

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20170519

Dossier : A-38-16

Référence : 2017 CAF 107

[TRADUCTION FRANÇAISE]

**CORAM : LE JUGE PELLETIER
LE JUGE WEBB
LE JUGE DE MONTIGNY**

ENTRE :

SA MAJESTÉ LA REINE

appelante

Et

**JEFFREY N. GREEN,
YVES POTVIN,
JONATHAN RUBENSTEIN
et IAN DIXON**

intimés

Audience tenue à Vancouver (Colombie-Britannique), le 1^{er} décembre 2016.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 19 mai 2017.

MOTIFS DU JUGEMENT :

LE JUGE WEBB

Y ONT SOUSCRIT :

**LE JUGE PELLETIER
LE JUGE DE MONTIGNY**

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20170519

Dossier : A-38-16

Référence : 2017 CAF 107

**CORAM : LE JUGE PELLETIER
LE JUGE WEBB
LE JUGE DE MONTIGNY**

ENTRE :

SA MAJESTÉ LA REINE

appelante

et

**JEFFREY N. GREEN,
YVES POTVIN,
JONATHAN RUBENSTEIN
et IAN DIXON**

intimés

MOTIFS DU JUGEMENT

LE JUGE WEBB

[1] Le présent appel soulève l'application des règles sur la fraction à risques, qui limitent la déduction des pertes d'une société en commandite, dans le cas où un associé de la société en commandite est une autre société en commandite. La Couronne avait présenté une requête pour

que soient tranchées les questions suivantes en application de l'alinéa 58(1)a) des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale)*, DORS/90-688a :

- a) Dans une structure de société de personnes à deux niveaux où la société de personnes de premier niveau n'a pas de fraction à risques par rapport à la société de personnes de deuxième niveau à la fin d'un exercice financier donné, les pertes d'entreprise subies par la société de personnes de deuxième niveau durant cet exercice conservent-elles leur caractère de pertes d'entreprise de la société de personnes de premier niveau, pouvant ainsi être attribuées aux associés de la société de personnes de premier niveau comme pertes d'entreprise (qui seraient ensuite assujetties à l'application des règles sur la fraction à risques entre les mains des associés de la société de personnes de premier niveau)?
- b) Si la réponse à la question précédente est négative, la perte comme commanditaire subie par la société de personnes de premier niveau à l'égard de la société de personnes de deuxième niveau est-elle transférée aux associés de la société de personnes de deuxième niveau, de sorte qu'ils ont une perte comme commanditaires?

[2] Le juge de la Cour canadienne de l'impôt ayant répondu par l'affirmative à la première question, il n'a pas répondu à la seconde (2016 CCI 10).

[3] La Couronne a interjeté appel de l'ordonnance du juge de la Cour canadienne de l'impôt. Pour les motifs exposés ci-après, je rejeterais l'appel de la Couronne.

I. Contexte

[4] Dans les ressorts de common law, une société de personnes s'entend d'une relation qui existe entre des personnes qui exploitent une entreprise en commun en vue de réaliser un bénéfice (*Backman c. Canada*, 2001 CSC 10, [2001] 1 R.C.S. 367, par. 18; article 2 de la *Loi sur les sociétés en nom collectif*, L.R.O. 1990, ch. P.5; article 2 de la *Partnership Act*, R.S.B.C. 1996, ch. 348).

[5] Puisqu'une société de personnes est une relation, elle ne peut être considérée comme une personne en droit. C'est ce qui ressort de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.) (LIR), qui dispose qu'une société de personnes ne paie pas d'impôt, mais qu'elle attribue ses revenus selon la source à ses associés (article 96 de la LIR).

[6] S'il subsistait quelque doute quant à savoir si une société de personnes, qui n'est pas une personne, pourrait être considérée comme un associé d'une autre société de personnes pour l'application de la LIR, il est dissipé par le paragraphe 102(2) de la LIR :

(2) Pour l'application de la présente sous-section, la mention d'une personne ou d'un contribuable qui est un associé d'une société de personnes vaut également mention d'une société de personnes qui fait partie de la société de personnes.

(2) In this subdivision, a reference to a person or a taxpayer who is a member of a particular partnership shall include a reference to another partnership that is a member of the particular partnership.

[7] En l'espèce, de 1996 à 2009, les intimés étaient des commanditaires de la société de personnes en commandite principale Monarch Entertainment 1994 (Monarch). Pendant toute cette période, Monarch était commanditaire de 31 sociétés de personnes en commandite distinctes (les SPCSP). Chacune des SPCSP a subi des pertes d'entreprise au cours des exercices 1996 à 2009, lesquelles ont été attribuées pour l'essentiel à Monarch, qui les a attribuées pour l'essentiel à ses commanditaires, dont les intimés. Pour l'application de la LIR, pour les exercices 1996 à 2008, la fraction à risques de chacun des intimés dans Monarch était nulle, et la fraction à risques de Monarch dans chaque SPCSP était également nulle. Les intimés ont inclus les pertes que leur avait attribuées Monarch pour ces exercices à leurs pertes comme commanditaires.

[8] En 2009, par suite de l'attribution d'un gain en capital de Monarch à ses commanditaires, la fraction à risques des intimés à son égard a augmenté, et chaque intimé a réclamé à titre de déduction une partie des pertes accumulées comme commanditaires à l'égard de Monarch.

II. Décision de la Cour canadienne de l'impôt

[9] Le juge de la Cour canadienne de l'impôt a reconnu qu'une analyse textuelle, contextuelle et téléologique des dispositions de la LIR s'imposait (par. 25 des motifs et par. 10 de l'arrêt *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601). Il a conclu que la réponse à la première question était affirmative — à savoir que les pertes d'entreprise subies par la société de personnes en commandite de deuxième niveau (les SPCSP) conservaient leur caractère de pertes d'entreprise de la société de personnes de premier niveau (Monarch), et que cette dernière pouvait les attribuer à ses associés à titre de pertes d'entreprise.

III. Question en litige

[10] Il s'agit en l'espèce de décider si le juge de la Cour canadienne de l'impôt avait raison de conclure que les pertes d'entreprise peuvent être transférées d'une société de personnes en commandite à une autre, et ensuite aux associés de cette deuxième société de personnes en commandite, sans perdre leur caractère de pertes d'entreprise sous l'effet des transferts.

IV. Norme de contrôle

[11] L'unique question en litige dans le présent appel soulève une question de droit et commande par conséquent un contrôle selon la norme de la décision correcte (*Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235).

V. Analyse

[12] Tel que je le mentionne plus haut, une société de personnes, y compris une société de personnes en commandite, n'est pas une personne et, sous réserve du paragraphe 102(2) de la LIR, n'est pas considérée comme un contribuable aux fins de l'application de celle-ci. Le paragraphe 102(2) de la LIR s'applique uniquement à la sous-section j) de la section B de la partie I (à savoir les articles 96 à 103 inclusivement). Étant donné que les sociétés de personnes ne sont pas des personnes et ne sont donc pas tenues de payer des impôts en application de la LIR, les associés de ces sociétés doivent déclarer les revenus de celles-ci (au prorata de leur participation à la société de personnes et selon ce qui leur a été attribué pour chaque source) et verser les impôts exigibles sur les revenus déclarés, sauf si l'associé est une autre société de personnes.

[13] L'attribution du revenu d'une société de personnes à ses associés est régie par l'article 96 de la LIR, reproduit en annexe. Aux termes de l'article 96, le revenu de l'associé doit être calculé comme si la société de personnes était une personne distincte. Aux termes des alinéas 96(1)f) et g) de la LIR, la source du revenu ou de la perte est préservée, car chaque associé se voit attribuer le revenu gagné ou perdu par la société de personnes, jusqu'à concurrence de sa part. La source du revenu est importante aux fins de l'application de la LIR. Comme le fait remarquer la Cour suprême du Canada au paragraphe 5 de l'arrêt *Stewart c. Canada*, 2002 CSC 46, [2002] 2 R.C.S. 645 : « [i]l est incontesté que la notion de “source de revenu” est un élément fondamental du régime fiscal canadien. »

[14] Si un contribuable est un associé d'une société de personnes en commandite, sa faculté de déduire sa part des pertes subies par cette société est assujettie aux restrictions énoncées au paragraphe 96(2.1) de la LIR. De manière générale, le montant de la perte peut être déduit jusqu'à concurrence de l'excédent de la fraction à risques de l'associé en question à l'égard de la société de personnes en commandite sur le total des sommes déterminées aux sous-alinéas 96(2.1)*b*(ii), (iii) et (iv) de la LIR. Par souci de commodité, comme les rajustements prévus aux sous-alinéas *b*(ii), (iii) et (iv) ne s'appliquent pas au présent appel, la restriction à l'égard de la déduction de pertes subies par une société de personnes en commandite est assimilée au montant de l'excédent des pertes par rapport à la fraction à risques.

[15] En l'espèce, la Couronne s'est attachée à déterminer les effets du paragraphe 96(2.1) de la LIR lorsque les pertes excèdent la fraction à risques. Aux termes des alinéas 96(2.1) c), d) et e) de la LIR, l'excédent de la part des pertes d'une société de personnes en commandite à laquelle le contribuable est tenu par rapport à la fraction à risques de cet associé dans la société :

est à la fois :	shall
c) non déductible dans le calcul de son revenu pour l'année;	(c) not be deducted in computing the taxpayer's income for the year,
d) exclu du calcul de sa perte autre qu'une perte en capital pour l'année;	(d) not be included in computing the taxpayer's non-capital loss for the year, and
e) réputé être la perte comme commanditaire subie par le contribuable dans la société de personnes pour l'année.	(e) be deemed to be the taxpayer's limited partnership loss in respect of the partnership for the year.

[16] Selon la Couronne, étant donné que le paragraphe 96(2.1) de la LIR s'applique à tout contribuable qui est un associé d'une société de personnes en commandite et qu'en l'espèce, Monarch est assimilée à un contribuable au sens où il faut l'entendre pour l'application du

paragraphe 96(2.1), cette disposition s'applique à Monarch à titre d'associée des sociétés de personnes en commandite de deuxième niveau (les SPCSP). Par conséquent, pour chaque année déficitaire des sociétés de personnes en commandite de deuxième niveau (les SPCSP), les pertes sont réputées être les pertes comme commanditaire de la société de personnes de premier niveau (Monarch). Selon la Couronne, ces pertes ne seraient plus des pertes d'entreprise de Monarch, et elle ne pourrait pas les transférer puisque la disposition qui autorise un associé à déduire d'éventuelles pertes (si la société de personnes en commandite en vient à avoir des revenus) est l'alinéa 111(1)e) de la LIR. Cette disposition ne fait pas partie de la sous-section j) de la section B de la partie I et s'applique exclusivement aux contribuables, au sens où il faut l'entendre pour l'application de l'article 111. Monarch n'étant pas un contribuable pour l'application de l'article 111, elle ne pourrait pas déduire les pertes comme commanditaire à l'avenir. L'article 96 de la LIR ne prévoit pas qu'une société de personnes puisse attribuer des pertes comme commanditaire à ses associés.

[17] Comme le souligne le juge de la Cour canadienne de l'impôt, une analyse textuelle, contextuelle et téléologique des dispositions de la LIR s'impose (*Trustco Canada*, par. 10). J'estime qu'en l'espèce, le libellé de la disposition ne doit pas être interprété isolément. Le contexte et l'objet importent également dans l'interprétation des mots employés.

[18] Étant donné qu'une société de personnes ne paie pas d'impôt, l'objet de l'article 96 de la LIR n'est pas de déterminer le revenu d'une telle société aux fins du calcul de l'impôt qu'elle doit payer. L'article 96 vise à garantir que tout revenu ou toute perte de la société de personnes sera attribué à ses associés, et que la source de ce revenu ou de cette perte est préservée afin que les associés puissent l'indiquer, conformément à l'article 3 de la LIR.

[19] Le paragraphe liminaire de l'article 96 de la LIR dispose que :

96 (1) Lorsqu'un contribuable est un associé d'une société de personnes, son revenu, le montant de sa perte autre qu'une perte en capital, de sa perte en capital nette, de sa perte agricole restreinte et de sa perte agricole, pour une année d'imposition, ou son revenu imposable gagné au Canada pour une année d'imposition, selon le cas, est calculé comme si ...:

(je souligne)

96 (1) Where a taxpayer is a member of a partnership, the taxpayer's income, non-capital loss, net capital loss, restricted farm loss and farm loss, if any, for a taxation year, or the taxpayer's taxable income earned in Canada for a taxation year, as the case may be, shall be computed as if ...

(emphasis added)

[20] L'expression « selon le cas » indique que tous les éléments énumérés (revenu, perte autre qu'une perte en capital, etc.) ne s'appliquent pas forcément à tous les associés d'une société de personnes. Plus précisément, la règle générale applicable au calcul du revenu est énoncée à l'article 3 de la LIR. Cette disposition débute ainsi : « [p]our déterminer le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition [...] ». Comme une société de personnes n'est pas un contribuable au sens où il faut l'entendre pour l'application de l'article 3, les dispositions sur le calcul du revenu ne s'appliquent pas à elle.

[21] De même, les pertes autres que les pertes en capital sont définies au paragraphe 111(8) de la LIR. La définition commence ainsi : « [l]a perte autre qu'une perte en capital d'un contribuable pour une année d'imposition correspond [...] ». Puisqu'une société de personnes n'est pas un contribuable au sens de l'article 111, cette définition ne s'applique pas à son égard. Par conséquent, une société de personnes qui est un associé d'une autre société de personnes ne peut subir une perte autre qu'une perte en capital, au sens du paragraphe 111(8), et ne peut donc la calculer.

[22] Si j'interprète à la lumière de leur contexte les instructions de calcul du revenu et de la perte autre qu'une perte en capital énoncées aux alinéas 96(2.1)c) et d) de la LIR, j'en conclus également qu'elles s'appliquent seulement aux contribuables, tenus de calculer leurs revenus et pertes en vertu des articles 3 et 111, respectivement. Les sociétés de personnes n'étant pas des contribuables aux fins de l'application des articles 3 et 111, elles ne sont pas visées par ces dispositions.

[23] Il convient de mentionner en outre que, de manière générale, la LIR prévoit la déductibilité future des pertes comme commanditaire subies dans une société de personnes en commandite si la fraction à risques d'un associé augmente. Or, c'est l'alinéa 111(1)e) qui régit la déduction future de pertes, mais il ne s'applique pas aux sociétés de personnes puisque la déduction est possible seulement « [p]our le calcul du revenu imposable d'un contribuable pour une année d'imposition [...] ». Je ne crois pas que le législateur entendait appliquer la restriction concernant les pertes comme commanditaire (Monarch) d'un associé d'autres sociétés de personnes en commandite (les SPCSP), mais de priver par ailleurs le premier (Monarch) de l'avantage d'une déduction dans l'éventualité d'une hausse de sa fraction à risques à l'égard de la société de personnes en commandite (les SPCSP) en cas de gain de revenu de cette dernière. Il s'ensuit, selon moi, que l'alinéa 96(2.1)e) de la LIR ne s'applique pas non plus à une société de personnes qui est un associé d'une société de personnes en commandite.

[24] Selon la thèse de la Couronne, une société de personnes (Monarch) qui est un associé d'une autre société de personnes (les SPCSP) devrait calculer son revenu de telle manière que ses revenus et ses pertes de sources diverses seraient intégrés dans un tout : le revenu ou la perte de la société de personnes de premier niveau (la Monarch) pour une année donnée. Supposons

que la société de personnes de deuxième niveau (SPCSP 1) ait des revenus provenant des sources suivantes pour une année donnée :

Source	Revenu (perte)
Entreprise A	1 500 \$
Entreprise B	(800 \$)
Bien	1 000 \$

[25] Conformément à l'article 3, les revenus de chacune des sources doivent être additionnés (alinéa 3a)), et le total des pertes de chaque source doit être déduit du revenu global (alinéa 3d)).

Le revenu de la société de personnes de premier niveau (Monarch) s'établirait donc ainsi :

Revenu de l'entreprise A :	1 500 \$
Revenu relatif au bien :	1 000 \$
Somme suivant l'alinéa 3a) :	2 500 \$
Perte de l'entreprise B :	(800 \$)
Revenu :	1 700 \$

[26] La société de personnes de premier niveau (Monarch) aurait tiré un revenu de 1 700 \$ de la société de personnes de deuxième niveau (SPCSP 1), et ce montant serait incorporé aux revenus globaux de toutes les autres sociétés de personnes dont la société de premier niveau (Monarch) est un associé. Pour simplifier l'exemple, nous tiendrons pour acquis que Monarch est l'associée d'une seule société de personnes.

[27] Le hic, c'est l'application de l'article 96 à la société de personnes de premier niveau (Monarch). Comment cette société (Monarch) attribuera-t-elle le revenu de 1 700 \$ à ses associés? Quelle est la source de ce revenu de 1 700 \$? La source de ce revenu ne serait pas préservée puisque Monarch aurait incorporé toutes ses sources de revenu et de perte pour obtenir une somme globale. Il serait alors impossible pour un associé de Monarch de déterminer la

source de ses revenus tirés et pertes résultant d'une entreprise ou d'un bien donné pour l'application de l'article 3.

[28] Dans l'exemple précédent, la société de personnes de deuxième niveau a gagné un revenu. Le paragraphe 96(2.1) de la LIR s'applique seulement si un contribuable est un associé d'une société de personnes en commandite et si les pertes de celle-ci excèdent la fraction à risques du contribuable à son égard. Cependant, comme les paragraphes 96(1) et (2.1) de la LIR mentionnent tous deux le calcul du revenu, je ne crois pas que le législateur entendait qu'une société de personnes qui est l'associée d'une autre société de personnes en commandite ne calcule ses revenus que si cette dernière a enregistré une perte nette excédant la fraction à risques de l'associé à son égard. De deux choses l'une : ou bien le législateur souhaite qu'une société de personnes qui est une associée d'une autre société de personnes calcule ses revenus, ou bien il souhaite qu'elle ne les calcule pas.

[29] À mon avis, puisque le calcul du revenu d'une société de personnes qui est une associée d'une autre société de personnes pose problème si la société de premier niveau tente d'attribuer son revenu à ses associés selon la source, le législateur ne souhaitait pas qu'une société de personnes qui est une associée d'une autre société de personnes calcule son revenu. Le législateur souhaitait plutôt que chaque source de revenu (ou de pertes) soit prise en compte séparément et conserve son caractère de revenu (ou de pertes) aux fins de l'attribution par une société de personnes à une autre société de personnes, qui les attribue à ses associés (et ainsi de suite, selon le cas). Par conséquent, les pertes d'entreprise subies par une SPCSP donnée doivent être traitées comme des pertes d'entreprise de Monarch, qui doit les attribuer à ses associés à titre de pertes de cette entreprise.

[30] L'interprétation que donne la Couronne à l'article 96 de la LIR pose un autre problème. Supposons que la SPCSP 1 subisse des pertes de 1 000 \$ la première année et enregistre un bénéfice de 1 000 \$ la deuxième année. On s'attendrait à ce que les associés ultimes ne paient pas d'impôt au terme de ces deux années puisque la SPCSP 1 a simplement atteint le seuil de rentabilité. Si toutefois la Couronne avait raison de prétendre que les pertes subies la première année correspondent à des pertes de Monarch comme commanditaire et ne peuvent être attribuées à ses associés, Monarch ne pourrait pas déduire les pertes de 1 000 \$ comme commanditaire la deuxième année puisqu'elle n'est pas un contribuable pour l'application de l'article 111. Les associés ultimes devraient probablement payer de l'impôt sur le revenu de 1 000 \$, sans pouvoir déduire les pertes subies la première année. Si le revenu de 1 000 \$ gagné la deuxième année n'est pas inclus dans le revenu des associés de Monarch parce que sa source est inconnue, la situation se compliquerait davantage si jamais la SPCSP 1 continuait d'engranger des bénéfices. À mon avis, le scénario qui précède n'était pas souhaité et vient étayer l'interprétation proposée par le juge de la Cour canadienne de l'impôt.

[31] La Couronne fait valoir que si les pertes d'entreprise subies par une société de personnes donnée (une SPCSP) peuvent être transférées à ce titre à une autre société de personnes (Monarch), il est donc possible pour une société de personnes en commandite de déduire les pertes subies en réduction du revenu d'une autre société de personnes en commandite. La Couronne soutient en outre que les règles sur la fraction à risques pourraient être contournées si la société de personnes de premier niveau (la Monarch) était une société en nom collectif. Or, à mon avis, ces réserves ne l'emportent pas sur celles que soulève l'interprétation de la Couronne. Le législateur pourrait modifier la LIR s'il le voulait et, si les faits particuliers d'une autre espèce le justifiaient, l'Agence du revenu du Canada pourrait appliquer la règle générale anti-évitement

prévue à l'article 245 de la LIR. Pour savoir si cette règle s'applique dans une situation précise, il faut appliquer le droit aux faits particuliers en cause.

[32] Pour ces motifs, je rejeterais l'appel avec dépens.

« Wyman W. Webb »

j.c.a

« Je suis d'accord.

J.D. Denis Pelletier, j.c.a. »

« Je suis d'accord.

Yves de Montigny, j.c.a. »

Traduction certifiée conforme
Marie-Luc Simoneau, jurilinguiste

Annexe

Extraits de la Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.)

Article 3

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;

b) le calcul de l'excédent éventuel du montant visé au sous-alinéa (i) sur le montant visé au sous-alinéa (ii):

(i) le total des montants suivants :

(A) ses gains en capital imposables pour l'année tirés de la disposition de biens, autres que des biens meubles déterminés,

(B) son gain net imposable pour l'année tiré de la disposition de biens meubles déterminés,

(ii) l'excédent éventuel de ses pertes en capital déductibles pour l'année, résultant de la disposition de biens autres que des biens meubles déterminés sur les pertes déductibles au titre d'un placement d'entreprise pour l'année, subies par le contribuable;

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,

(b) determine the amount, if any, by which

(i) the total of

(A) all of the taxpayer's taxable capital gains for the year from dispositions of property other than listed personal property, and

(B) the taxpayer's taxable net gain for the year from dispositions of listed personal property,

exceeds

(ii) the amount, if any, by which the taxpayer's allowable capital losses for the year from dispositions of property other than listed personal property exceed the taxpayer's allowable business investment losses for the year,

c) le calcul de l'excédent éventuel du total établi selon l'alinéa a) plus le montant établi selon l'alinéa b) sur le total des déductions permises par la sous-section e dans le calcul du revenu du contribuable pour l'année (sauf dans la mesure où il a été tenu compte de ces déductions dans le calcul du total visé à l'alinéa a));

d) le calcul de l'excédent éventuel de l'excédent calculé selon l'alinéa c) sur le total des pertes subies par le contribuable pour l'année qui résultent d'une charge, d'un emploi, d'une entreprise ou d'un bien et des pertes déductibles au titre d'un placement d'entreprise subies par le contribuable pour l'année;

Pour l'application de la présente partie, les règles suivantes s'appliquent :

e) si un montant est calculé selon l'alinéa d) à l'égard du contribuable pour l'année, le revenu du contribuable pour l'année correspond à ce montant;

f) sinon, le revenu du contribuable pour l'année est réputé égal à zéro.

(c) determine the amount, if any, by which the total determined under paragraph (a) plus the amount determined under paragraph (b) exceeds the total of the deductions permitted by subdivision e in computing the taxpayer's income for the year (except to the extent that those deductions, if any, have been taken into account in determining the total referred to in paragraph (a), and

(d) determine the amount, if any, by which the amount determined under paragraph (c) exceeds the total of all amounts each of which is the taxpayer's loss for the year from an office, employment, business or property or the taxpayer's allowable business investment loss for the year,

and for the purposes of this Part,

(e) where an amount is determined under paragraph (d) for the year in respect of the taxpayer, the taxpayer's income for the year is the amount so determined, and

(f) in any other case, the taxpayer shall be deemed to have income for the year in an amount equal to zero.

Paragraphe 96(1) :

96 (1) Lorsqu'un contribuable est un associé d'une société de personnes, son revenu, le montant de sa perte autre qu'une perte en capital, de sa perte en capital nette, de sa perte agricole restreinte et de sa perte agricole, pour une année d'imposition, ou son revenu imposable gagné au Canada pour une année d'imposition, selon le cas, est calculé comme si :

- a) la société de personnes était une personne distincte résidant au Canada;
- b) l'année d'imposition de la société de personnes correspondait à son exercice;
- c) chaque activité de la société de personnes (y compris une activité relative à la propriété de biens) était exercée par celle-ci en tant que personne distincte, et comme si était établi le montant :
 - (i) de chaque gain en capital imposable et de chaque perte en capital déductible de la société de personnes, découlant de la disposition de biens,
 - (ii) de chaque revenu et perte de la société de personnes afférents à chacune des autres sources ou à des sources situées dans un endroit donné,

pour chaque année d'imposition de la société de personnes;

- d) chaque revenu ou perte de la société de personnes pour une année d'imposition était calculé comme si :
 - (i) d'une part, il n'était pas tenu compte des articles 34.1 et 34.2, du paragraphe 59(1), de l'alinéa 59(3.2)c.1 ni des paragraphes 66.1(1), 66.2(1) et 66.4(1),
 - (ii) d'autre part, aucune déduction

96 (1) Where a taxpayer is a member of a partnership, the taxpayer's income, non-capital loss, net capital loss, restricted farm loss and farm loss, if any, for a taxation year, or the taxpayer's taxable income earned in Canada for a taxation year, as the case may be, shall be computed as if

- (a) the partnership were a separate person resident in Canada;
- (b) the taxation year of the partnership were its fiscal period;
- (c) each partnership activity (including the ownership of property) were carried on by the partnership as a separate person, and a computation were made of the amount of
 - (i) each taxable capital gain and allowable capital loss of the partnership from the disposition of property, and
 - (ii) each income and loss of the partnership from each other source or from sources in a particular place,

for each taxation year of the partnership;

- (d) each income or loss of the partnership for a taxation year were computed as if
 - (i) this Act were read without reference to sections 34.1 and 34.2, subsection 59(1), paragraph 59(3.2)(c.1) and subsections 66.1(1), 66.2(1) and 66.4(1), and
 - (ii) no deduction were permitted

n'était permise par le paragraphe 65(1) et les articles 66, 66.1, 66.2, 66.21 et 66.4 ni par l'article 29 des *Règles concernant l'application de l'impôt sur le revenu*;

e) chaque gain de la société de personnes résultant de la disposition de fonds de terre utilisés dans une entreprise agricole de la société de personnes était calculé compte non tenu de l'alinéa 53(1)i);

e.1) était déduit, en application du paragraphe 37(1), par la société de personnes dans le calcul de son revenu pour l'année l'excédent éventuel du total visé au sous-alinéa (i) sur le total visé au sous-alinéa (ii) :

(i) le total des montants déterminés aux alinéas 37(1)a) à c.1) quant à la société de personnes à la fin d'une année d'imposition,

(ii) le total des montants déterminés aux alinéas 37(1)d) à g) quant à la société de personnes à la fin de l'année;

f) le montant du revenu de la société de personnes, pour une année d'imposition, tiré d'une source quelconque ou de sources situées dans un endroit donné, constituait le revenu du contribuable tiré de cette source ou de sources situées dans cet endroit donné, selon le cas, pour l'année d'imposition du contribuable au cours de laquelle l'année d'imposition de la société de

under any of section 29 of the *Income Tax Application Rules*, subsection 65(1) and sections 66, 66.1, 66.2, 66.21 and 66.4;

(e) each gain of the partnership from the disposition of land used in a farming business of the partnership were computed as if this Act were read without reference to paragraph 53(1)(i);

(e.1) the amount, if any, by which

(i) the total of all amounts determined under paragraphs 37(1)(a) to 37(1)(c.1) in respect of the partnership at the end of the taxation year

exceeds

(ii) the total of all amounts determined under paragraphs 37(1)(d) to 37(1)(g) in respect of the partnership at the end of the year

were deducted under subsection 37(1) by the partnership in computing its income for the year;

(f) the amount of the income of the partnership for a taxation year from any source or from sources in a particular place were the income of the taxpayer from that source or from sources in that particular place, as the case may be, for the taxation year of the taxpayer in which the partnership's taxation year ends, to the extent of the taxpayer's share thereof; and

personnes se termine, jusqu'à concurrence de la part du contribuable;

g) la perte du contribuable — à concurrence de la part dont il est tenu — résultant d'une source ou de sources situées dans un endroit donné, pour l'année d'imposition du contribuable au cours de laquelle l'année d'imposition de la société de personnes se termine, équivalait à l'excédent éventuel :

(i) de la perte de la société de personnes, pour une année d'imposition, résultant de cette source ou de ces sources,

sur :

(ii) dans le cas d'un associé déterminé (au sens de la définition d'*associé déterminé* figurant au paragraphe 248(1), mais compte non tenu de l'alinéa b) de celle-ci) de la société de personnes au cours de l'année, le montant déduit par la société de personnes en application de l'article 37 dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition provenant de cette source ou de ces sources,

(iii) dans les autres cas, zéro.

(g) the amount, if any, by which

(i) the loss of the partnership for a taxation year from any source or sources in a particular place,

exceeds

(ii) in the case of a specified member (within the meaning of the definition *specified member* in subsection 248(1) if that definition were read without reference to paragraph (b) thereof) of the partnership in the year, the amount, if any, deducted by the partnership by virtue of section 37 in calculating its income for the taxation year from that source or sources in the particular place, as the case may be, and

(iii) in any other case, nil

were the loss of the taxpayer from that source or from sources in that particular place, as the case may be, for the taxation year of the taxpayer in which the partnership's taxation year ends, to the extent of the taxpayer's share thereof.

Paragraphe 96(2.1) :

<p>(2.1) Malgré le paragraphe (1), dans le cas où un contribuable est commanditaire d'une société de personnes au cours d'une année d'imposition, l'excédent éventuel :</p> <p>a) du total des montants dont chacun représente la part, dont il est tenu, d'une perte de la société de personnes résultant d'une entreprise — à l'exclusion d'une entreprise agricole — ou d'un bien, calculée conformément au paragraphe (1), pour un exercice de la société de personnes se terminant au cours de l'année,</p> <p>sur :</p> <p>b) l'excédent éventuel :</p> <p>(i) de la fraction à risques de l'intérêt du contribuable dans la société de personnes à la fin de l'exercice,</p> <p>sur le total des montants suivants :</p> <p>(ii) la partie du montant déterminé à l'égard de la société de personnes que le paragraphe 127(8) prévoit d'ajouter dans le calcul du crédit d'impôt à l'investissement du contribuable pour l'année,</p> <p>(iii) la part, dont le contribuable est tenu, des pertes de la société de personnes résultant d'une entreprise agricole pour l'exercice,</p> <p>(iv) la part attribuable au contribuable des frais globaux relatifs à des ressources à l'étranger, frais d'exploration au Canada, frais d'aménagement au Canada et frais à l'égard de biens canadiens relatifs au pétrole et au gaz, engagés par la société de personnes au cours de l'exercice,</p>	<p>(2.1) Notwithstanding subsection 96(1), where a taxpayer is, at any time in a taxation year, a limited partner of a partnership, the amount, if any, by which</p> <p>(a) the total of all amounts each of which is the taxpayer's share of the amount of any loss of the partnership, determined in accordance with subsection 96(1), for a fiscal period of the partnership ending in the taxation year from a business (other than a farming business) or from property</p> <p>exceeds</p> <p>(b) the amount, if any, by which</p> <p>(i) the taxpayer's at-risk amount in respect of the partnership at the end of the fiscal period</p> <p>exceeds the total of</p> <p>(ii) the amount required by subsection 127(8) in respect of the partnership to be added in computing the investment tax credit of the taxpayer for the taxation year,</p> <p>(iii) the taxpayer's share of any losses of the partnership for the fiscal period from a farming business, and</p> <p>(iv) the taxpayer's share of</p> <p>(A) the foreign resource pool expenses, if any, incurred by the partnership in the fiscal period,</p> <p>(B) the Canadian exploration expense, if any, incurred by the partnership in the fiscal period,</p> <p>(C) the Canadian development expense, if any, incurred by the</p>
--	--

est à la fois :

- c) non déductible dans le calcul de son revenu pour l'année;
- d) exclu du calcul de sa perte autre qu'une perte en capital pour l'année;
- e) réputé être la perte comme commanditaire subie par le contribuable dans la société de personnes pour l'année.

Paragraphe 102(2) :

(2) Pour l'application de la présente sous-section, la mention d'une personne ou d'un contribuable qui est un associé d'une société de personnes vaut également mention d'une société de personnes qui fait partie de la société de personnes.

Alinéa 111(1)e) :

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

...

- e) les pertes comme commanditaire subies dans une société de personnes par le contribuable pour les années d'imposition précédant l'année; toutefois, le montant déductible pour l'année au titre d'une perte comme commanditaire ne l'est qu'à concurrence de l'excédent du montant visé au sous-alinéa (i) sur le

partnership in the fiscal period, and
(D) the Canadian oil and gas property expense, if any, incurred by the partnership in the fiscal period,

shall

- (c) not be deducted in computing the taxpayer's income for the year,
- (d) not be included in computing the taxpayer's non-capital loss for the year, and
- (e) be deemed to be the taxpayer's limited partnership loss in respect of the partnership for the year.

(2) In this subdivision, a reference to a person or a taxpayer who is a member of a particular partnership shall include a reference to another partnership that is a member of the particular partnership.

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

[...]

- (e) limited partnership losses in respect of a partnership for taxation years preceding the year, but no amount is deductible for the year in respect of a limited partnership loss except to the extent of the amount by which

total visé au sous-alinéa (ii) :

(i) la fraction à risques de l'intérêt du contribuable dans la société de personnes, au sens du paragraphe 96(2.2), à la fin du dernier exercice de la société de personnes se terminant au cours de l'année,

(ii) le total des montants dont chacun représente :

(A) la partie du montant déterminé à l'égard de la société de personnes que le paragraphe 127(8) prévoit d'ajouter au crédit d'impôt à l'investissement du contribuable pour l'année,

(B) la part dont le contribuable est tenu des pertes de la société de personnes résultant d'une entreprise ou d'un bien pour le dernier exercice de la société de personnes se terminant au cours de l'année,

(C) la part attribuable au contribuable des frais globaux relatifs à des ressources à l'étranger, des frais d'exploration au Canada, des frais d'aménagement au Canada et des frais à l'égard de biens canadiens relatifs au pétrole et au gaz, engagés par la société de personnes au cours de cet exercice.

(i) the taxpayer's at-risk amount in respect of the partnership (within the meaning assigned by subsection 96(2.2)) at the end of the last fiscal period of the partnership ending in the taxation year exceeds

(ii) the total of all amounts each of which is

(A) the amount required by subsection 127(8) in respect of the partnership to be added in computing the investment tax credit of the taxpayer for the taxation year,

(B) the taxpayer's share of any losses of the partnership for that fiscal period from a business or property, or

(C) the taxpayer's share of

(I) the foreign resource pool expenses, if any, incurred by the partnership in that fiscal period,

(II) the Canadian exploration expense, if any, incurred by the partnership in that fiscal period,

(III) the Canadian development expense, if any, incurred by the partnership in that fiscal period, and

(IV) the Canadian oil and gas property expense, if any, incurred by the partnership in that fiscal period.

Paragraphe 111(8) :

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

La perte autre qu'une perte en capital d'un contribuable pour une année d'imposition correspond, à un moment

(8) In this section,

non-capital loss of a taxpayer for a taxation year means, at any time, the amount determined by the formula

donné, au montant obtenu par la formule suivante :

$$(A + B) - (D + D.1 + D.2)$$

où :

A représente le montant obtenu par la formule suivante :

$$E - F$$

où :

E représente le total des sommes représentant chacune :

a) la perte que le contribuable a subie pour l'année relativement à une charge, à un emploi, à une entreprise ou à un bien,

a.1) une somme déductible en application de l'alinéa 104(6)a.4) dans le calcul du revenu du contribuable pour l'année,

b) une somme déduite en application de l'alinéa (1)b) ou de l'article 110.6 dans le calcul de son revenu imposable pour l'année ou une somme déductible en application de l'un des alinéas 110(1)d) à d.3), f), g), j) et k), de l'article 112 et des paragraphes 113(1) et 138(6) dans le calcul de son revenu imposable pour l'année,

c) si le moment donné est antérieur à la onzième année d'imposition postérieure du contribuable, sa perte déductible au titre d'un placement d'entreprise pour l'année,

F la fraction calculée selon l'alinéa 3c) à l'égard du contribuable pour l'année;

B le montant déterminé à l'égard du contribuable pour l'année selon l'article 110.5 ou le sous-alinéa 115(1)a)(vii);

$$(A + B) - (D + D.1 + D.2)$$

where

A is the amount determined by the formula

$$E - F$$

where

E is the total of all amounts each of which is

(a) the taxpayer's loss for the year from an office, employment, business or property,

(a.1) an amount deductible under paragraph 104(6)(a.4) in computing the taxpayer's income for the year,

(b) an amount deducted under paragraph (1)(b) or section 110.6, or deductible under any of paragraphs 110(1)(d) to (d.3), (f), (g), (j) and (k), section 112 and subsections 113(1) and 138(6), in computing the taxpayer's taxable income for the year, or

(c) if that time is before the taxpayer's eleventh following taxation year, the taxpayer's allowable business investment loss for the year, and

F is the amount determined under paragraph 3(c) in respect of the taxpayer for the year,

B is the amount, if any, determined in respect of the taxpayer for the year under section 110.5 or subparagraph 115(1)(a)(vii),

C [Abrogé, 2000, ch. 19, art. 19]

D le montant qui constituerait sa perte agricole pour l'année, si le montant représenté par l'élément B dans la formule figurant à la définition de perte agricole au présent paragraphe était zéro;

D.1 le total des montants déduits en application du paragraphe (10) relativement au contribuable pour l'année;

D.2 le total des montants à appliquer en réduction de la perte autre qu'une perte en capital du contribuable pour l'année par l'effet de l'article 80.

Paragraphe 248(1) :

248 (1) Les définitions qui suivent s'appliquent à la présente loi.

...

perte autre qu'une perte en capital
S'entend au sens du paragraphe 111(8).

C [Repealed, 2000, c. 19, s. 19]

D is the amount that would be the taxpayer's farm loss for the year if the amount determined for B in the definition farm loss in this subsection were zero,

D.1 is the total of all amounts deducted under subsection 111(10) in respect of the taxpayer for the year, and

D.2 is the total of all amounts by which the non-capital loss of the taxpayer for the year is required to be reduced because of section 80;

248 (1) In this Act,

[...]

non-capital loss has the meaning assigned by subsection 111(8);

COUR D'APPEL FÉDÉRALE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

**APPEL D'UNE ORDONNANCE DE LA COUR CANADIENNE DE L'IMPÔT
DATÉE DU 11 JANVIER 2016, DOSSIERS N^{OS} 2013-897(IT)G, 2013-899(IT)G,
2013-900(IT)G et 2013-3334(IT)G (2016 CCI 10)**

DOSSIER : A-38-16
INTITULÉ : SA MAJESTÉ LA REINE c.
JEFFREY N. GREEN *et al.*
LIEU DE L'AUDIENCE : VANCOUVER (COLOMBIE-
BRITANNIQUE)
DATE DE L'AUDIENCE : LE 1^{ER} DÉCEMBRE 2016
MOTIFS DU JUGEMENT : LE JUGE WEBB
Y ONT SOUSCRIT : LE JUGE PELLETIER
LE JUGE DE MONTIGNY
DATE DES MOTIFS : LE 19 MAI 2017

COMPARUTIONS :

Robert Carvalho POUR L'APPELANTE
Elizabeth (Lisa) G. McDonald
David R. Davies POUR LES INTIMÉS
S. Nathasha Reid

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

William F. Pentney POUR L'APPELANTE
Sous-procureur général du Canada
Thorsteinssons s.r.l. POUR LES INTIMÉS
Avocats fiscalistes
Vancouver (Colombie-Britannique)