mentionné au demandeur son mécontentement quant à la façon dont il avait effectué sa correspondance lors de l'examen de premier niveau de sa demande d'équité.

Souffrance morale

[63] Le demandeur fait valoir que les deux examens de ses demandes d'équité n'ont pas pris en compte sa souffrance morale. Le demandeur reconnaît avoir écrit, après le premier de ces examens, une lettre au directeur dans laquelle il sollicitait un examen de deuxième niveau de sa demande d'équité et dans laquelle il « attaquait » l'agente. Le demandeur reconnaît que la lettre était irrationnelle et qu'elle était attribuable à son exaspération et à sa colère à la suite de ses démêlés avec l'ARC. Le demandeur fait valoir qu'il a souffert de cette situation pendant environ sept ans et, à ce titre, il demande réparation en vertu des dispositions en matière d'équité.

[64] Le demandeur invoque les paragraphes 22 et 23 de l'arrêt *Succession Dort c. Canada (Ministre du revenu national)*, 2005 CF 1201 :

22 Sur ce point, M. Gibson a effectivement examiné la décision de J.F. Lee. Dans sa décision, M. Gibson a estimé que rien ne permettait de penser que la douleur normale que M^{me} Dort avait éprouvée à la suite de la mort de son mari l'empêchait de s'occuper des questions financières relatives à la succession de son mari. Elle avait d'ailleurs démontré qu'elle était pleinement capable de s'occuper de questions financières complexes. La décision de M. Gibson échappe donc au contrôle judiciaire en l'espèce.

23 Il doit exister à tout le moins un certain lien de causalité entre la souffrance morale et l'incapacité d'agir.

[65] Le demandeur fait valoir qu'il a exploité son entreprise durant les années pour lesquelles il demande une renonciation aux pénalités et aux intérêts. Il n'y avait aucune ambiguïté ou incertitude quant aux questions fiscales relatives à la TPS ou à la TVP et il était clair pour lui et pour sa femme qu'il s'agissait-là d'obligations sans zones grises. Ils étaient capables de s'occuper de ces questions et de les accepter. Cependant, la dette d'impôt sur le revenu personnel du demandeur était

entièrement différente et provoquait chez lui et chez son épouse un sentiment de désespoir et, donc, du stress, de l'anxiété, de la dépression, de la confusion et l'oubli complet de la question dans certaines situations.

[66] Le demandeur fait valoir qu'il a éprouvé de la souffrance morale et qu'il a dit la vérité. Il dit que personne ne croit en la vérité de ce qu'il dit. Il a exprimé cette vérité de plusieurs manières et aussi bien qu'il le pouvait. Il affirme qu'il y avait et qu'il y a des passifs financiers importants en ce qui concerne la même vérité que personne n'acceptait. Le demandeur soutient également qu'il y avait un lien de causalité entre la souffrance mentale dans laquelle sa femme et lui vivaient et leurs situations financières : *Dort*.

L'examen de deuxième niveau de la demande d'équité

[67] Le demandeur invoque les documents IC 92-3, IC 92-2 et IC 07-01 pour étayer sa position en ce qui a trait à la raison pour laquelle il a mis au point un nouveau concept de comptabilité. Il se fonde également sur la doctrine de l'attente légitime et cite les paragraphes 21, 22, 37 et 38 de la décision *Edison c. Canada*, 2001 CFPI 734 :

21 Toutefois, avant d'analyser la procédure qui a donné lieu aux décisions, la présente Cour doit se demander si la procédure d'examen créait pour les demandeurs des attentes légitimes. [...]

22 Cet avis a été confirmé comme suit par Madame le juge L'Heureux-Dubé dans l'arrêt *Baker c. Canada (Ministre de la Citoyenneté et de l'Immigration)*, [1999] 2 R.C.S. 817, paragraphe 26 :

[...] Au Canada, la reconnaissance qu'une attente légitime existe aura une incidence sur la nature de l'obligation

d'équité envers les personnes visées par la décision. Si le demandeur s'attend légitimement à ce qu'une certaine procédure soit suivie, l'obligation d'équité exigera cette procédure: [...] De même, si un demandeur s'attend légitimement à un certain résultat, l'équité peut exiger des droits procéduraux plus étendus que ceux qui seraient autrement accordés: [...] Néanmoins, la doctrine de l'attente légitime ne peut pas donner naissance à des droits matériels en dehors du domaine de la procédure. Cette doctrine, appliquée au Canada, est fondée sur le principe que les « circonstances » touchant l'équité procédurale comprennent les promesses ou pratiques habituelles des décideurs administratifs, et qu'il serait généralement injuste de leur part d'agir en contravention d'assurances données en matière de procédures, ou de revenir sur des promesses matérielles sans accorder de droits procéduraux importants.

[...]

37 [...] l'intérêt public que la doctrine de l'attente légitime vise à protéger, à savoir la protection de l'individu contre l'abus de pouvoir résultant de la violation d'un engagement. L'engagement implicite en l'espèce se rapporte à l'application non discriminatoire des normes procédurales énoncées dans les lignes directrices publiées en ce qui concerne l'application de la disposition législative relative à l'équité.

38 [...] À mon avis, le manquement à l'obligation d'équité qui existe envers les demandeurs en vertu des règles de justice naturelle et de l'équité procédurale découle de l'omission du défendeur de suivre les lignes directrices procédurales qu'il a lui-même publiées.

[68] Le demandeur fait valoir qu'il a fourni à l'ARC la formule comptable qu'il avait lui-même mise au point. Il s'agissait d'une nouvelle expression ou formule mathématique. Selon les lignes directrices IC 92-2 et IC 92-3, il était tenu de s'assurer qu'il pouvait exposer adéquatement son nouveau concept et les raisons particulières pour lesquelles il avait mis au point sa propre méthode comptable. Il dit qu'il existait une attente légitime qu'un certain résultat soit atteint si cette procédure était suivie.

[69] Le demandeur soutient que, dans ces circonstances, les agentes qui se sont occupées de son dossier n'ont pas examiné les documents de la manière qu'il avait demandée. Il a demandé qu'ils examinent son modèle comptable. Le demandeur cite *Simmonds c. Canada (Ministre du Revenu national)*, 2006 CF 130, dans lequel l'agent de l'ARC avait accueilli la demande du contribuable.

[70] Le demandeur dit également qu'il avait l'attente légitime que l'examen de deuxième niveau de sa demande d'équité serait indépendant du premier et qu'il serait un [TRADUCTION] « examen entièrement nouveau du document initial » qu'il avait présenté. Il a également demandé que l'examen de deuxième niveau de sa demande d'équité traite de chacun des points du document initial qu'il avait présenté et explique en quoi ils étaient erronés ou faux.

[71] Le demandeur soutient que l'agente chargée des dispositions d'équité a tiré des conclusions de fait erronées et que la déclaration fiscale pour l'année 2000 ainsi que son appel n'auraient pas dû être utilisées comme des raisons pour revoir une décision en matière d'équité. Selon lui, [TRADUCTION] « il ressort clairement du dossier que les agents chargés de l'examen en matière d'équité ont considéré que les mêmes décisions rendues en appel constituaient des raisons pour rejeter la demande d'équité ». Le demandeur déclare qu'il n'a jamais signé sa déclaration fiscale de 2000 et qu'elle a été produite par son ancien comptable.

Conclusion

[72] Le demandeur déclare en conclusion que l'on aurait dû accorder davantage foi à son affidavit dans les deux examens en matière d'équité et qu'il n'a pas été tenu compte de l'exposition

de sa méthode comptable lors de l'examen de deuxième niveau. Le dossier démontre qu'il [TRADUCTION] « n'a pas été donné ni à l'un ni à l'autre de ces documents l'interprétation à laquelle avait droit [le demandeur] dans le cadre d'un examen en matière d'équité ». Par conséquent, le demandeur affirme que, selon la prépondérance de la preuve, sa demande d'équité n'aurait pas dû être rejetée.

Le défendeur

Le ministre a considéré tous les facteurs pertinents

[73] Le défendeur fait valoir que le ministre a considéré tous les facteurs pertinents et qu'il s'est penché sur toutes les raisons et toutes les observations présentées par le demandeur relativement à sa demande d'équité de deuxième niveau, dont la décision fait l'objet du présent contrôle.

[74] La preuve présentée au ministre ne permettait pas d'étayer les rajustements des crédits réclamés par le demandeur, et la décision du ministre de rejeter ces rajustements était raisonnable. Voir *Gagné c. Canada (Procureur général)*, 2006 CF 1523, aux paragraphes 24 à 26. Le ministre a pris en considération les facteurs suivants relativement à la demande de rajustement des crédits du demandeur :

- a. Le ministre a rejeté à bon droit la requête du demandeur à l'égard d'un rajustement pour son année d'imposition 1995 parce qu'il n'avait pas présenté sa demande de rajustement pour cette année avant l'expiration du délai de dix ans prévu par la Loi;

- b. Le ministre a procédé à un examen approfondi des demandes de rajustement du demandeur pour les années d'imposition 1995 à 2000 ainsi que des documents et observations que le demandeur avait fournis à l'appui de sa demande d'équité;
- c. Plusieurs occasions ont été données au demandeur pour étayer sa demande lors de leur correspondance et des entretiens de personne à personne qu'il a eus à plusieurs reprises avec les agents de l'ARC;
- d. La méthode comptable créée par le demandeur à l'appui de ses demandes de rajustement des crédits ne donnait pas des revenus nets exacts pour les besoins de l'impôt sur le revenu;
- e. Les employés de l'ARC chargés de l'examen de deuxième niveau en matière d'équité ont examiné les décisions antérieures rendues relativement aux demandes du demandeur, mais ils ont procédé à leur propre examen indépendant et approfondi pour parvenir à leur décision que les rajustements demandés par le demandeur n'étaient pas justifiés du point de vue des faits ou du droit;
- f. La demande d'équité du demandeur relativement à un rajustement pour son année 2000 est contraire aux lignes directrices IC 07-01 parce qu'il avait demandé un rajustement de son revenu d'entreprise pour une année que l'agent des appels de l'ARC avait examiné et pour laquelle il avait rendu une décision négative;
- g. Une explication détaillée a été donnée au demandeur quant à la raison pour laquelle sa méthode comptable, qu'il avait présentée à l'appui de ses demandes de rajustement pour les années d'imposition 1995 à 2000, n'était pas acceptable aux fins de l'impôt sur le revenu.

[75] Le défendeur prétend également que la décision du ministre de ne pas renoncer aux pénalités et aux intérêts était raisonnable parce que le demandeur n'a pas démontré que des circonstances indépendantes de sa volonté l'avaient empêché de produire ses déclarations fiscales pour les années 2001 à 2005 et de verser les montants exigibles dans les délais prescrits. En rejetant la demande de renonciation aux pénalités et intérêts du demandeur pour les années 2001 à 2005, le ministre a à bon droit pris en considération les facteurs suivants :

- a. Au cours des années d'imposition 2001 à 2005, le demandeur a continué d'exploiter son entreprise, laquelle a continué de produire annuellement ses déclarations de TPS. Cependant, le demandeur n'a pas expliqué pourquoi il n'a pas produit ses déclarations fiscales en temps opportun au cours de ces années.
- b. Le demandeur a disposé de suffisamment de temps pour retenir les services d'un autre comptable ou pour remplir lui-même ses déclarations fiscales pour les années 2001 à 2005 et pour produire ces déclarations dans les délais, car, avant que ces déclarations ne soient exigibles vers le mois de mars 2002, le demandeur avait déjà déterminé que son comptable précédent avait apparemment rédigé des états financiers et des déclarations fiscales erronés.
- c. Le ministre s'est penché sur la prétention du demandeur selon laquelle il avait produit ses déclarations pour les années 2001 à 2005 en retard parce qu'il essayait de corriger les erreurs prétendument frauduleuses faites par les personnes qu'il avait engagées pour préparer ses déclarations de revenus. Le ministre a toutefois décidé que cela n'empêchait pas le demandeur de produire ses déclarations à temps.
- d. Le mécontentement à l'égard du comptable précédent ou les états financiers erronés préparés par le comptable du demandeur ne constituaient pas des circonstances

exceptionnelles indépendantes de la volonté du demandeur qui l'empêchaient de produire ses déclarations pour les années 2001 à 2005 et de verser les montants exigibles dans les délais prévus par la Loi;

- e. Le choix du contribuable quant au comptable à consulter (le cas échéant), à la façon dont il conserve ses documents comptables, la présentation en temps opportun de ses déclarations et le paiement en temps opportun des montants exigibles sont tous des facteurs que le contribuable contrôle.
- f. Le ministre s'est penché sur la prétention du demandeur selon laquelle il avait éprouvé des souffrances émotionnelles et morales à la suite de ses tentatives d'expliquer à plusieurs agents de l'ARC la méthode comptable qu'il avait créée. Le ministre a néanmoins estimé que cela ne l'empêchait pas de produire ses déclarations fiscales pour les années 2001 à 2005 à temps.

[76] Le défendeur soutient qu'il était raisonnable que le ministre conclue que la souffrance morale prétendue du demandeur ne l'empêchait pas de se conformer à la Loi puisqu'il a poursuivi l'exploitation de son entreprise de 2001 à 2005.

[77] Lorsqu'un contribuable éprouve des problèmes de santé, mais qu'il est néanmoins capable d'exploiter une entreprise, il est raisonnable que le ministre conclue que ces problèmes de santé ne l'empêchent pas de remplir ses obligations fiscales : paragraphes 13, 19, 20 et 24 à 26 de *Young c. Canada*, [1997] A.C.F. n° 1680 (C.F. 1^{re} inst.).

[78] Le défendeur affirme également que la décision du ministre de rejeter la requête du demandeur était raisonnable, même si celui-ci éprouvait prétendument des troubles émotionnels, puisqu'il a laissé s'écouler un temps extraordinairement long avant de remédier à sa situation fiscale. Les déclarations du demandeur pour les années 2001 à 2004 étaient exigibles le 17 juin 2002, le 16 juin 2003, le 15 juin 2004 et le 15 juin 2005, mais elles n'ont été produites que vers le 20 novembre 2006. La déclaration du demandeur pour l'année 2005 était exigible le 15 juin 2006, mais elle n'a été produite que vers le 8 mars 2007.

[79] Le défendeur affirme que, lorsqu'un contribuable souffre de problèmes de santé, mais qu'il laisse s'écouler un temps extraordinairement long avant de remédier à sa situation fiscale, il est raisonnable que le ministre rejette sa demande d'équité : paragraphe 21 de *Sutherland c. Canada (Agence des douanes et du revenu)*, 2006 CF 154 (C.F. 1^{re} inst.).

Le ministre a observé les principes de justice naturelle et d'équité procédurale

[80] Le défendeur fait valoir que le dossier du demandeur ne contient aucune preuve d'un manquement du ministre aux principes de justice naturelle, d'équité procédurale ou à toute autre procédure. Le dossier du demandeur ne contient, selon le défendeur, aucune preuve de mauvaise foi ni aucune preuve que le ministre a fondé sa décision sur des faits non pertinents, qu'il a commis une erreur de droit ou qu'il n'a pas suivi les lignes directrices procédurales de l'ARC.

[81] Les lignes directrices IC 07-01 informent les contribuables qu'ils ont droit à un examen de deuxième niveau de leur demande d'équité, mais elles n'indiquent pas que cet examen doit être conduit par le directeur du bureau des services fiscaux.

[82] Le demandeur a d'abord produit ses déclarations de revenus pour les années 2001 à 2004 avec sa demande d'équité de premier niveau et la procédure normale exigeait que sa demande d'équité soit mise en suspens. Cette procédure a été utilisée parce que le ministre devait déterminer s'il y avait lieu de modifier les pénalités et les intérêts imposés pour ces années, ce qui aurait pu affecter le montant de la réparation demandée dans la demande d'équité.

[83] Le défendeur affirme dans sa conclusion sur cette question que le dossier du demandeur ne démontre nullement que le ministre a rendu une décision qui susciterait chez une personne éclairée une crainte raisonnable de partialité. Voir le paragraphe 4 de *Superior Filter Recycling Inc. c. Canada*, 2006 CAF 248.

Le ministre ne s'est pas estimé lié par ses propres lignes directrices et politiques

[84] Le défendeur fait valoir que le ministre n'a pas entravé son pouvoir discrétionnaire en se considérant lié par ses propres lignes directrices et politiques. Le ministre a examiné et pris en considération toutes les informations et les observations qui lui ont été présentées, et il a appliqué les lignes directrices dans l'exercice de sa discrétion. Le ministre ne s'est pas considéré lié par les lignes directrices.

[85] Le défendeur soutient que rien ne prouve que le ministre a rendu sa décision de mauvaise foi, qu'il n'a pas tenu compte de faits pertinents ou qu'il a pris en considération des faits non pertinents. Le ministre a agi justement et raisonnablement, en prenant en considération tous les éléments qui lui ont été présentés par le demandeur et tous les facteurs pertinents dont il disposait. Le ministre ne s'estimait pas lié par les lignes directrices. La décision de ne pas établir une nouvelle cotisation pour les années d'imposition du demandeur au-delà de la période normale pour une nouvelle cotisation et de ne pas renoncer aux pénalités et aux intérêts était raisonnable et était étayée par plusieurs analyses pour chacun des points soulevés par le demandeur.

[86] Les motifs du ministre, pris dans leur ensemble, résistent à un examen approfondi et étayent bien la décision rendue. Les motifs du ministre comportent de nombreuses analyses qui justifient ses décisions à la lumière des faits qui lui ont été présentés. Par conséquent, la cour de révision ne devrait pas modifier la décision du ministre. Le défendeur demande à la Cour de rejeter la demande avec les dépens.

ANALYSE

[87] À l'audition de la présente demande le 11 juin 2009, à Victoria, le demandeur a présenté sa cause (ainsi que celle de son épouse dans T-1470-08) en faisant montre d'un savoir et d'une compétence considérables. Je n'ai pas le moindre doute que, puisqu'il se représentait lui-même, il pouvait défendre sa cause devant la Cour avec clarté et conviction, même lorsqu'il traitait de concepts complexes dans les domaines du droit fiscal et du contrôle judiciaire.

[88] Au cœur de la présente demande, il y a un désaccord entre le demandeur et l'ARC relativement au nouveau système de comptabilité que le demandeur soutient avoir lui-même mis au point parce que son comptable précédent avait produit des déclarations frauduleuses en son nom, selon ce qu'il prétend. Il ne s'agit pas d'un différend sur les chiffres utilisés par l'ARC. Le demandeur soutient que son système comptable donne un portrait plus exact de son revenu d'entreprise net aux fins de l'impôt sur le revenu, et il conteste la façon dont l'ARC a calculé son revenu brut, son bénéfice brut et son revenu d'entreprise net. Le désaccord de l'ARC avec le système comptable du demandeur porte principalement sur sa méthode de calcul de son revenu et son bénéfice brut.

[89] Le désaccord de l'ARC en ce qui a trait au système du demandeur lui a été expliqué lors de nombreuses discussions et décisions. Finalement, le demandeur n'est simplement pas d'accord avec les explications de l'ARC et avec les résultats que l'ARC obtient grâce aux méthodes comptables plus traditionnelles qu'elle a utilisées pour calculer son revenu d'entreprise net pour les années en cause.

[90] En conséquence de ce désaccord, le demandeur soutient que l'ARC a fait preuve de mauvaise foi, de manquement à l'équité procédurale et de partialité, qu'elle a commis des erreurs de droit et de fait et qu'elle a été déraisonnable, et que tout cela a conduit à la décision de deuxième niveau en matière d'équité qui fait l'objet du présent contrôle judiciaire.

[91] J'ai examiné attentivement le dossier écrit. Je constate que ce long différend a donné lieu chez les deux parties à des sentiments de frustration considérables. En fin de compte, toutefois, au

moins en ce qui a trait aux demandes de rajustement des crédits du demandeur, le désaccord porte simplement sur la question de savoir si le système comptable inventé par le demandeur donne des résultats exacts.

[92] Les objections et le désaccord de l'ARC en ce qui a trait au système comptable du demandeur lui ont été expliqués à de nombreuses occasions et la possibilité lui a été donnée à chaque fois de démontrer la raison pour laquelle l'ARC devrait accepter sa méthodologie et les résultats qu'elle donne.

[93] J'estime qu'aucune preuve ne m'a été présentée concernant la mauvaise foi, la partialité ou le manquement à l'équité procédurale de la part de l'ARC ou de celle des agents et représentants qui ont eu affaire au demandeur et se sont penchés sur sa comptabilité et ses problèmes fiscaux.

[94] En ce qui a trait à l'exactitude de sa méthodologie comptable et à la prétendue inexactitude des méthodes utilisées par l'ARC pour déterminer le revenu d'entreprise net pour les années en cause, le demandeur met de l'avant ses propres affirmations et sa propre interprétation de certaines dispositions législatives et de la jurisprudence. Cependant, en ce qui concerne la question centrale de savoir comment procéder pour calculer de la manière la plus exacte le revenu d'entreprise net du demandeur, celui-ci n'a pas démontré que l'ARC avait commis une erreur de droit, qu'elle n'avait pas tenu compte d'un fait important ou que ses calculs et ses conclusions étaient déraisonnables.

[95] Le désaccord du demandeur avec la décision du ministre ne la rend pas erronée du point de vue du droit ou déraisonnable. Je ne puis substituer ma propre opinion sur la question à celle du

ministre, sauf si la preuve démontre que le ministre n'a pas exercé son pouvoir discrétionnaire de bonne foi ou conformément aux principes de justice naturelle, ou si la décision a reposé sur des considérations non pertinentes ou étrangères à l'objet de la Loi. Voir les paragraphes 7 et 8 de *Maple Lodge Farms c. Gouvernement du Canada*, [1982] R.C.S. 2.

[96] De même, en ce qui a trait à la demande de renonciation aux pénalités et aux intérêts du demandeur, je suis d'avis que rien dans le dossier n'étaye les allégations du demandeur selon lesquelles il y aurait eu mauvaise foi, partialité, erreurs de fait, erreurs de droit ou décisions déraisonnables. Il était demandé au ministre d'exercer son pouvoir discrétionnaire et celui-ci a très bien expliqué au demandeur pourquoi il a choisi de l'exercer d'une manière particulière. Il est toujours possible d'être en désaccord et de prétendre que le ministre aurait dû prendre une autre décision, mais rien dans le dossier ne me donne à penser que le ministre a commis une erreur ou qu'il a rendu une décision déraisonnable au sens de *Dunsmuir*.

[97] J'ai examiné les arguments et les éléments de preuve du demandeur sur toutes les questions soulevées. J'estime que les réponses données par le ministre étaient exactes et bien fondées du point de vue de la jurisprudence, et que la Cour doit les accepter.

Demande de rajustements des crédits

[98] Après avoir examiné le dossier, je suis d'accord avec le défendeur pour dire que le ministre a tenu compte des facteurs suivants relativement à la demande de rajustement des crédits du demandeur :

- a) Le ministre a rejeté à bon droit la requête du demandeur à l'égard d'un rajustement pour son année d'imposition 1995, parce qu'il n'avait pas présenté sa demande de rajustement pour cette année avant l'expiration du délai de dix ans prévu par la Loi;
- b) Le ministre a procédé à un examen approfondi des demandes de rajustement du demandeur pour les années d'imposition 1995 à 2000 ainsi que des documents et observations que le demandeur avait fournis à l'appui de sa demande d'équité;
- c) Plusieurs occasions ont été données au demandeur pour étayer sa demande lors de leur correspondance et des entretiens de personne à personne qu'il a eus à plusieurs reprises avec les agents de l'ARC;
- d) Le demandeur n'a pas démontré que la méthode comptable qu'il a créée pour étayer ses demandes de rajustement des crédits donnait des revenus nets exacts aux fins de l'impôt sur le revenu;
- e) Les agents Green et Norminton ont examiné les décisions précédentes rendues par les agents Bain et Nasato relativement à la requête du demandeur que son année d'imposition 2002 fasse l'objet d'une nouvelle cotisation; cependant, les agents Green et Norminton ont procédé à leurs propres examens approfondis et indépendants pour parvenir à leur décision que les rajustements demandés par le demandeur n'étaient pas justifiés du point de vue des faits ou du droit;
- f) Les agents Norminton et Jacks ont examiné les documents sur lesquels reposaient la décision de premier niveau en matière d'équité ainsi que les conclusions de l'agent Green; cependant, l'agent Norminton de même que l'agent Jack ont procédé à leurs propres examens approfondis et indépendants pour parvenir à leur décision que les

rajustements demandés par le demandeur n'étaient pas justifiés du point de vue des faits ou du droit;

- g) La demande d'équité du demandeur relativement à un rajustement pour son année 2000 est contraire aux lignes directrices IC 07-01, car il avait demandé un rajustement de son revenu d'entreprise pour une année que l'agent des appels de l'ARC avait examinée et pour laquelle il avait rendu une décision négative;
- h) Une explication précise a été donnée au demandeur quant la raison pour laquelle sa méthode comptable, qu'il avait présentée à l'appui de ses demandes d'ajustement pour les années d'imposition 1995 à 2000, n'était pas acceptable aux fins de l'impôt sur le revenu, dans la lettre du 3 avril de l'agent Norminton et dans les rapports de vérification de l'agent Norminton.

[99] À mon avis, donc, la preuve présentée au ministre n'était pas les rajustements demandés par le demandeur et la décision du ministre était raisonnable. La décision n'a pas été rendue de mauvaise foi ou en violation de l'équité procédurale et elle n'était pas fondée sur une erreur de fait ou de droit.

Demande de renonciation aux intérêts et aux pénalités

[100] De même, après avoir examiné le dossier, je suis convaincu que la décision du ministre de ne pas renoncer aux intérêts et aux pénalités était raisonnable parce que le demandeur n'a pas démontré que des circonstances indépendantes de sa volonté l'avaient empêché de produire ses

déclarations fiscales pour les années 2001 à 2005 et de verser les montants exigibles dans les délais prescrits.

[101] Le dossier me convainc que le défendeur a raison de soutenir que le ministre, en refusant d'accueillir la demande de renonciation aux intérêts et aux pénalités pour les années de 2001 à 2005, a dûment tenu compte des facteurs suivants :

- a) Au cours des années d'imposition 2001 à 2005, le demandeur a poursuivi l'exploitation de son entreprise, et l'entreprise a continué de produire annuellement ses déclarations de TPS; cependant, le demandeur n'a pas expliqué pourquoi il n'a pas produit ses déclarations fiscales en temps opportun au cours de ces années.
- b) Le demandeur a disposé de suffisamment de temps pour retenir les services d'un autre comptable ou pour remplir lui-même ses déclarations fiscales pour les années 2001 à 2005 et pour produire ces déclarations à temps, car, avant que ces déclarations ne soient exigibles vers le mois de mars 2002, le demandeur avait déjà déterminé que son comptable précédent, selon ce qu'il allègue, avait rédigé des états financiers et des déclarations fiscales erronés.
- c) Le ministre s'est penché sur la prétention du demandeur selon laquelle il avait produit ses déclarations pour les années 2001 à 2005 en retard parce qu'il essayait de corriger les erreurs prétendument frauduleuses faites par ses spécialistes en déclarations de revenus; cependant, le ministre a décidé que cela n'empêchait pas le demandeur de produire ses déclarations à temps.
- d) Le mécontentement à l'égard du comptable précédent ou les états financiers erronés préparés par le comptable du demandeur ne constituaient pas des circonstances

exceptionnelles indépendantes de la volonté du demandeur qui l'empêchaient de produire ses déclarations pour les années 2001 à 2005 et de verser les montants exigibles dans les délais prévus par la Loi.

- e) Le choix du contribuable quant au comptable à consulter (le cas échéant), à la façon dont il conserve ses documents comptables, la présentation en temps opportun de ses déclarations et le paiement en temps opportun des montants exigibles sont tous des facteurs que le contribuable contrôle.
- f) Le ministre s'est penché sur la prétention du demandeur selon laquelle il avait éprouvé des souffrances émotionnelles et morales à la suite de ses tentatives d'expliquer à plusieurs agents de l'ARC la méthode comptable qu'il avait créée; le ministre a néanmoins estimé que cela ne l'empêchait pas de produire ses déclarations fiscales pour les années 2001 à 2005 à temps.

[102] Il était raisonnable, au sens de l'arrêt *Dunsmuir*, que le ministre conclue que la prétendue souffrance morale du demandeur ne l'empêchait pas de se conformer à la Loi étant donné qu'il a continué d'exploiter son entreprise de 2001 à 2005 et que ses problèmes de santé ne l'empêchaient pas de s'acquitter de ses obligations fiscales.

[103] À mon avis, il n'était pas déraisonnable de la part du ministre de rejeter la demande du demandeur, même si celui-ci éprouvait prétendument des souffrances émotionnelles. Le demandeur a laissé une période de temps extraordinairement longue s'écouler avant de remédier à sa situation fiscale. Les déclarations du demandeur pour les années 2001 à 2004 étaient exigibles respectivement le 17 juin 2002, le 16 juin 2003 et le 15 juin 2005, mais elles n'ont été produites que

vers le 20 novembre 2006. La déclaration de 2005 du demandeur était exigible le 15 juin 2006, mais elle n'a été produite que vers le 8 mars 2007.

Justice naturelle et équité procédurale

[104] Je conviens avec le défendeur que rien dans le dossier du demandeur ne démontre que le ministre n'a pas appliqué les principes de justice naturelle, d'équité procédurale ou toute autre procédure. Rien dans ce dossier ne démontre non plus la mauvaise foi, une crainte raisonnable de partialité ou un manquement quelconque à une attente légitime.

[105] Le dossier du demandeur ne permet nullement de démontrer que le ministre a fondé sa décision sur des facteurs non pertinents ou qu'il a commis des erreurs de droit.

[106] Je ne trouve non plus aucune preuve que le ministre n'a pas suivi les directives procédurales de l'ARC.

[107] Les lignes directrices IC 07-01 informent le contribuable qu'il a droit à un examen de deuxième niveau de sa demande d'équité, mais elles n'indiquent pas qu'un tel examen doit être effectué par le directeur du bureau des services fiscaux.

Entrave à l'exercice du pouvoir discrétionnaire

[108] Après avoir examiné le dossier, je dois aussi convenir avec le défendeur que le ministre n'a pas entravé l'exercice de son pouvoir discrétionnaire en se considérant lié par ses propres lignes directrices et politiques. Le ministre a pris en considération toutes les informations et les observations dont il disposait et a appliqué les lignes directrices dans l'exercice de son pouvoir discrétionnaire. Le ministre ne s'est pas considéré lié par les lignes directrices.

JUGEMENT

LA COUR STATUE :

1. La demande est rejetée.
2. Les dépens de la demande sont adjugés au défendeur.

« James Russell »

Juge

Traduction certifiée conforme
Sandra de Azevedo, LL.B.

COUR FÉDÉRALE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : T-1158-08

INTITULÉ : *ANDREW UGRO*
c.
LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

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

LIEU DE L'AUDIENCE : Le 11 juin 2009

MOTIFS DU JUGEMENT : Le juge RUSSELL

DATE DES MOTIFS : Le 12 août 2009

OBSERVATIONS ÉCRITES :

Andrew Ugro POUR LE DEMANDEUR

Johanna Russell POUR LE DÉFENDEUR

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Andrew Ugro POUR LE DEMANDEUR
Victoria (C.-B.)

John H. Sims, c.r. POUR LE DÉFENDEUR
Sous-procureur général du Canada