

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20210317

Dossier : A-167-19

Référence : 2021 CAF 56

[TRADUCTION FRANÇAISE]

**CORAM : LE JUGE NADON
LE JUGE WEBB
LE JUGE LEBLANC**

ENTRE :

ERIC SAVICS

appellant

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

Audience tenue par vidéoconférence organisée par le greffe, le 30 novembre 2020.
Observations écrites supplémentaires déposées les 10 et 17 décembre 2020.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 17 mars 2021.

MOTIFS DU JUGEMENT :

LE JUGE WEBB

Y ONT SOUSCRIT :

**LE JUGE NADON
LE JUGE LEBLANC**

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20210317

Dossier : A-167-19

Référence : 2021 CAF 56

**CORAM : LE JUGE NADON
LE JUGE WEBB
LE JUGE LEBLANC**

ENTRE :

ERIC SAVICS

appellant

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

MOTIFS DU JUGEMENT

LE JUGE WEBB

[1] Le présent appel découle de la nouvelle cotisation établie à l'égard de M. Savics pour l'année d'imposition 1998 à la suite d'une entente de règlement conclue pour mettre fin à des avis d'opposition et à des appels en instance devant la Cour canadienne de l'impôt concernant certaines sociétés en commandite. La Cour canadienne de l'impôt a confirmé que la nouvelle cotisation en cause dans le présent appel avait été établie conformément à cette entente de règlement (2019 CCI 71). M. Savics porte cette décision en appel.

[2] Pour les motifs exposés ci-après, je rejetterais le présent appel.

I. Contexte

[3] M. Savics était commanditaire de trois sociétés en commandite de distribution de films. Pour les années d'imposition 1995 à 1998 inclusivement, ces sociétés en commandite lui ont attribué des gains et des pertes. M. Savics a également demandé la déduction de frais financiers relatifs à chacune des sociétés en commandite aux fins du calcul de son revenu.

[4] Pour les années d'imposition 1995 et 1996, seules des pertes ont été attribuées à M. Savics par les sociétés en commandite. En 1997, une des sociétés en commandite lui a attribué des gains, tandis que les deux autres lui ont attribué des pertes. Le résultat net de l'attribution des gains par l'une des sociétés en commandite et des pertes par les deux autres ainsi que de la déduction des frais financiers est qu'en 1997, son revenu s'est accru de 28 062 \$.

[5] En 1998, les trois sociétés en commandite ont attribué un revenu à M. Savics. Le résultat net de l'attribution de revenus à M. Savics et de la déduction des frais financiers liés aux trois sociétés en commandite est qu'en 1998, le revenu de M. Savics a été réduit de 41 234 \$.

Montant total du revenu attribué à M. Savics :	135 747 \$
Montant total des frais financiers déclarés par M. Savics :	(176 981 \$)
Réduction nette du revenu :	(41 234 \$)

[6] Lorsqu'elle a examiné les déclarations de revenus de M. Savics, celle qui s'appelait alors l'Agence des douanes et du revenu du Canada (l'ADRC) a conclu que les sociétés en

commandite en cause n'étaient pas valablement constituées. C'est ce qui est indiqué dans deux lettres de l'ADRC : une est datée du 15 avril 1999 et porte sur l'une des sociétés, tandis que l'autre est datée du 15 février 2002 et concerne les trois sociétés. En conséquence, M. Savics a fait l'objet, à l'égard de ses années d'imposition 1995 et 1996, de nouvelles cotisations, lesquelles ne reconnaissaient pas les pertes qui lui avaient été attribuées par les sociétés en commandite et refusaient la déduction des frais financiers demandée relativement à chacune d'elles. En ce qui concerne son année d'imposition 1997, pour laquelle le résultat net était un ajout au revenu de M. Savics, une nouvelle cotisation a été établie pour cette année, de manière à exclure la somme de son revenu. En ce qui concerne son année d'imposition 1998, soit l'année en cause dans le présent appel, les gains que M. Savics avait déclarés à l'égard des sociétés en commandite ont été retirés de son revenu et la déduction des frais financiers a également été refusée. Le résultat net pour l'année d'imposition 1998 a été une augmentation de 41 234 \$ du revenu de M. Savics. Les nouvelles cotisations à l'égard de ses années d'imposition 1995 à 1998 ont toutes été établies par le ministre du Revenu national (le ministre) le 5 juillet 2002.

[7] M. Savics n'a pas été le seul commanditaire des sociétés en commandite à faire l'objet de nouvelles cotisations. Apparemment, quelque 1 200 contribuables (qui avaient investi dans les sociétés en commandite concernées ou des sociétés en commandite apparentées) ont fait l'objet de nouvelles cotisations.

[8] M. Savics a déposé des avis d'opposition à ces nouvelles cotisations. Une entente a été conclue pour régler les oppositions et les appels en suspens devant la Cour canadienne de l'impôt (pour les contribuables qui avaient interjeté appel). L'entente de règlement était constituée de

deux documents, soit le procès-verbal du règlement et les renonciations. Les modalités de l'offre de règlement étaient énoncées dans le procès-verbal du règlement. M. Savics a signé les renonciations dans lesquelles il acceptait l'offre de règlement et renonçait à son droit de s'opposer ou d'interjeter appel relativement aux sociétés en commandite visées pour ses années d'imposition 1995 à 1998. Dans le cadre du règlement, les parties ont convenu que, pour certaines sociétés en commandite, un rajustement serait effectué à l'égard des frais d'exploitation dont la déduction serait autorisée. Dans toutes les sociétés en commandite dont M. Savics était commanditaire, les commanditaires auraient le droit de réclamer la déduction de tous les intérêts et frais financiers payés relativement à leurs placements.

[9] Les passages pertinents du procès-verbal du règlement se rapportant aux sociétés en commandite dont M. Savics était commanditaire comprenaient également la disposition suivante ou une disposition semblable :

[TRADUCTION]

g) [...] aucune autre nouvelle cotisation (autre que les nouvelles cotisations visant à refléter les rajustements susmentionnés et tout rajustement corrélatif) ne sera établie à l'égard d'AFS 7. À cet égard, les rajustements corrélatifs comprennent la comptabilisation de tout gain en capital ou de toute perte en capital découlant de la disposition réelle ou réputée des parts d'AFS 7 [...] comme il est décrit aux alinéas e) et f) ci-dessus.

[10] Dans les renonciations qu'il a signées, M. Savics a déclaré qu'il renonçait à ses droits d'opposition et d'appel relativement aux années d'imposition pertinentes pour ce qui concernait les sociétés en commandite à la condition que l'Agence du revenu du Canada (l'ARC) établisse une nouvelle cotisation à son endroit pour lui permettre de réclamer la déduction des pertes qui lui avaient été attribuées et des sommes qu'il avait déclarées à titre d'intérêts et de frais

financiers, sous réserve de certains rajustements. Les renonciations comprenaient également une clause stipulant que la renonciation aux droits d'opposition et d'appel était assujettie à la condition suivante :

[TRADUCTION]

[...] que l'ARC établisse une nouvelle cotisation à mon endroit de la façon suivante :

[...]

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

[11] Après la signature des renonciations, M. Savics a fait l'objet de nouvelles cotisations le 31 octobre 2014. Dans la nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 1998, le ministre a permis à M. Savics de déduire des frais financiers nets de 41 234 \$. Dans les faits, on revenait à la déclaration que M. Savics avait produit originalement. Comme il est mentionné au paragraphe 5 ci-dessus, après inclusion du revenu qui lui avait été attribué par les trois sociétés en commandite et autorisation de la déduction des frais financiers relatifs à ces sociétés en commandite, il en était résulté une réduction de 41 234 \$ du revenu de M. Savics.

[12] M. Savics a interjeté appel devant la Cour canadienne de l'impôt au motif que cette nouvelle cotisation n'était pas prévue dans l'entente de règlement. Il a soutenu que les seuls rajustements prévus dans l'entente de règlement étaient l'autorisation de la déduction des pertes qui avaient été attribuées aux commanditaires (sous réserve des rajustements énoncés dans

l'entente) et l'autorisation de la déduction des frais financiers. Comme aucune perte n'avait été attribuée à M. Savics en 1998, le seul rajustement qui aurait pu être apporté à son revenu de 1998 aurait été l'autorisation de la déduction des frais financiers déclarés. Son revenu aurait donc dû être réduit de 176 981 \$, et non de 41 234 \$. Ainsi, son revenu pour l'année 1998 aurait été inférieur de 135 747 \$ au montant net qu'il avait déclaré cette année-là.

II. La décision de la Cour canadienne de l'impôt

[13] Le juge de la Cour canadienne de l'impôt a renvoyé à l'arrêt de la Cour suprême du Canada *Sattva Capital Corp c. Creston Moly Corp.*, 2014 CSC 53 (*Sattva Capital*). Il a fait observer que, par suite de cet arrêt, les termes utilisés dans le contrat devaient être interprétés à la lumière du fondement factuel, y compris les circonstances de l'espèce, l'objet de l'entente et le contexte dans lequel les parties ont agi. Il a de plus fait observer que le juge doit être guidé par le caractère raisonnable et le bon sens.

[14] Dans l'interprétation des modalités du règlement, la question a surtout porté sur la clause autorisant le ministre à effectuer des rajustements corrélatifs. Le juge de la Cour canadienne de l'impôt a examiné le procès-verbal du règlement, les renonciations, les autres documents produits et les témoignages. Il a conclu que l'interprétation proposée par M. Savics n'était pas appropriée. Il a conclu que le ministre pouvait établir une nouvelle cotisation à l'égard de l'année d'imposition 1998 de M. Savics pour autoriser une déduction nette de 41 234 \$, ce qui avait pour effet de rétablir le revenu que M. Savics avait déclaré dans sa déclaration de revenus, revenu qui avait été annulé par la nouvelle cotisation établie en 2002.

[15] Le juge de la Cour canadienne de l'impôt a également examiné la jurisprudence portant sur les règlements conformes à la loi. Il a conclu que l'interprétation du procès-verbal du règlement et des renonciations proposée par M. Savics ne donnerait pas lieu à un règlement conforme à la loi quant au différend fiscal.

[16] Le juge de la Cour canadienne de l'impôt a également conclu que les principes énoncés dans la décision *Harris v. Minister of National Revenue*, [1964] C.T.C. 562, 57 D.L.R. (2d) 403, conf. par [1966] S.C.R. 489, 66 D.T.C. 5189 (*Harris*), ne s'appliquaient pas à la nouvelle cotisation de 2014 et qu'ils n'empêchaient donc pas le ministre d'établir une nouvelle cotisation à l'égard de M. Savics.

[17] Par conséquent, l'appel interjeté par M. Savics devant la Cour canadienne de l'impôt a été rejeté.

III. Les questions en litige et la norme de contrôle

[18] La question principale à trancher en l'espèce est de savoir si le juge de la Cour canadienne de l'impôt a commis une erreur en concluant que la nouvelle cotisation établie à l'égard de M. Savics pour l'année d'imposition 1998 était conforme à l'entente de règlement. M. Savics a également soulevé deux autres questions. Dans l'une, il demande si l'interprétation qu'il propose des modalités du procès-verbal du règlement et des renonciations donnerait lieu à un règlement conforme à la loi. Dans l'autre, il demande si la nouvelle cotisation pour 2014 établie par le ministre constituait un appel irrecevable visant sa propre cotisation. À l'audience,

la Cour a également soulevé la question de savoir s'il fallait tenir compte du paragraphe 152(5) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.) (la Loi). Après l'audience, les parties ont déposé des observations supplémentaires au sujet de ce paragraphe.

[19] La norme de contrôle qui s'applique aux questions de droit est celle de la décision correcte et, pour ce qui est des questions de fait ou questions mixtes de fait et de droit (lorsqu'il n'y a pas de question de droit isolable), la norme applicable est celle de l'erreur manifeste et dominante (*Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33).

IV. Discussion

[20] M. Savics a déclaré qu'il ne contestait pas les principes applicables de l'interprétation des contrats que la Cour canadienne de l'impôt a puisés dans l'arrêt de la Cour suprême *Sattva Capital*. M. Savics n'a toutefois pas renvoyé au paragraphe 50 de l'arrêt *Sattva Capital*, où est énoncé le principe selon lequel l'interprétation des contrats soulève des questions mixtes de fait et de droit :

[50] Avec tout le respect que je dois aux tenants de l'opinion contraire, à mon avis, il faut rompre avec l'approche historique. L'interprétation contractuelle soulève des questions mixtes de fait et de droit, car il s'agit d'en appliquer les principes aux termes figurant dans le contrat écrit, à la lumière du fondement factuel.

[21] Puisque l'interprétation de l'entente de règlement soulève des questions mixtes de fait et de droit, la norme de contrôle applicable aux conclusions du juge de la Cour canadienne de

l'impôt concernant l'interprétation de l'entente est celle de l'erreur manifeste et dominante.

Comme l'a fait observer la Cour suprême dans l'arrêt *Benhaim c. St-Germain*, 2016 CSC 48 :

[38] Il est tout aussi utile de rappeler ce qu'on entend par « erreur manifeste et dominante ». Le juge Stratas décrit la norme déferente en ces termes dans l'arrêt *South Yukon Forest Corp. c. R.*, 2012 CAF 165, 4 B.L.R. (5th) 31, par. 46 :

L'erreur manifeste et dominante constitue une norme de contrôle appelant un degré élevé de retenue [...] Par erreur « manifeste », on entend une erreur évidente, et par erreur « dominante », une erreur qui touche directement à l'issue de l'affaire. Lorsque l'on invoque une erreur manifeste et dominante, on ne peut se contenter de tirer sur les feuilles et les branches et laisser l'arbre debout. On doit faire tomber l'arbre tout entier.

[39] Ou, comme le dit le juge Morissette dans l'arrêt *J.G. c. Nadeau*, 2016 QCCA 167, par. 77 (CanLII), « une erreur manifeste et dominante tient, non pas de l'aiguille dans une botte de foin, mais de la poutre dans l'œil. Et il est impossible de confondre ces deux dernières notions. »

A. *Interprétation de l'entente de règlement*

[22] La thèse de M. Savics quant à l'interprétation de l'entente de règlement porte essentiellement sur l'utilisation de l'expression [TRADUCTION] « rajustements corrélatifs » dans le procès-verbal du règlement et sur l'affirmation du juge de la Cour canadienne de l'impôt selon laquelle l'alinéa applicable du procès-verbal du règlement mentionnait que les rajustements corrélatifs « comprennent » certaines sommes. Alors que la thèse de M. Savics est axée sur le libellé précis du procès-verbal du règlement, elle ne fait pas mention du contexte général dans lequel le règlement a été conclu.

[23] L'entente de règlement a été conclue afin de régler les différends fiscaux en instance introduits par M. Savics et les autres commanditaires par suite du refus, en 2002, des déductions pour les pertes qui leur avaient été attribuées par les sociétés en commandite et pour les sommes qu'ils avaient déclarées à titre de frais financiers. Comme je l'ai mentionné plus haut, le ministre avait refusé la déduction de ces sommes après avoir déterminé que les sociétés en commandite n'étaient pas des sociétés en commandite validement constituées. En conséquence de cette décision du ministre, les gains qui avaient été attribués aux commanditaires par les sociétés en commandite pour certaines années avaient également été retirés de leur revenu.

[24] Dans les avis d'opposition aux nouvelles cotisations qu'il a déposés, M. Savics s'est opposé au refus des déductions pour les pertes et les sommes déclarées à titre de frais financiers. Il a organisé ses moyens d'opposition en les regroupant par société en commandite, présentant un ensemble de moyens par société en commandite. Dans chaque ensemble de moyens, il a mentionné qu'une somme lui avait été attribuée au titre des bénéfices en 1998. Toutefois, en parlant des nouvelles cotisations établies à son endroit à l'égard de chacune des sociétés en commandite, il n'a pas mentionné que les bénéfices qui lui avaient été attribués pour l'année 1998 (ou toute autre année) avaient été retirés de son revenu. Son opposition aux nouvelles cotisations ne portait que sur le refus de la déduction des pertes qui lui avaient été attribuées et des sommes qu'il avait déclarées à titre de frais financiers. Il ne s'est pas opposé au retrait des gains que les trois sociétés en commandite lui avaient attribués en 1998 dans le calcul de son revenu pour l'application de la Loi.

[25] Par conséquent, le point central de ses oppositions était le refus des déductions pour les pertes et les frais financiers, ce qui explique pourquoi le procès-verbal du règlement portait également sur ces sommes. Toutefois, la thèse avancée par le ministre en 2002 (selon laquelle les sociétés en commandite n'étaient pas validement constituées) a eu pour conséquence que les gains qui avaient été attribués à M. Savics ont été retirés de son revenu lors de l'établissement de la nouvelle cotisation en 2002. Lorsque le règlement a été conclu et que les pertes ont été reconnues (sous réserve de certains rajustements) et la déduction des frais financiers a été autorisée, cela revenait à admettre que les sociétés en commandite avaient été validement constituées. L'autre conséquence de cette reconnaissance de la validité des sociétés en commandite a été que le montant qui avait été soustrait du revenu devait être rétabli.

[26] Dans son mémoire, M. Savics renvoie au paragraphe 152(4.3) de la Loi. Il soutient que ce paragraphe vise les [TRADUCTION] « rajustements corrélatifs » et que, dans l'entente de règlement, l'expression [TRADUCTION] « rajustements corrélatifs » doit être interprétée comme ne s'appliquant qu'aux rajustements pouvant être effectués au titre du paragraphe 152(4.3) de la Loi, ce qui ne comprendrait pas le rétablissement du revenu auquel a procédé le ministre pour son année d'imposition 1998.

[27] Toutefois, l'expression [TRADUCTION] « rajustements corrélatifs » ne figure pas dans le libellé du paragraphe 152(4.3) de la Loi ni nulle part ailleurs dans la Loi. L'intitulé de ce paragraphe est « cotisation corrélative », et non « rajustement corrélatif », ce qui est différent. Ce paragraphe n'est donc d'aucune utilité à M. Savics.

[28] M. Savics n'a pas démontré que le juge de la Cour canadienne de l'impôt a commis une erreur manifeste et dominante en concluant que l'interprétation de l'entente de règlement permettait au ministre d'établir la nouvelle cotisation de 2014.

B. *Règlement conforme à la loi*

[29] La prochaine question soulevée par M. Savics dans le présent appel est de savoir si les modalités du procès-verbal du règlement et des renonciations donnaient lieu à un règlement suffisamment fondé sur des principes pour lier le ministre. Cette thèse ne peut toutefois être soutenue que si M. Savics parvenait à établir que le juge de la Cour canadienne de l'impôt avait commis une erreur manifeste et dominante dans son interprétation de l'entente de règlement et que l'interprétation du procès-verbal du règlement et des renonciations proposée par M. Savics était celle qui devait être retenue. Comme M. Savics n'a pas démontré que le juge de la Cour canadienne de l'impôt a commis une erreur manifeste et dominante dans son interprétation de l'entente de règlement, il importe peu de savoir si l'interprétation de cette entente proposée par M. Savics donnerait lieu à un règlement suffisamment fondé sur des principes pour lier le ministre.

C. *Appel du ministre interjeté contre sa propre nouvelle cotisation*

[30] En dernier lieu, M. Savics soutient que la nouvelle cotisation du ministre établie en 2014 constituait un appel irrecevable du ministre contre sa propre nouvelle cotisation de 2002. En l'espèce, M. Savics n'avait pas déposé d'avis d'appel à la Cour canadienne de l'impôt à

l'encontre de la nouvelle cotisation établie en 2002. Lorsque la nouvelle cotisation a été établie en 2014, il en était à l'étape de l'avis d'opposition quant à son différend fiscal.

[31] M. Savics s'est fondé sur les décisions *Harris, Petro-Canada c. Canada*, 2004 CAF 158, et *Last c. La Reine*, 2012 CCI 352, conf. par 2014 CAF 129. Voici ce que notre Cour a affirmé dans l'arrêt *Last* :

[23] La décision *Harris*, précitée, est le précédent qui permet d'affirmer que, dans un appel formé contre une cotisation, la question à trancher est celle de savoir si la cotisation établie par le ministre est plus élevée qu'elle devrait l'être. Cependant, ce précédent permet aussi d'affirmer que l'appel interjeté par un contribuable ne saurait donner lieu à une cotisation plus élevée. Cela s'explique par le fait que la Loi ne confère aucun droit d'appel au ministre et que tout accroissement d'une cotisation aurait pour effet d'autoriser le ministre à faire appel de sa propre cotisation. Ce principe doit s'appliquer à chacune des sources de revenus.

[32] La restriction que la jurisprudence impose au ministre quant au rajustement à la hausse d'une cotisation découle d'une situation où un appel a été déposé à la Cour canadienne de l'impôt. La raison d'être du principe est que le ministre ne dispose d'aucun droit d'appel. Seul le contribuable a le droit d'interjeter appel devant la Cour canadienne de l'impôt en vertu du paragraphe 169(1) de la Loi. En l'espèce, M. Savics n'avait pas déposé d'avis d'appel auprès de la Cour canadienne de l'impôt.

[33] Il avait déposé un avis d'opposition en application du paragraphe 165(1) de la Loi. Même si, selon ce paragraphe, seul le contribuable est autorisé à s'opposer à une cotisation, le paragraphe 165(3) de la Loi autorise le ministre à modifier une cotisation ou à en établir une nouvelle après la réception d'un avis d'opposition. Comme la nouvelle cotisation de 2014 a été

établie au titre du paragraphe 165(3) de la Loi, les restrictions imposées à cette nouvelle cotisation sont les restrictions pertinentes qui doivent être examinées en l'espèce.

[34] Une de ces restrictions au droit du ministre d'établir une nouvelle cotisation au titre du paragraphe 165(3) de la Loi (après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation) se trouve au paragraphe 152(5). À l'audience sur le présent appel, notre Cour a soulevé la question de savoir si le paragraphe 152(5) de la Loi s'appliquerait. Comme je l'ai indiqué, les parties ont déposé des observations supplémentaires à ce sujet.

D. *Le paragraphe 152(5) de la Loi*

[35] Le paragraphe 152(5) de la Loi est rédigé ainsi :

(5) N'est pas à inclure dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition en vue de l'établissement, après la période normale de nouvelle cotisation qui lui est applicable pour l'année, d'une cotisation, d'une nouvelle cotisation ou d'une cotisation supplémentaire en vertu de la présente partie le montant qui n'a pas été inclus dans le calcul de son revenu en vue de l'établissement, avant la fin de cette période, d'une cotisation, d'une nouvelle cotisation ou d'une cotisation supplémentaire en vertu de cette partie.

(5) There shall not be included in computing the income of a taxpayer for a taxation year, for the purpose of an assessment, reassessment or additional assessment made under this Part after the taxpayer's normal reassessment period in respect of the year, any amount that was not included in computing the taxpayer's income for the purpose of an assessment, reassessment or additional assessment made under this Part before the end of the period.

[36] Les deux parties reconnaissent que la restriction prévue dans ce paragraphe s'applique aux nouvelles cotisations établies au titre du paragraphe 165(3) de la Loi. La restriction imposée

par le paragraphe 152(5) de la Loi ne fait pas partie des restrictions prévues au paragraphe 165(5)

de la Loi :

Les restrictions prévues aux paragraphes 152(4) et (4.01) ne s'appliquent pas aux nouvelles cotisations établies en vertu du paragraphe (3).

The limitations imposed under subsections 152(4) and (4.01) do not apply to a reassessment made under subsection (3)

[37] Bien que les parties conviennent que la restriction prévue au paragraphe 152(5) de la Loi s'applique aux nouvelles cotisations établies au titre du paragraphe 165(3) de la Loi, elles ne s'entendent pas sur l'interprétation de la restriction. Selon la Couronne, ce paragraphe n'interdit pas au ministre d'établir une nouvelle cotisation à l'égard de M. Savics de manière à inclure à nouveau dans le revenu un montant qui avait été inclus dans la cotisation initiale, mais qui avait subséquemment été retiré dans la nouvelle cotisation de 2002. Selon M. Savics, cette disposition aurait pour effet d'interdire l'inclusion d'un tel montant dans le revenu.

[38] La nouvelle cotisation en litige dans le présent appel a été établie le 31 octobre 2014 ou vers cette date, longtemps après la fin de la période normale de nouvelle cotisation pour l'année 1998. Avant cette nouvelle cotisation, M. Savics avait fait l'objet d'une cotisation fondée sur les sommes qu'il avait inscrites dans sa déclaration de revenus. Le 5 juillet 2002, une nouvelle cotisation a été établie à son égard pour l'année 1998, dans laquelle était retiré le revenu qui lui avait été attribué par les sociétés en commandite et était rejetée sa demande de déduction au titre des frais financiers pour cette année-là.

[39] Bien que M. Savics soutienne qu'il [TRADUCTION] « semble (même si les éléments de preuve ne le montrent pas) que la cotisation initiale incluait » le revenu qui lui avait été attribué par les sociétés en commandite, le dossier comporte suffisamment d'éléments de preuve pour le confirmer. Le dossier comprend la lettre de proposition de l'ADRC datée du 28 février 2000. Dans cette lettre, les rajustements proposés pour l'année 1998 comprennent la suppression du revenu attribué à M. Savics par chacune des trois sociétés en commandite. Il n'aurait pas été nécessaire de retirer ce revenu si celui-ci n'avait pas été inclus le calcul de ses revenus en vue de l'établissement de la cotisation initiale. Par conséquent, selon toute vraisemblance, la cotisation initiale établie à l'égard de M. Savics pour l'année d'imposition 1998 comprenait le revenu qui lui avait été attribué par les sociétés en commandite.

[40] L'interprétation du paragraphe 152(5) de la Loi doit être fondée sur une analyse textuelle, contextuelle et téléologique (*Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, par. 10).

[41] Le paragraphe 152(5) de la Loi dispose que « [n]'est pas à inclure dans le calcul du revenu d'un contribuable [...] le montant qui n'a pas été inclus dans le calcul de son revenu en vue de l'établissement, avant la fin de cette période, d'une cotisation, d'une nouvelle cotisation ou d'une cotisation supplémentaire ». Le paragraphe 152(5) de la Loi n'interdit pas au ministre d'inclure une somme dans le revenu en vue de l'établissement d'une cotisation, d'une nouvelle cotisation ou d'une cotisation supplémentaire si cette somme a été incluse dans le calcul du revenu en vue de l'établissement d'une cotisation, d'une nouvelle cotisation ou d'une cotisation supplémentaire avant la fin de la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable.

[42] M. Savics a soutenu que les mots « avant la fin de cette période, d'une cotisation, d'une nouvelle cotisation ou d'une cotisation supplémentaire » ne visent que la cotisation, la nouvelle cotisation ou la cotisation supplémentaire précise qui est valide à la fin de la période normale de nouvelle cotisation. Je ne suis pas du même avis.

[43] Le libellé de la disposition renvoie simplement à une cotisation, une nouvelle cotisation ou une cotisation supplémentaire établie au cours de la période normale de nouvelle cotisation. Il n'est pas question de la cotisation, la nouvelle cotisation ou la cotisation supplémentaire précise qui était valide et qui existait à la fin de la période normale de nouvelle cotisation.

[44] M. Savics a fait observer que, lorsqu'une nouvelle cotisation est établie, la cotisation (ou nouvelle cotisation) antérieure devient nulle. Il a soutenu que, comme la nouvelle cotisation établie le 5 juillet 2002 annulait la cotisation initiale, cette nouvelle cotisation est la seule pouvant servir à déterminer si les montants de revenu en litige étaient inclus dans le calcul de son revenu en vue de l'établissement d'une cotisation, d'une nouvelle cotisation ou d'une cotisation supplémentaire avant la fin de la période normale de nouvelle cotisation.

[45] Dans la décision *Coleman C. Abrahams [No. 1] v. M.N.R.*, [1966] C.T.C. 690, 66 D.T.C. 5451 (C. de l'É.), la Cour de l'échiquier a conclu que, lorsqu'une nouvelle cotisation subséquente est établie, [TRADUCTION] « la première nouvelle cotisation est remplacée et devient nulle ». Dans l'arrêt *Bowater Mersey Paper Co. c. Canada*, [1987] A.C.F. n° 427 (C.A.F.), notre Cour a expliqué que les nouvelles cotisations subséquentes remplaçaient les nouvelles cotisations antérieures, de sorte que ces dernières « n'existaient plus ». Notre Cour l'a confirmé une fois de

plus dans l'arrêt *TransCanada Pipelines Ltd. c. Canada*, 2001 CAF 314, par. 12, lorsqu'elle a fait observer que les « avis de nouvelle cotisation [...] sont devenus nuls » et « [...] ont cessé d'exister » lors de l'établissement des nouvelles cotisations subséquentes.

[46] Toutefois, il n'est indiqué nulle part dans la décision *Abrahams* et les arrêts *Bowater Mersey* et *TransCanada Pipelines* que, lorsqu'une nouvelle cotisation subséquente est établie, c'est comme si la cotisation ou nouvelle cotisation antérieure n'avait jamais été établie. Au contraire, la cotisation ou nouvelle cotisation antérieure aurait quand même été établie et aurait été valide de la date de son établissement jusqu'à la date de l'établissement de la nouvelle cotisation subséquente. Par conséquent, même si M. Savics a fait l'objet d'une nouvelle cotisation en 2002, la cotisation initiale (fondée sur l'inclusion, dans son revenu, des sommes qui lui avaient été attribuées par les sociétés en commandite à titre de revenu) demeurait une cotisation dont l'établissement datait d'avant la fin de la période normale de nouvelle cotisation qui lui était applicable.

[47] Lorsqu'on examine son contexte et son objet, le paragraphe 152(5) de la Loi restreint le droit du ministre d'établir une nouvelle cotisation à l'égard d'un contribuable au titre du paragraphe 165(3) de la Loi après la fin de la période normale de nouvelle cotisation. La restriction ne porte pas sur le moment auquel la nouvelle cotisation doit être établie au titre du paragraphe 165(3) de la Loi, mais plutôt sur les sommes susceptibles d'être incluses dans le revenu pour l'établissement de cette nouvelle cotisation. L'objectif est d'empêcher le ministre d'établir de nouvelles cotisations à l'égard d'un contribuable afin d'inclure des sommes qui n'avaient pas déjà été incluses lors de l'établissement d'une cotisation, d'une nouvelle cotisation

ou d'une cotisation supplémentaire au cours de la période normale de nouvelle cotisation. Le ministre ne peut donc pas inclure, dans le calcul du revenu du contribuable, une nouvelle somme, qui n'a pas déjà été divulguée dans le contexte d'une cotisation, d'une nouvelle cotisation ou d'une cotisation supplémentaire établie au cours de la période normale de nouvelle cotisation applicable à ce contribuable.

[48] Si, comme en l'espèce, les sommes ont été déclarées par le contribuable dans sa déclaration de revenus, qu'elles ont été incluses dans l'établissement de la cotisation initiale fondé sur cette déclaration de revenus et qu'elles ont par la suite été retirées lors de l'établissement de la nouvelle cotisation, il n'y a aucune raison d'interdire au ministre de rétablir l'obligation fiscale du contribuable telle que ce dernier l'avait établie dans sa déclaration, laquelle incluait ces sommes dans le revenu. Il en résulterait simplement que le revenu du contribuable serait alors celui qu'il avait déclaré dans sa déclaration de revenus.

[49] Selon l'interprétation que la Couronne fait du paragraphe 152(5) de la Loi, il est également possible pour le ministre, lorsqu'il établit une nouvelle cotisation à l'égard d'un contribuable au titre du paragraphe 165(3) de la Loi, d'inclure dans le calcul du revenu du contribuable une somme qui ne figurait pas dans la déclaration de revenus de ce dernier. Par exemple, supposons qu'un montant donné de revenu ne soit pas inclus dans la déclaration de revenus du contribuable. Supposons également que ce montant soit inclus dans l'établissement de la cotisation initiale ou dans celui de la nouvelle cotisation subséquente, puis retiré lors de l'établissement d'une autre nouvelle cotisation (toutes ces nouvelles cotisations ayant été établies

avant la fin de la période normale de nouvelle cotisation). La nouvelle cotisation faisant l'objet de l'avis d'opposition ne serait pas fondée sur ce montant donné de revenu.

[50] Parce que ce montant donné de revenu était inclus dans le calcul du revenu en vue de l'établissement d'une cotisation ou d'une nouvelle cotisation au cours de la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable, selon l'interprétation que donne la Couronne à cette disposition, le ministre pourrait, après la fin de la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable, établir une nouvelle cotisation à son égard au titre du paragraphe 165(3) de la Loi afin de rétablir ce revenu. Le contribuable aurait toutefois reçu avis de ce montant au cours de la période normale de nouvelle cotisation qui lui est applicable. Cela s'inscrirait dans l'objectif de restreindre les sommes que le ministre peut inclure dans l'établissement d'une nouvelle cotisation après la fin de la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable, en vertu du paragraphe 165(3) de la Loi, aux sommes qui avaient été incluses lors de l'établissement d'une cotisation, d'une nouvelle cotisation ou d'une cotisation supplémentaire au cours de la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable. Le ministre n'inclurait pas de somme qui n'aurait pas déjà été communiquée au contribuable. De même, le contribuable aurait toujours le droit d'interjeter appel de la nouvelle cotisation devant la Cour canadienne de l'impôt.

[51] Je ne souscris pas à l'idée que l'objet du paragraphe 152(5) de la Loi soit d'empêcher le ministre, lorsqu'il établit une nouvelle cotisation à l'égard d'un contribuable au titre du paragraphe 165(3) de la Loi, de rétablir l'obligation fiscale initialement calculée par le contribuable lors de la production de sa déclaration en rétablissant une source et un montant

donnés de revenu que le contribuable avait déclarés, en fonction desquels des cotisations avaient été établies, et qui avaient subséquemment été retirés lors de l'établissement d'une nouvelle cotisation. En l'espèce, la nouvelle cotisation établie en 2014 a rétabli la même source et le même montant de revenu que M. Savics avait indiqués dans sa déclaration de revenus et qui avaient fondé la cotisation initiale.

[52] Par conséquent, je ne souscris pas à l'interprétation que M. Savics fait du paragraphe 152(5) de la Loi. Je conclus que le paragraphe 152(5) de la Loi n'empêche pas le ministre d'établir une nouvelle cotisation à l'égard de M. Savics pour l'année d'imposition 1998 de manière à en fait rétablir le revenu qu'il avait antérieurement déclaré et qui avait été inclus dans son revenu en vue de l'établissement de la cotisation initiale par le ministre. Il semble également que cette disposition n'empêche pas le ministre d'établir une nouvelle cotisation à l'égard de M. Savics si le résultat net en était une augmentation de son revenu, pourvu que seules soient rétablies des sommes qui avaient déjà été incluses dans le calcul de son revenu en vue de l'établissement d'une cotisation, nouvelle cotisation ou cotisation supplémentaire antérieure avant la fin de la période normale de nouvelle cotisation applicable.

[53] Je rejetterais donc l'appel de M. Savics avec dépens.

« Wyman W. Webb »

j.c.a.

« Je suis d'accord.

M. Nadon j.c.a. »

« Je suis d'accord.

René LeBlanc j.c.a. »

Traduction certifiée conforme
Elisabeth Ross, jurilinguiste

COUR D'APPEL FÉDÉRALE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

**APPEL D'UN JUGEMENT DE LA COUR CANADIENNE DE L'IMPÔT
DATÉ DU 2 AVRIL 2019, N^O DE RÉFÉRENCE 2019 CCI 71**

DOSSIER : A-167-19

INTITULÉ : ERIC SAVICS c. SA MAJESTÉ
LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : AUDIENCE TENUE PAR
VIDÉOCONFÉRENCE
ORGANISÉE PAR LE GREFFE

DATE DE L'AUDIENCE : LE 30 NOVEMBRE 2020

MOTIFS DU JUGEMENT : LE JUGE WEBB

Y ONT SOUSCRIT : LE JUGE NADON
LE JUGE LEBLANC

DATE DES MOTIFS : LE 17 MARS 2021

COMPARUTIONS :

David R. Davies POUR L'APPELANT
Jennifer Flood
Justine Malone POUR L'INTIMÉE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Thorsteinssons LLP POUR L'APPELANT
Vancouver (Colombie-Britannique)

Nathalie G. Drouin POUR L'INTIMÉE
Sous-procureure générale du Canada