

Dossiers : 2012-3093(IT)G
2012-3094(IT)G

ENTRE :

2078970 ONTARIO INC., EN SA QUALITÉ D'ASSOCIÉE DÉSIGNÉE DE
LUX OPERATING LIMITED PARTNERSHIP,

requérante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée;

ET ENTRE :

2078702 ONTARIO INC., EN SA QUALITÉ D'ASSOCIÉE DÉSIGNÉE DE
LUX INVESTOR LIMITED PARTNERSHIP,

requérante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Requête entendue le 16 janvier 2018, à Vancouver (Colombie-
Britannique)

Devant : L'honorable juge David E. Graham

Comparutions :

Avocats des requérantes : M^e David R. Davies
M^e Shawn Tryon

Avocats de l'intimée : M^e Michael Taylor
M^e Raj Grewal

ORDONNANCE

LA COUR ORDONNE CE QUI SUIT :

1. La question posée à la Cour aux termes de l'article 58 des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale)* reçoit une réponse négative.
2. Des dépens sont adjugés aux requérantes pour les deux étapes de la demande. Bien qu'il y ait eu deux demandes, les requérantes doivent partager un seul mémoire de frais. Les parties disposent d'un délai de 30 jours suivant la date de la présente ordonnance pour parvenir à un accord sur les dépens, faute de quoi les requérantes disposeront alors d'un délai de 30 jours supplémentaire pour déposer leurs observations écrites sur les dépens, après quoi l'intimée disposera d'un délai de 30 jours supplémentaire pour déposer sa réponse par écrit. Ces observations ne peuvent dépasser dix pages. Si les parties n'informent pas la Cour qu'elles sont parvenues à un accord et que des observations ne sont pas déposées dans les délais susmentionnés, un seul mémoire de frais sera adjugé aux requérantes selon ce que prévoit le tarif.

Signé à Ottawa, Canada, ce 11^e jour de juillet 2018.

« David E. Graham »

Le juge Graham

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

Mario Lagacé, jurilinguiste

Référence : 2018 CCI 141
Date : 20180711
Dossiers : 2012-3093(IT)G
2012-3094(IT)G

ENTRE :

2078970 ONTARIO INC., EN SA QUALITÉ D'ASSOCIÉE DÉSIGNÉE DE
LUX OPERATING LIMITED PARTNERSHIP,

requérante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée;

ET ENTRE :

2078702 ONTARIO INC., EN SA QUALITÉ D'ASSOCIÉE DÉSIGNÉE DE
LUX INVESTOR LIMITED PARTNERSHIP,

requérante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Graham

[1] La Lux Operating Limited Partnership et la Lux Investor Limited Partnership ont toutes deux produit des déclarations faisant état de pertes commerciales au cours de leurs exercices 2006, 2007 et 2008¹. Le ministre du

¹ La structure des sociétés de personnes et les opérations sous-jacentes ont été établies par le juge Visser lors de la première étape de l'audience en application de l'article 58 des Règles (2017 CCI 173, au paragraphe 4). Il n'est pas nécessaire de reproduire cette information ici.

Revenu national a conclu que ni l'une ni l'autre ne constituait une société de personnes valide. Le ministre est parvenu à cette conclusion en se fondant sur le fait que les membres desdites sociétés n'exerçaient pas leurs activités en commun dans un but lucratif. En se fondant sur cette conclusion, le ministre a délivré aux sociétés de personnes des avis de détermination indiquant qu'elles n'ont subi aucune perte au cours des exercices pertinents.

[2] Les requérantes soutiennent que le ministre ne peut délivrer un avis de détermination valide si le ministre a conclu que la société de personnes en question n'existait pas. L'intimée est en désaccord.

[3] La validité d'une cotisation est différente de son exactitude. Une cotisation est non valide si elle n'est pas conforme aux dispositions de la Loi². Les dispositions de la Loi portant sur les cotisations s'appliquent également aux déterminations³. Par conséquent, une détermination est non valide si elle n'est pas conforme aux dispositions de la Loi en matière de procédure.

[4] Les requérantes ont demandé à la Cour de répondre à la question suivante en prenant en compte l'article 58 des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (Procédure générale)* (« article 58 des Règles ») :

Si le ministre a toujours conclu qu'une société de personnes n'existait pas, peut-il délivrer un avis de détermination valide à l'égard de cette prétendue société de personnes en application du paragraphe 152(1.4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*?

[5] Techniquement parlant, les avis de détermination sont délivrés aux termes du paragraphe 152(1.5) après que le ministre a effectué une détermination en application du paragraphe 152(1.4). Là n'est pas la question. Il reste à savoir si le ministre peut établir une détermination valide dans les circonstances.

² *Ereiser c. La Reine*, 2013 CAF 20; *La Reine c. Canadian Marconi Company*, 1991 CarswellNat 533 (CAF); *Blackburn Radio Inc. c. La Reine*, 2012 CCI 255.

³ Paragraphe 152(1.2).

A. Aperçu de la loi applicable

[6] Avant de passer à la question précise à trancher, il vaut la peine d'examiner le processus normal prévu par la Loi pour traiter les revenus et les pertes des sociétés de personnes.

[7] À de rares exceptions près, les sociétés de personnes ne sont pas des personnes et ne sont pas assujetties à l'impôt aux termes de la Loi⁴. Toutefois, les sociétés de personnes sont tenues de produire des déclarations de renseignements sur un formulaire prescrit déclarant leurs revenus ou leurs pertes comme s'il s'agissait d'un contribuable (*Règlement de l'impôt sur le revenu*, article 229). Les associés de la société de personnes déclarent ensuite leur part du revenu ou de la perte de la société de personnes dans leurs propres déclarations de revenus (paragraphe 96(1)).

[8] Le ministre dispose de trois ans à compter du jour où la déclaration de la société de personnes doit être produite et du jour où elle est effectivement produite pour contester les revenus ou les pertes indiqués dans la déclaration de renseignements (paragraphe 152(1.4)), selon la plus tardive des deux dates. Si le ministre n'est pas d'accord avec les revenus ou les pertes déclarés dans la déclaration de renseignements, le ministre a deux options.

[9] L'option traditionnelle, moins efficace, consiste pour le ministre à établir une nouvelle cotisation pour chaque associé individuellement pour rajuster sa part des revenus ou des pertes de la société de personnes. J'appellerai cette option le « processus traditionnel ». Dans le cadre du processus traditionnel, si les associés ne sont pas d'accord avec le point de vue du ministre quant aux revenus de la société de personnes, ils peuvent individuellement s'opposer à leur nouvelle cotisation et interjeter appel de celle-ci. Le processus traditionnel était la seule option dont disposait le ministre avant l'introduction du paragraphe 152(1.4) et des dispositions connexes en 1998.

⁴ Le paragraphe 102(2) fait des sociétés de personnes des personnes à des fins limitées et les règles relatives aux EIPD assujettissent les sociétés de personnes à l'impôt dans certaines circonstances. Aucune de ces dispositions n'est pertinente à la question qui m'est soumise.

[10] La deuxième option, plus simple, consiste pour le ministre à déterminer les revenus ou les pertes de la société de personnes (paragraphe 152(1.4)). J'appellerai cette option le « processus simplifié ». Le processus simplifié a l'avantage de résoudre tout différend au sujet des revenus ou des pertes de la société de personnes au niveau de la société de personnes. Si le ministre effectue une détermination aux termes du paragraphe 152(1.4), il envoie un avis de détermination à la société de personnes et à chaque contribuable qui était un associé de la société de personnes au cours de l'année d'imposition pertinente (paragraphe 152(1.5)). La détermination lie le ministre et chaque associé, à moins qu'elle ne fasse l'objet d'une opposition ou que le ministre n'établisse une nouvelle détermination (alinéa 152(1.7)a)). Les étapes suivantes du processus simplifié dépendent du fait que la société de personnes souhaite contester ou non la détermination. Si la société de personnes décide de ne pas contester la détermination, le ministre peut alors établir une nouvelle cotisation pour chacun des associés pour donner effet à la détermination. La nouvelle cotisation est une étape importante du processus parce que ce sont les associés, et non la société de personnes, qui paient les impôts. Si la société de personnes décide de s'opposer à la détermination, le différend suit la procédure habituelle. Les dispositions d'opposition et d'appel normalement applicables aux cotisations s'appliquent aux déterminations (paragraphe 152(1.2)). Toutefois, un associé, connu sous le nom d'associé désigné, conteste la détermination au nom de tous les associés (paragraphe 165(1.15)). Cet associé est généralement l'associé qui a été désigné à cette fin dans la déclaration de renseignements produite par la société de personnes. Si le différend est réglé d'une manière qui entraîne une modification des revenus ou des pertes de la société de personnes, le ministre peut établir une nouvelle cotisation pour chacun des associés afin de donner effet au règlement. Une fois de plus, la nouvelle cotisation est une étape importante du processus parce que ce sont les associés, et non la société de personnes, qui paient l'impôt.

[11] Il est important de souligner que le processus traditionnel et le processus simplifié mènent tous deux au même résultat. La seule différence est que, dans le cadre du processus simplifié, l'opposition ou l'appel se fait collectivement par l'entremise de l'associé désigné, alors que dans le cadre du processus traditionnel, il est fait individuellement par chaque associé. Ainsi, bien que le processus simplifié soit généralement plus efficace pour toutes les parties, les deux processus permettent au ministre de cotiser le bon montant d'impôt et les deux processus garantissent que les associés ont des droits d'opposition et d'appel.

B. Application aux sociétés de personnes en cause

[12] Dans le cas des requérantes, la Lux Operating Limited Partnership et la Lux Investor Limited Partnership (ensemble, les « Sociétés Lux ») ont déposé des déclarations faisant état de pertes commerciales. Le ministre a délivré des avis de détermination. Les requérantes, étant les associées désignées pour les Sociétés Lux, se sont opposées aux déterminations. Lorsque le ministre a ratifié ces déterminations, les requérantes ont interjeté appel devant la Cour.

[13] Ce qui distingue la cause des requérantes de l'utilisation normale du paragraphe 152(1.4) est la raison pour laquelle le ministre a rendu les déterminations. Le ministre n'a pas simplement déterminé que les Sociétés Lux n'avaient pas de pertes. Le ministre a déterminé que les Sociétés Lux n'avaient pas de pertes parce qu'il a conclu que les associées présumées des sociétés de personnes (les « Sociétés Lux ») n'exerçaient pas leurs activités en commun dans un but lucratif et qu'il n'y avait donc pas de sociétés de personnes.

C. Les thèses des parties

[14] Les parties ont des interprétations différentes de la façon dont le processus est censé fonctionner lorsque le ministre conclut qu'il n'y avait pas de société de personnes.

[15] Les deux parties acceptent que, si le ministre conclut qu'il n'y avait pas de société de personnes, le ministre puisse utiliser le processus traditionnel pour établir une nouvelle cotisation à l'égard des associées présumées.

[16] Les requérantes sont d'avis que le processus traditionnel est la seule option qui s'offre au ministre. Elles soutiennent qu'une fois qu'on en est arrivé à la conclusion qu'il n'existait pas de société de personnes, le processus simplifié n'est plus à la disposition du ministre. Elles soutiennent que tout avis de détermination délivré sur la base de cette conclusion est non valide. Les requérantes affirment que le ministre ne peut déterminer que les revenus d'une société de personnes sont nuls que si le ministre conclut que la société de personnes existait et que l'équation de ses revenus moins ses dépenses donne un solde nul.

[17] L'intimée va plus loin. L'intimée affirme que le ministre peut également déterminer que les revenus d'une société de personnes sont nuls même si le

ministre conclut que la société de personnes n'existait pas. L'intimée soutient que la raison pour laquelle le ministre a établi la détermination ne fait pas partie de la détermination. L'intimée est d'avis que, lorsque le ministre conclut qu'il n'existait pas de société de personnes, le ministre a toujours la possibilité d'utiliser le processus simplifié. L'intimée soutient que le ministre peut, comme il l'a fait dans les cas des requérantes, simplement délivrer un avis de détermination indiquant que le revenu de la société de personnes était nul. Subsidiairement, l'intimée soutient que le ministre peut délivrer un avis de détermination établissant la non-existence de la société de personnes.

D. Conclusion

[18] J'estime que l'interprétation des requérantes est correcte. Si le ministre conclut qu'une société de personnes n'existait pas, il ne peut pas délivrer un avis de détermination à la société de personnes. Il n'a d'autre choix que d'établir une nouvelle cotisation pour chacun des associés présumés dans le cadre du processus traditionnel. Tout avis de détermination délivré à une société de personnes dans ces circonstances est non valide.

[19] L'analyse textuelle, contextuelle et téléologique qui suit expose les motifs de ma conclusion.

E. Croyance par rapport à conclusion

[20] Avant de passer à l'analyse textuelle, contextuelle et téléologique, je dois d'abord aborder une question de terminologie. Tout au long des observations de l'intimée, l'avocat de l'intimée a fait référence à la « croyance » du ministre selon laquelle les Sociétés Lux n'existaient pas. Ni le vocable « croyance » ni aucune autre version du même vocable ne sont utilisés à l'article 152. La seule partie de l'article 152 qui traite explicitement de l'existence d'une société de personnes est le paragraphe 152(1.8). Le paragraphe 152(1.8) décrit ce qui se produit lorsque le ministre ou un tribunal « conclut » qu'une société de personnes n'existe pas.

[21] L'utilisation par l'intimée du vocable « croyance » pour décrire ce que le législateur a clairement qualifié de conclusion obscurcit inutilement la question dont je suis saisi. Plus important encore, la question à laquelle on m'a demandé de répondre est de savoir si le ministre peut délivrer un avis de détermination valide s'il a toujours conclu qu'une société de personnes n'existait pas. Dans les

circonstances, examiner si « croire » est autre chose que « conclure » est un exercice inutile. La question qui m'est posée présuppose que le ministre est parvenu à une conclusion. Pour cette raison, j'éviterai de faire référence aux croyances du ministre dans les motifs de la présente ordonnance qui suivent.

F. Analyse textuelle

[22] Une analyse textuelle du paragraphe 152(1.4) révèle une ambiguïté dans le sens du paragraphe.

[23] Le texte intégral du paragraphe 152(1.4) et de toutes les autres dispositions mentionnées dans les présents motifs de l'ordonnance est reproduit à l'annexe A. Le passage pertinent du paragraphe 152(1.4) se lit comme suit :

Le ministre peut déterminer le revenu ou la perte d'une société de personnes pour un exercice de celle-ci ainsi que toute déduction ou tout autre montant, ou toute autre question, se rapportant à elle pour l'exercice qui est à prendre en compte dans le calcul, pour une année d'imposition, du revenu, du revenu imposable ou du revenu imposable gagné au Canada d'un de ses associés [...].

[24] Le vocable « société de personnes » figure tout au long du paragraphe 152(1.4). Les deux parties affirment que le sens ordinaire de ce terme appuie leur thèse.

[25] Les requérantes soutiennent que l'utilisation du vocable « société de personnes » tout au long du paragraphe 152(1.4) indique clairement que la disposition ne s'applique qu'aux sociétés de personnes. Ainsi, les requérantes soutiennent que le paragraphe ne peut être appliqué lorsque le ministre a conclu qu'il n'y avait pas de société de personnes. Les requérantes affirment qu'il aurait été facile pour le législateur d'insérer l'expression « ou prétendue société de personnes » au paragraphe 152(1.4) si cela avait été son intention. Elles soutiennent que l'absence de cette expression indique que le paragraphe ne s'applique qu'aux sociétés de personnes réelles.

[26] L'intimée insiste sur le fait que les sociétés de personnes ne cessent pas d'être des sociétés de personnes simplement parce que le ministre arrive à une conclusion. On peut présumer que les associées continuent d'avoir un point de vue différent. L'intimée renvoie à l'observation de la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt

Sentinel Hill Productions IV Corp. c. La Reine, voulant que la production d'une déclaration de renseignements sur les sociétés de personnes « équivaut en fait à déclarer que l'entité en question est bien, en fait et en droit, une société de personnes »⁵. L'intimée affirme que l'existence ou non d'une société de personnes est une question qui sera ultimement tranchée par les tribunaux, et non par le ministre. L'intimée soutient que, jusqu'à ce que cela se produise, une société de personnes qui prétend avoir été une société de personnes devrait être traitée comme telle aux fins de la Loi.

[27] L'intimée soutient que rien dans le texte du paragraphe 152(1.4) n'empêche le ministre de déterminer que le revenu d'une société de personnes était nul si le ministre a conclu que la société de personnes n'existait pas. L'intimée soutient que la raison pour laquelle le ministre a effectué la détermination (c.-à-d. sa conclusion que les associés n'exploitaient pas une entreprise en commun dans un but lucratif) ne fait pas partie de la détermination.

[28] Les requérantes soutiennent qu'il est trop simpliste de dire que le ministre détermine simplement que le revenu d'une société de personnes est nul et que la raison pour laquelle il le fait n'est pas pertinente.

[29] Je connais le bien-fondé des interprétations des deux parties. L'affirmation de l'intimée selon laquelle une société de personnes n'a pas cessé d'être une société de personnes simplement parce que le ministre a conclu qu'il ne s'agissait pas d'une société de personnes est valable. Si j'avais affaire à une cotisation, l'interprétation de l'intimée serait correcte. Les conclusions du ministre ne pourraient pas servir à invalider une cotisation. Toutefois, une détermination n'est pas une cotisation. Une détermination est l'expression de la thèse du ministre. Il ne s'agit pas d'une déclaration de fait, ni d'une expression de la thèse de la société de personnes, ni d'une prédiction de la conclusion à laquelle un tribunal pourrait un jour parvenir. Par conséquent, au moment d'établir une détermination, le point de vue du ministre n'est pas seulement pertinent, mais en fait c'est la seule chose qui soit pertinente.

[30] Si le ministre conclut qu'il n'y avait pas de société de personnes, il a fait quelque chose de différent que de simplement déterminer que le revenu de la société de personnes était nul. Il y a une différence importante entre le fait d'avoir

⁵ *Sentinel Hill Productions IV Corp. c. La Reine*, 2014 CAF 161, au para. 12.

un revenu nul et le fait d'être incapable d'avoir un revenu. Quelque chose qui n'existe pas ne peut pas avoir d'attributs. Le fait que les associés présumés ou les tribunaux peuvent être en désaccord avec la conclusion du ministre selon laquelle une société de personnes n'existait pas ne change pas le fait que le ministre n'a pas déterminé que la société de personnes n'avait pas de revenu, mais plutôt qu'il a conclu qu'elle n'existait pas.

[31] L'intimée oppose à cet argument une autre interprétation textuelle. L'intimée soutient que l'expression « ou toute autre question, se rapportant à elle [la société de personnes] » au paragraphe 152(1.4) est suffisamment large pour englober la question de l'existence de la société de personnes. Ainsi, selon l'intimée, le ministre peut simplement déterminer qu'il n'existait pas de société de personnes⁶.

[32] Les requérantes rétorquent que l'« autre question » visée au paragraphe 152(1.4) doit toujours être celle « se rapportant à elle [la société de personnes] ». Ainsi, les requérantes affirment que, si le ministre a conclu qu'il n'y a pas de société de personnes, il n'y a toujours rien pour étayer toute « autre question ».

[33] Je vois le bien-fondé de la thèse subsidiaire de l'intimée. Les mots « se rapportant à » sont très larges⁷. Je vois comment ils pourraient saisir l'existence d'une société de personnes. En contrepartie, l'interprétation des requérantes n'est pas incompatible avec le texte.

[34] Dans l'ensemble, je trouve qu'il y a une ambiguïté dans le texte du paragraphe 152(1.4). Je préfère l'interprétation textuelle des requérantes sur l'argument principal et l'interprétation textuelle de l'intimée sur l'argument subsidiaire, mais il y a certainement place pour les deux interprétations au sens grammatical usuel de ce paragraphe.

⁶ Je note que les avis de détermination délivrés par le ministre aux sociétés Lux indiquaient clairement que les sociétés Lux n'avaient aucun revenu et non pas qu'elles n'existaient pas. Cependant, on m'a demandé de répondre à une question de droit. Ce que le ministre a effectivement fait dans le cas des sociétés Lux n'a rien à voir avec cette question.

⁷ *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 RCS 29.

G. Analyse contextuelle

[35] L'analyse contextuelle des dispositions relatives au paragraphe 152(1.4) appuie fortement l'interprétation des requérantes. Je traiterai de quelques dispositions contextuelles mineures avant de passer au cœur du sujet, à savoir les paragraphes 152(1.7) et (1.8).

(i) Paragraphes 152(1), (1.01), (1.1) et (1.11)

[36] Le paragraphe 152(1.4) n'est pas la seule disposition de l'article 152 qui porte sur les déterminations. Les paragraphes 152(1.01), (1.1) et (1.11) et les alinéas 152(1)a) et b) traitent tous d'autres situations où le ministre effectue des déterminations. Ces dispositions soulignent que les déterminations peuvent être obligatoires ou facultatives. Les déterminations que le ministre effectue à la suite d'une demande d'un contribuable lient les parties⁸. Le ministre n'a pas d'autre choix que d'effectuer une détermination et, en fait, il est tenu de le faire « avec diligence ». Par contre, les déterminations que le ministre effectue de façon indépendante sont facultatives⁹. C'est entièrement au ministre de décider s'il effectue la détermination ou non.

[37] Le paragraphe 152(1.4) entre dans la catégorie des mesures facultatives. Le fait que le paragraphe 152(1.4) est facultatif est important parce qu'il signifie que le ministre n'est pas tenu de déterminer le revenu d'une société de personnes simplement parce que la société de personnes a produit une déclaration de renseignements. Ce fait est conforme aux interprétations des deux parties. Cependant, du point de vue des requérantes, cela enlève certainement une grande partie de la force des observations de la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Sentinel Hill*. Bien que la production d'une déclaration de renseignements sur les sociétés de personnes « équivaut en fait à déclarer que l'entité en question est bien, en fait et en droit, une société de personnes¹⁰ », cette déclaration n'impose aucune obligation au ministre de faire quoi que ce soit. Si le ministre n'est pas d'accord avec la déclaration (c.-à-d. si le ministre conclut que la société de personnes n'existait pas), le ministre n'est pas tenu d'effectuer une détermination.

⁸ Paragraphes 152(1.01), (1.1) et (1.11) et alinéas 152(1)a) et 152(1)b).

⁹ Paragraphes 152(1.4) et 152(1.11).

¹⁰ Arrêt *Sentinel Hill*, précité.

(ii) Paragraphes 152(1), (4) et (7)

[38] Le paragraphe 152(1) indique que le ministre doit établir une cotisation à l'égard d'un contribuable après la production d'une déclaration. Le paragraphe 152(7) autorise le ministre à établir une cotisation à l'égard d'un contribuable en l'absence d'une déclaration. Le paragraphe 152(4) autorise le ministre, dans certaines circonstances, à établir une cotisation ou une nouvelle cotisation à l'égard d'un contribuable au-delà de la période normale pour établir de nouvelles cotisations.

[39] Le ministre peut établir une cotisation aux termes de ces paragraphes même s'il conclut que la personne n'existait pas. La décision *Antle c. La Reine*¹¹ est un exemple de cette technique. L'affaire *Antle* impliquait un transfert d'actions d'un particulier à une fiducie, puis à un tiers. Le ministre était d'avis que la fiducie n'était pas valablement constituée et que les gains en capital qui en résultaient appartenaient au particulier. Toutefois, pour protéger sa thèse, le ministre a établi une cotisation à la fois à l'égard de la personne (au motif que la fiducie n'était pas valablement constituée) et à l'égard de la fiducie (au motif subsidiaire que la fiducie était valablement constituée). Le ministre savait qu'une seule de ces cotisations serait maintenue, mais, en établissant les deux, il s'est assuré que ses intérêts étaient protégés. En fin de compte, les tribunaux ont conclu que la fiducie n'existait pas. Par conséquent, la nouvelle cotisation de la fiducie a été annulée et la nouvelle cotisation du particulier a été maintenue.

[40] Il est tentant de dire que, si le ministre peut établir une nouvelle cotisation à l'égard d'une personne qui, selon le ministre, n'existait pas (même s'il a tiré cette conclusion dans le cadre de l'établissement d'une cotisation à l'égard d'un autre contribuable), le ministre devrait être en mesure de déterminer, aux termes du paragraphe 152(1.4), les revenus d'une société de personnes qui, selon lui, n'existait pas. Cependant, cette logique ne me convainc pas. Il y a une différence importante entre les cotisations aux termes des paragraphes 152(1), (4) ou (7) et une détermination aux termes du paragraphe 152(1.4). Le but d'une cotisation est d'établir l'impôt, les pénalités et les intérêts. La détermination aux termes du paragraphe 152(1.4) ne donne pas lieu à l'établissement d'une cotisation d'impôt,

¹¹ 2009 CCI 465; confirmée par 2010 CAF 280; pourvoi refusé 2011 CarswellNat 5822; et requête en révision refusée 2012 CarswellNat 183.

de pénalités ou d'intérêts. Elle permet simplement de déterminer les revenus ou les pertes d'une société de personnes d'une manière simplifiée.

[41] Lorsqu'il établit des cotisations, le ministre est confronté à des risques qui ne sont pas présents lorsqu'il effectue des déterminations. Dans l'affaire *Antle*, si le ministre de l'époque n'avait pas établi une cotisation à la fois à l'égard de la fiducie et du particulier, il aurait couru le risque d'avoir établi une cotisation à l'égard de la mauvaise personne. Si le ministre avait seulement établi une cotisation à l'égard de la fiducie et que le tribunal avait conclu que la fiducie n'avait pas été valablement constituée, le ministre se serait retrouvé avec rien. De même, si le ministre n'avait établi une cotisation qu'à l'égard du particulier et que le tribunal avait conclu que la fiducie avait été valablement constituée, le ministre se serait retrouvé avec rien¹².

[42] Les mêmes risques ne sont pas présents dans le cas des déterminations aux termes du paragraphe 152(1.4). Aux termes de ce paragraphe, le ministre n'a pas à choisir entre établir une cotisation à l'égard de telle ou telle autre personne. Le ministre n'établit une cotisation qu'à l'égard des associés. S'il s'agit d'associés, le ministre établit une cotisation à leur égard et inclut les revenus ou les pertes de la société de personnes dans leurs revenus. S'ils ne sont pas associés, le ministre établit une cotisation à leur égard quand même, cette fois pour soustraire les revenus ou les pertes de leurs revenus. Tout ce que fait le paragraphe 152(1.4) est de simplifier le processus de cotisation.

[43] En résumé, le processus simplifié n'est pas un processus visant à établir des cotisations. C'est quelque chose de très différent. Par conséquent, je ne trouve pas utiles les comparaisons contextuelles avec les processus de cotisation prévus aux paragraphes 152(1), (4) et (7). On me demande comment fonctionne le processus simplifié. Il est préférable d'axer l'analyse contextuelle sur les dispositions qui se rapportent à ce processus.

(iii) Paragraphes 152(1.2) et (1.9)

[44] Bien que les paragraphes 152(1.2) et (1.9) fassent partie du processus simplifié, ils ne donnent pas de renseignements contextuels. Le paragraphe

¹² Je reconnais qu'il y avait d'autres arguments sur lesquels le ministre s'est appuyé dans l'affaire *Antle*. Je n'en tiens pas compte à des fins d'illustration.

152(1.2) dispose simplement que les dispositions habituelles en matière d'opposition et d'appel s'appliquent aux déterminations. Le paragraphe 152(1.9) permet de renoncer à la période normale de détermination.

(iv) Paragraphes 152(1.5) et (1.6)

[45] Les requérantes soutiennent que les paragraphes 152(1.5) et (1.6) appuient leur interprétation. Je ne suis pas de cet avis. J'estime que ces paragraphes pourraient appuyer l'interprétation de l'une ou l'autre des deux parties.

[46] Le paragraphe 152(1.5) dispose que, si le ministre effectue une détermination aux termes du paragraphe 152(1.4), le ministre est tenu d'envoyer un avis de détermination à la société de personnes et aux associés. Les requérantes soutiennent qu'il serait absurde que le ministre soit tenu d'envoyer un avis de détermination à une société de personnes dont le ministre nie l'existence. Je ne suis pas de cet avis. Si le législateur voulait que le ministre puisse délivrer un avis de détermination concernant l'existence d'une société de personnes, il s'ensuit que le législateur voulait aussi que l'avis soit envoyé à quelqu'un. Si le législateur a envisagé la possibilité que le ministre ne puisse pas délivrer un avis de détermination concernant l'existence d'une société de personnes, alors, le fait que le législateur ait exigé que d'autres avis de détermination soient envoyés par la poste à la société de personnes ne me dit rien sur les intentions qu'aurait pu avoir le législateur dans une situation où aucun avis de détermination ne puisse être délivré.

[47] Le paragraphe 152(1.6) dispose qu'une détermination n'est pas invalidée simplement parce qu'un ou plusieurs des associés n'ont pas reçu l'avis de détermination. Je ne sais pas quelle valeur le paragraphe 152(1.6) ajoute au processus simplifié puisqu'en vertu du paragraphe 244(20) tout ce qui est envoyé à une société de personnes est réputé avoir été communiqué à chaque associé. Quoiqu'il en soit, le paragraphe 152(1.6) ne jette aucune lumière contextuelle sur la question qui m'est soumise. Elle est conforme aux thèses des deux parties.

(v) Paragraphes 152(1.7) et (1.8)

[48] Les paragraphes 152(1.7) et (1.8) sont la clé de l'analyse contextuelle. Ils appuient fortement l'interprétation des requérantes. Je décrirai brièvement les paragraphes avant de les analyser.

[49] Le paragraphe 152(1.7) est au cœur du processus simplifié. Il énonce ce qui se passe après que le ministre a effectué une détermination. Les passages pertinents du paragraphe 152(1.7) sont les suivants :

Les règles suivantes s'appliquent lorsque le ministre détermine un montant en application du paragraphe (1.4) ou détermine un montant de nouveau relativement à une société de personnes :

a) sous réserve des droits d'opposition et d'appel de l'associé de la société de personnes visé au paragraphe 165(1.15) relativement au montant déterminé ou déterminé de nouveau, la détermination ou nouvelle détermination lie le ministre ainsi que les associés de la société de personnes pour ce qui est du calcul, pour une année d'imposition, du revenu, du revenu imposable ou du revenu imposable gagné au Canada des associés, de l'impôt ou d'un autre montant payable par ceux-ci, d'un montant qui leur est remboursable ou d'un montant réputé avoir été payé, ou payé en trop, par eux, en vertu de la présente partie;

b) malgré les paragraphes (4), (4.01), (4.1) et (5), le ministre peut, avant la fin du jour qui tombe un an après l'extinction ou la détermination des droits d'opposition et d'appel relativement au montant déterminé ou déterminé de nouveau, établir les cotisations voulues concernant l'impôt, les intérêts, les pénalités ou d'autres montants payables et déterminer les montants réputés avoir été payés, ou payés en trop, en vertu de la présente partie relativement à un associé de la société de personnes et à tout autre contribuable pour une année d'imposition pour tenir compte du montant déterminé ou déterminé de nouveau ou d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt, de la Cour d'appel fédérale ou de la Cour suprême du Canada.

[Non souligné dans l'original.]

[50] Dans une situation normale où l'existence de la société de personnes n'est pas contestée, le paragraphe 152(1.7) a deux effets. Le premier effet est de prévoir

qu'une fois que tous les droits d'opposition et d'appel ont expiré, le montant déterminé ou déterminé de nouveau qui en résulte lie à la fois le ministre et les associés (alinéa 152(1.7)a)). C'est cet effet contraignant qui rationalise le processus simplifié. En faisant en sorte que le montant déterminé ou le montant déterminé de nouveau final lie les associés, le ministre évite d'avoir à débattre de façon répétitive les mêmes questions avec chaque associé.

[51] Le deuxième effet du paragraphe 152(1.7) est de donner au ministre un délai supplémentaire pour établir un avis de nouvelle cotisation à l'égard des associés. Un différend dans le cadre du processus simplifié peut prendre du temps et, pendant ce temps, les délais alloués pour établir de nouvelles cotisations à l'égard des associés peuvent expirer. Il ne sert à rien de faire en sorte que le résultat du processus simplifié lie les associés si le ministre ne peut pas établir de nouvelles cotisations à leur égard. Par conséquent, l'alinéa 152(1.7)b) donne au ministre un an après la fin de la période d'opposition ou d'appel pertinente pour établir de nouvelles cotisations à l'égard des associés sans avoir à prouver que les associés ont fait une fausse déclaration attribuable à l'insouciance, à la négligence ou à l'omission volontaire.

[52] Les parties pertinentes du paragraphe 152(1.8) sont les suivantes :

Lorsqu'un montant est déterminé en application du paragraphe (1.4) pour un exercice par suite d'observations faites au ministre selon lesquelles une personne était un associé d'une société de personnes pour l'exercice et que le ministre, la Cour canadienne de l'impôt, la Cour d'appel fédérale ou la Cour suprême du Canada conclut, à un moment ultérieur, que la société de personnes n'a pas existé pour l'exercice ou que la personne n'en a pas été un associé tout au long de l'exercice, le ministre peut, dans l'année suivant le moment ultérieur et malgré les paragraphes (4), (4.1) et (5), établir pour une année d'imposition une cotisation concernant l'impôt, les intérêts, les pénalités ou d'autres montants payables par une [sic] contribuable, ou déterminer pour une année d'imposition un montant qui est réputé avoir été payé ou payé en trop par lui, en vertu de la présente partie seulement dans la mesure où il est raisonnable de considérer que la cotisation ou la détermination, selon le cas :

a) se rapporte à une question qui a été prise en compte lors de la détermination du montant en application du paragraphe (1.4);

b) découle de la conclusion selon laquelle la société de personnes n'existait pas au cours de l'exercice;

c) découle de la conclusion selon laquelle la personne n'a pas été un associé de la société de personnes tout au long de l'exercice.

[Non souligné dans l'original.]

[53] À première vue, le paragraphe 152(1.8) semble énoncer ce qui se produit si le ministre ou un tribunal conclut qu'une société de personnes n'existait pas¹³. Mais ce n'est pas ce qu'il fait. Le paragraphe 152(1.8) ne précise pas ce qui doit se produire lorsque le ministre ou un tribunal en arrive à cette conclusion. Il prolonge simplement la période normale de nouvelle cotisation pour donner au ministre le temps d'établir les avis de nouvelle cotisation des associés présumés à la suite d'une telle conclusion. Le paragraphe 152(1.8) ne fait ni partie du processus simplifié ni du processus traditionnel. En même temps, le paragraphe 152(1.8) n'est pas un troisième processus. Il s'agit simplement d'une façon, dans certaines circonstances, d'aider le ministre à passer du processus simplifié au processus traditionnel. Si les périodes normales pour établir les nouvelles cotisations des associés présumés n'ont pas encore expiré, le ministre n'a pas besoin du paragraphe 152(1.8) pour passer du processus simplifié au processus traditionnel. Le ministre peut simplement établir une nouvelle cotisation pour chacun des associés présumés aux termes du paragraphe 152(1). Le paragraphe 152(1.8) n'entre en jeu que lorsque le processus simplifié a été amorcé, mais n'est plus applicable et que les périodes normales d'établissement de nouvelles cotisations des associés présumés sont expirées. Il donne au ministre un an pour passer du processus simplifié au processus traditionnel sans avoir à s'inquiéter des périodes normales de nouvelle cotisation à l'égard des associés présumés.

[54] Trois conditions préalables clés doivent être remplies pour que le paragraphe 152(1.8) s'applique. Premièrement, le ministre ou un tribunal doit avoir conclu qu'il n'existait pas de société de personnes. Deuxièmement, un avis de détermination doit avoir été établi antérieurement à l'égard de la société de personnes. Troisièmement, la conclusion doit avoir été tirée après que la

¹³ Le paragraphe 152(1.8) traite également des conclusions selon lesquelles un associé particulier n'était pas un associé de la société de personnes. Comme ces conclusions ne sont pas pertinentes par rapport à la question dont je suis saisi, je ne m'y attarderai pas.

détermination a été effectuée. Cette troisième condition préalable se trouve dans l'expression « conclut, à un moment ultérieur ».

[55] Les paragraphes 152(1.7) et (1.8) appuient fortement l'interprétation des requérantes. L'interprétation des requérantes donne lieu à un système dans lequel les paragraphes 152(1.7) et (1.8) fonctionnent harmonieusement ensemble. Par contre, l'interprétation de l'intimée m'oblige à accepter que le législateur a choisi :

- a) de créer une redondance aux alinéas 152(1.8)a) et b) ;
- b) d'introduire inutilement le vocable « conclut » au paragraphe 152(1.8) alors qu'il voulait vraiment utiliser les mots « détermine de nouveau » et « décide »;
- c) d'empêcher l'application du paragraphe 152(1.8) dans des circonstances où il devrait logiquement s'appliquer;
- d) de créer des délais de prescription aux termes du paragraphe 152(1.8) qui ne tiennent pas compte des droits d'appel;
- e) de créer des délais de prescription redondants, mais contradictoires, aux termes de l'alinéa 152(1.7)b) et du paragraphe 152(1.8).

[56] J'aborderai chacun de ces points séparément.

Pourquoi le législateur rendrait-il les alinéas 152(1.8)a) et b) redondants ?

[57] Le premier problème avec l'interprétation de l'intimée est qu'elle rend les alinéas 152(1.8)a) et b) redondants. Dans l'argument textuel subsidiaire de l'intimée, celle-ci soutient que l'expression « toute autre question, se rapportant à elle [la société de personnes] » comprend la question de savoir si la société de personnes existe. L'alinéa 152(1.8)a) permet au ministre d'établir une nouvelle cotisation qu'il est raisonnable de considérer comme se rapportant « à une question qui a été prise en compte lors de la détermination ». Selon l'interprétation de l'intimée, l'expression « une question » à l'alinéa 152(1.8)a) inclurait l'existence de la société de personnes. Pourtant, l'alinéa 152(1.8)b) permet déjà expressément au ministre d'établir une nouvelle cotisation qu'il est raisonnable de considérer

comme résultant de la conclusion que la société de personnes n'existait pas. Pourquoi le législateur aurait-il inclus l'alinéa 152(1.8)b) si celui-ci n'ajoutait rien de nouveau? Si l'interprétation du ministre était correcte, je me serais attendu à ce que l'alinéa 152(1.8)a) soit placé à la fin de la liste des motifs de nouvelle cotisation et à ce qu'il fasse référence à « une autre question » en reconnaissance du fait que l'existence de la société de personnes était déjà couverte par l'alinéa 152(1.8)b). Le fait que le paragraphe 152(1.8) n'est pas rédigé de cette façon nuit à l'interprétation de l'intimée.

Pourquoi le législateur utiliserait-il inutilement le vocable « conclut »?

[58] Le deuxième problème que pose l'interprétation de l'intimée est qu'elle m'oblige à accepter que le législateur a inutilement utilisé le vocable « conclut » au paragraphe 152(1.8). Le paragraphe 152(1.8) ne s'applique que si « le ministre, la Cour canadienne de l'impôt, la Cour d'appel fédérale ou la Cour suprême du Canada conclut » qu'une société de personnes n'existait pas.

[59] L'utilisation du vocable « conclut » est inhabituelle. Nulle part ailleurs, la *Loi* ou le *Règlement de l'impôt sur le revenu* ne renvoie au ministre ou aux tribunaux pour conclure quoi que ce soit. Le paragraphe 152(1.7) fait référence au fait que le ministre effectue une détermination ou une nouvelle détermination et renvoie aux tribunaux qui rendent des décisions. Pourquoi ne pas utiliser le même libellé au paragraphe 152(1.8)?

[60] Malheureusement, les notes explicatives qui accompagnent l'introduction du paragraphe 152(1.8) ne fournissent aucune orientation. Les notes explicatives précisent ce qui suit¹⁴ :

Le nouveau paragraphe 152(1.8) de la Loi entre en jeu dans le cas où le ministre du Revenu national détermine un montant à l'échelle d'une société de personnes, mais qu'on constate par la suite que la société de personnes n'existe pas ou que le contribuable à l'égard duquel une cotisation a été établie ou un montant déterminé en raison de son statut d'associé de la société de personnes n'est pas en fait un associé de cette société.

[Non souligné dans l'original.]

¹⁴ Ministère des Finances, *Notes explicatives sur l'Avis de motion des voies et moyens visant à modifier la Loi de l'impôt sur le revenu*, juin 1996.

[61] L'utilisation du vocable « constate » est inutile. « Constate » ne signifie ni « conclut », ni « détermine de nouveau », ni « décide ». La version anglaise des notes explicatives utilise le vocable « demonstrated ». Ce vocable est tout aussi inutile.

[62] Les requérantes affirment que le législateur a choisi d'utiliser le vocable « conclut » parce que conclure est différent d'effectuer une nouvelle détermination ou de décider, et que le législateur voulait qu'il soit clair qu'il se passait quelque chose de différent. Je suis d'accord.

[63] Le paragraphe 152(1.8) ne s'applique que si le ministre a déjà effectué une détermination aux termes du paragraphe 152(1.4). De plus, le paragraphe 152(1.8) exige que la conclusion du ministre ou des tribunaux arrive « à un moment ultérieur ». Cela indique que la conclusion doit être distincte de la détermination initiale. Cela indique également que le ministre doit avoir changé d'avis. En d'autres termes, lorsqu'il a effectué la détermination initiale, il doit avoir accepté l'existence de la société de personnes et il doit par la suite en être arrivé à une conclusion différente.

[64] Si le ministre avait déterminé que le revenu d'une société de personnes était un montant et qu'il pensait maintenant qu'il aurait dû déterminer que le revenu était un autre montant, le processus normal serait que le ministre délivre un nouvel avis de détermination reflétant ce nouveau revenu. Si, comme le soutient l'intimée, le ministre peut procéder à une nouvelle détermination lorsqu'il conclut ultérieurement qu'il n'existe pas de société de personnes, pourquoi le paragraphe 152(1.8) dit-il alors que le ministre « conclut » qu'une société de personnes n'existait pas plutôt que « effectue une nouvelle détermination » selon laquelle la société de personnes n'existait pas? L'intimée ne peut fournir une réponse satisfaisante à cette question.

[65] Le paragraphe 171(1) énonce le pouvoir de la Cour canadienne de l'impôt de disposer d'un appel. Les pouvoirs de la Cour d'appel fédérale et de la Cour suprême du Canada sont les mêmes. Ces tribunaux ont le pouvoir de rejeter ou d'accueillir un appel à l'égard d'une cotisation. Comme il est indiqué ci-dessus, le paragraphe 152(1.2) fait en sorte que les dispositions de la Loi relatives aux appels des cotisations s'appliquent également aux appels des déterminations aux termes du paragraphe 152(1.4). Par conséquent, les tribunaux ont également le pouvoir de rejeter ou d'accueillir un appel d'une détermination. Si un tribunal accueille un

appel, le tribunal peut soit annuler la détermination, soit renvoyer la détermination au ministre pour une nouvelle détermination sur une base différente. Au paragraphe 152(1.7), le législateur a utilisé le vocable « décision » pour désigner les jugements d'un tribunal. Le législateur utilise également le vocable « décision », au singulier ou au pluriel, pour désigner les jugements d'un tribunal aux paragraphes 118.1(11), 164(4.1), 171(4), 174(4.1), 223(7), 223.1(1), 225.1(3), 225.1(5), 231.7(5), 232(5), 232(14) et à l'alinéa 191.2(1)b). Alors, pourquoi le législateur a-t-il choisi d'utiliser le vocable « conclut » au paragraphe 152(1.8) au lieu du verbe mieux adapté « décide »? L'utilisation du vocable « conclut » suggère que, lorsqu'il s'agit de l'existence d'une société de personnes, les tribunaux doivent faire quelque chose qu'ils ne feraient pas autrement, quelque chose en dehors du processus normal de prise de décision des tribunaux. Si les avis de détermination ou de nouvelle détermination ne peuvent être délivrés lorsqu'il n'existe pas de société de personnes, les tribunaux ne peuvent pas ordonner au ministre de procéder à une nouvelle détermination pour le motif qu'il n'existe pas de société de personnes. Les tribunaux doivent être en mesure de conclure qu'il n'y a pas de société de personnes sans avoir à ordonner au ministre de procéder à une nouvelle détermination. Dans ces circonstances, on peut comprendre pourquoi le législateur a choisi d'utiliser le vocable « conclut » plutôt que « décide ».

[66] Un exemple aide à illustrer ce problème. Supposons qu'une société de personnes a produit une déclaration de renseignements faisant état d'une perte de 100 000 \$. Le ministre examine la déclaration et détermine que la société de personnes a subi une perte de 95 000 \$. La société de personnes ne s'y oppose pas. Par la suite, le ministre effectue une nouvelle détermination selon laquelle la société de personnes a gagné un revenu de 1 000 \$. La position subsidaire du ministre est que la société de personnes n'existait pas. La société de personnes s'oppose à la nouvelle détermination et interjette ensuite appel devant le tribunal. Disons maintenant que le tribunal accepte l'argument subsidiaire du ministre et conclut que la société de personnes n'existait pas. Si les requérantes ont raison et que le ministre ne peut délivrer un nouvel avis de détermination au motif qu'il n'existe pas de société de personnes, qu'est-ce que le tribunal doit ordonner? Le tribunal ne peut pas accueillir l'appel et ordonner au ministre de délivrer un nouvel avis de détermination. Le tribunal ne peut pas accueillir l'appel et annuler la nouvelle détermination parce qu'il en résulterait que la détermination initiale selon laquelle la société de personnes existe et a subi une perte de 95 000 \$ serait maintenue. Si le tribunal rejette simplement l'appel, il en résulte que la nouvelle détermination est maintenue et que la société de personnes existe et a gagné un

revenu de 1 000 \$. Les requérantes soutiennent que l'utilisation du vocable « conclut » au paragraphe 152(1.8) implique que quelque chose de différent est censé se produire. Les requérantes affirment que le tribunal est censé rendre un jugement rejetant l'appel sur la base de sa conclusion que la société de personnes n'existait pas. Mais si tel est le cas, qu'advient-il de la nouvelle détermination? Si elle n'a pas été annulée ou remplacée par une autre détermination, lie-t-elle toujours les associés aux termes de l'alinéa 152(1.7)a)? La réponse est « non ». C'est la beauté de l'interprétation des requérantes. Comme il est indiqué ci-dessus, l'alinéa 152(1.7)a) lie chaque « associé [...] de la société de personnes ». Si un tribunal conclut qu'il n'y a pas de société de personnes, il n'y a personne à lier aux termes de l'alinéa 152(1.7)a). Toutes les déterminations et les nouvelles déterminations antérieures deviennent tout simplement non valides.

[67] En résumé, l'intimée n'est pas en mesure d'expliquer pourquoi le législateur a choisi d'utiliser le vocable « conclut ». Plus précisément, l'intimée n'est pas en mesure d'expliquer pourquoi le paragraphe 152(1.8) n'a pas été simplement rédigé comme suit :

[TRADUCTION]

Lorsque, à la suite d'observations présentées au ministre selon lesquelles un contribuable était un associé d'une société de personnes pour un exercice donné, une détermination est effectuée aux termes du paragraphe (1.4) pour l'exercice et que, à un moment ultérieur, le ministre effectue une nouvelle détermination ou la Cour canadienne de l'impôt, la Cour d'appel fédérale ou la Cour suprême du Canada décide ~~conclut à un moment ultérieur~~ que la société de personnes n'existait pas [...]

[68] Par contre, l'interprétation des requérantes fournit une explication logique à l'utilisation du vocable « conclut ».

[69] Bien que j'ai conclu que l'interprétation précédente du vocable « conclut » favorise l'interprétation des requérantes, je reconnais que cette interprétation laisse un certain nombre de questions sans réponse. Plus précisément, il n'est pas clair à quel moment le ministre est autorisé à tirer une conclusion. En toute logique, le ministre peut arriver à une conclusion dans des situations où il délivrerait normalement un avis de détermination, un avis de nouvelle détermination ou un

avis de ratification. La question est de savoir s'il peut encore arriver à une conclusion une fois qu'une affaire a fait l'objet d'un appel devant le tribunal ou si la capacité d'arriver à des conclusions passe ensuite au tribunal? Il n'est pas clair non plus si la période normale pour établir une nouvelle cotisation affecte la capacité du ministre à tirer des conclusions et, dans l'affirmative, si cette capacité est touchée par la période normale pour établir une nouvelle cotisation à l'égard de la société de personnes ou de celle des associés? Je peux répondre à la question se rapportant à l'article 58 du Règlement sans répondre à ces questions. De plus, je ne pense pas que les réponses à ces questions renforceraient ou affaibliraient l'interprétation de l'une ou l'autre des deux parties. Enfin, il ne me semble pas que répondre à ces questions aiderait les parties à résoudre les appels. Pour toutes ces raisons, je laisserai ces questions trouver réponse lors d'un autre appel.

Pourquoi le législateur empêcherait-il inutilement l'application du paragraphe 152(1.8)?

[70] Comme nous l'avons indiqué ci-dessus, le troisième problème que pose l'interprétation de l'intimée est qu'elle empêche inutilement l'application du paragraphe 152(1.8) alors que celui-ci devrait logiquement s'appliquer si l'interprétation de l'intimée était juste. Le paragraphe 152(1.8) vise à permettre au ministre d'établir de nouvelles cotisations à l'égard des associés présumés après la période normale de cotisation. Toutefois, elle ne s'applique que si le ministre a déjà délivré un avis de détermination sur la base de l'existence de la société de personnes. L'intimée n'a pas été en mesure de m'expliquer de façon satisfaisante pourquoi le législateur a voulu restreindre le ministre de cette façon. Pourquoi ne pas permettre au ministre de profiter de la prolongation de la période de nouvelle cotisation si le ministre avait tiré une conclusion dès le début?

[71] Une fois de plus, la réponse logique est que c'est parce que, comme l'affirment les requérantes, le ministre ne peut pas déterminer qu'il n'existe pas de société de personnes. Il n'est donc pas nécessaire de prévoir ce qui se passe si le ministre effectue une telle détermination. Si le ministre conclut d'entrée de jeu que la société de personnes n'existe pas, la seule option qu'il a est d'établir une nouvelle cotisation à l'égard des associés. Le seul cas où le paragraphe 152(1.8) peut entrer en jeu est si le ministre ou un tribunal en arrive à une conclusion différente après que le ministre a déjà accepté l'existence d'une société de personnes et déterminé son revenu.

Pourquoi le législateur créerait-il des délais de prescription qui ne tiennent pas compte des droits d'appel?

[72] Comme il est indiqué ci-dessus, le quatrième problème que pose l'interprétation de l'intimée est qu'elle m'oblige à accepter que le législateur ait créé, aux termes du paragraphe 152(1.8), des délais qui ne tiennent pas compte des droits d'appel. L'alinéa 152(1.7)b) et le paragraphe 152(1.8) donnent au ministre le pouvoir d'établir une nouvelle cotisation après la période normale de nouvelle cotisation. Ils donnent également tous deux un an au ministre pour le faire. Toutefois, le début de cette période d'un an diffère d'un paragraphe à l'autre. À l'alinéa 152(1.7)b), le délai commence à courir après la fin de toutes les périodes d'opposition et d'appel. Par contre, au paragraphe 152(1.8), le délai commence à courir dès que le ministre ou le tribunal « conclut » que la société de personnes n'existe pas. Le paragraphe 152(1.8) ne prévoit pas la possibilité d'interjeter appel de cette conclusion. Les notes explicatives indiquent clairement que cette différence de traitement était intentionnelle :

[...] le délai d'un an dont dispose le ministre pour établir l'impôt dont un contribuable est redevable [...] commencera non pas après l'extinction ou la détermination des droits d'opposition ou d'appel relativement au montant déterminé à l'échelle de la société de personnes comme ce serait le cas par ailleurs aux termes du nouvel alinéa 152(1.7)b) mais après le jour où l'on constate que la société de personne n'existe pas ou que le contribuable n'en est pas un associé.

[73] Pourquoi ne pas attendre que les droits d'appel de la société de personnes soient échus? Que se passerait-il si un tribunal de première instance ou un tribunal de niveau supérieur avait un point de vue différent? L'intimée n'a pas expliqué logiquement pourquoi le paragraphe 152(1.8) aurait été rédigé de cette façon alors que le paragraphe 152(1.7) ne l'était pas. Selon la réponse des requérantes, c'est parce que, une fois que le ministre ou le tribunal a conclu que la société de personnes n'existe pas, la détermination et les nouvelles déterminations sous-jacentes deviennent inexécutables (puisque'il n'y a plus d'associés à lier) et, par conséquent, il n'y a plus rien à contester ou à porter en appel. Essentiellement, les droits d'opposition et d'appel collectifs de la société de personnes disparaissent dès qu'il y a une conclusion que la société de personnes n'existait pas. Ces droits sont remplacés par les droits d'opposition et d'appel individuels des associés présumés. Si l'exercice pertinent d'un associé présumé se situe toujours dans la période normale de nouvelle cotisation, le ministre se contente d'établir une nouvelle cotisation pour chaque associé présumé et le processus d'opposition et d'appel se

déroule normalement pour chaque associé. Si l'exercice pertinent de l'associé présumé se situe au-delà de la période normale de nouvelle cotisation, le ministre se fonde sur le paragraphe 152(1.8) pour établir une nouvelle cotisation à l'égard de l'associé présumé. L'associé présumé peut alors suivre les procédures habituelles d'opposition et d'appel. Dans les deux cas, les associés conservent toujours la capacité de demander à un tribunal de première instance (ou un tribunal de niveau supérieur) d'établir si la société de personnes existait ou non. Tout ce qui est perdu, c'est la capacité de le faire collectivement.

Pourquoi le législateur créerait-il des prolongations de périodes de nouvelles cotisations redondantes et contradictoires?

[74] Comme je l'ai indiqué ci-dessus, le cinquième problème que pose l'interprétation de l'intimée est que, selon cette interprétation, la période de nouvelle cotisation prolongée prévue au paragraphe 152(1.8) est potentiellement redondante avec la période de nouvelle cotisation prolongée prévue à l'alinéa 152(1.7)b) et, en même temps, entre en conflit avec cette période. L'alinéa 152(1.7)b) accorde au ministre une année supplémentaire après la fin de la période d'opposition ou d'appel pertinente pour établir une nouvelle cotisation relativement à « un associé de la société de personnes et à tout autre contribuable » sans avoir à fournir la preuve d'une fausse déclaration attribuable à de l'insouciance, à une négligence ou à une omission volontaire.

[75] L'intimée a soutenu, dans son analyse textuelle du paragraphe 152(1.4), que le vocable « société de personnes » comprend une société de personnes dont le ministre a conclu qu'elle n'existait pas. Selon l'intimée, puisqu'un tribunal peut ultimement déterminer que la société de personnes existe, une société de personnes continue d'être une société de personnes aux fins de la Loi jusqu'à ce que cela se produise. Cette interprétation mène à des résultats illogiques lorsque le ministre ou un tribunal conclut qu'il n'y avait pas de société de personnes. Les exemples suivants illustrent le problème.

[76] Selon l'interprétation de l'intimée, si le ministre délivre un avis de détermination puis, sur opposition, conclut que la société de personnes n'existait pas et que les associés présumés ne contestent pas cette conclusion, aucun tribunal n'aura statué que la société de personnes n'existait pas. Ainsi, selon l'argument textuel de l'intimée, la société de personnes aurait quand même existé aux fins de la Loi. Puisque la société de personnes existait toujours, les associés présumés

seraient toujours visés par l'expression « un associé de la société de personnes » à l'alinéa 152(1.7)b) et le ministre disposerait donc d'une année supplémentaire pour établir leurs nouvelles cotisations. Cette année commencerait 90 jours après que le ministre a conclu que la société de personnes n'existait pas (c.-à-d. à la fin de la période d'appel pertinente). Le problème, c'est que le paragraphe 152(1.8) accorde déjà au ministre une année supplémentaire pour établir une nouvelle cotisation à l'égard des associés présumés après qu'il a conclu qu'il n'existait pas de société de personnes. Toutefois, cette période d'un an commence non pas 90 jours après que le ministre en est arrivé à sa conclusion, mais plutôt le jour où il y parvient.

[77] L'intimée n'a pas expliqué pourquoi le législateur aurait créé une période prolongée de cotisation redondante, mais contradictoire. Pourquoi une période d'un an qui commence immédiatement et une autre période d'un an qui commence dans 90 jours? À quoi bon les 90 jours supplémentaires pour le ministre? De plus, si, comme l'intimée l'affirme, la société de personnes était en mesure d'en appeler de la conclusion du ministre devant la Cour canadienne de l'impôt, que deviendraient les nouvelles cotisations établies à l'égard des associés présumés au cours de la période de 90 jours? On peut supposer que les associés présumés s'y opposeraient et qu'il en résulterait une série de procédures judiciaires. Pourquoi le législateur aurait-il reporté le début de la période de prolongation de la période de nouvelle cotisation pour s'assurer qu'aucun appel n'ait été interjeté et, en même temps, aurait-il créé une seconde période de prolongation de la période de nouvelle cotisation, cette fois-ci sans délai? L'intimée n'offre aucune réponse à ces questions.

[78] La meilleure explication est qu'il n'y a pas de redondance entre l'alinéa 152(1.7)b) et le paragraphe 152(1.8). Lorsque le ministre conclut qu'il n'existe pas de société de personnes, les associés ne sont plus des associés et ne sont donc pas visés par l'alinéa 152(1.7)b). La seule période de nouvelle cotisation prolongée est celle prévue au paragraphe 152(1.8). La société de personnes ne peut pas interjeter appel de la conclusion du ministre, de sorte qu'il n'est pas nécessaire de retarder de 90 jours les nouvelles cotisations des associés présumés. On peut procéder immédiatement à l'établissement de la nouvelle cotisation des associés et ils peuvent faire appel de la question de l'existence de la société devant les tribunaux s'ils le souhaitent.

[79] L'exemple précédent tenait compte de la redondance résultant de l'interprétation de l'intimée dans le cas où le ministre conclut qu'il n'y avait pas de

société de personnes. Le même problème se poserait selon l'interprétation de l'intimée si un tribunal arrive à cette même conclusion. L'argument textuel de l'intimée est qu'une société de personnes ne cesse d'être une société de personnes que lorsqu'un tribunal conclut qu'il n'y a pas de société de personnes. Dans ce cas, selon la logique de l'intimée, une fois qu'un tribunal en est arrivé à cette conclusion, la société de personnes cesserait d'être une société de personnes aux fins de la Loi, de sorte que les associés présumés ne seraient pas visés par l'expression « un associé de la société de personnes » à l'alinéa 152(1.7)b). Toutefois, la période de nouvelle cotisation prolongée prévue à l'alinéa 152(1.7)b) n'est pas limitée aux associés. Elle vise aussi « tout autre contribuable ». L'intimée soutient que cette expression est suffisamment large pour englober un associé présumé. Ainsi, encore une fois, le résultat serait des périodes de cotisation prolongées et redondantes, mais contradictoires. Le ministre disposerait d'un an pour établir la nouvelle cotisation des associés présumés aux termes de l'alinéa 152(1.7)b) et d'un an pour établir une nouvelle cotisation aux termes du paragraphe 152(1.8). L'une des périodes d'un an commencerait à l'expiration de la période d'appel devant la Cour d'appel fédérale et l'autre période d'un an commencerait immédiatement. L'intimée n'a pas expliqué pourquoi le législateur aurait créé ces périodes incompatibles.

[80] Une fois de plus, la meilleure explication est qu'il n'y a pas de redondance. Le législateur n'avait pas l'intention d'appliquer le paragraphe 152(1.7) une fois qu'un tribunal conclut qu'il n'existait pas de société de personnes. L'expression « tout autre contribuable » à l'alinéa 152(1.7)b) ne vise pas de façon redondante des associés présumés, mais plutôt d'autres contribuables qui seraient indirectement touchés par une modification du revenu d'une société de personnes. Par exemple, disons qu'une fiducie détenait une participation dans une société de personnes et que la fiducie a transféré les pertes de la société de personnes à un bénéficiaire. Si le ministre détermine que la société de personnes a subi moins de pertes, il peut avoir besoin de la période de nouvelle cotisation prolongée prévue à l'alinéa 152(1.7)a) pour établir une nouvelle cotisation non seulement pour la fiducie, mais aussi pour le bénéficiaire. Un deuxième exemple est présenté dans les notes explicatives qui accompagnaient l'introduction du paragraphe 152(1.7). Ces notes utilisaient l'expression « d'autres contribuables touchés, comme les conjoints des associés ». L'impôt payable par la conjointe d'un contribuable peut être touché par le revenu du contribuable, de sorte qu'une augmentation ou une diminution du revenu ou de la perte de la société de personnes à la suite d'une détermination peut

nécessiter l'établissement d'une nouvelle cotisation de la conjointe du contribuable.

[81] L'interprétation des requérantes évite les redondances et les périodes incompatibles susmentionnées tout en faisant en sorte que les bénéficiaires de fiducies, les conjoints et les « autres contribuables » semblables ne reçoivent pas de gains fortuits. Le ministre peut toujours établir une nouvelle cotisation à l'égard de ces autres contribuables parce que le paragraphe 152(1.8) prolonge la période de nouvelle cotisation pour couvrir « une [sic] contribuable » et non seulement les associés présumés.

Résumé de l'analyse des paragraphes 152(1.7) et (1.8)

[82] En résumé, selon l'interprétation de l'intimée, il me faudrait croire que le législateur avait l'intention de créer un processus comportant des redondances inutiles, un libellé inutile, des exclusions inutiles, des limitations inutiles et des dispositions contradictoires inutiles. En revanche, l'interprétation des requérantes fournit une explication logique pour les paragraphes 152(1.7) et (1.8) qui leur permet de s'appliquer ensemble de façon harmonieuse.

(vi) Les associés pris individuellement

[83] La question qui m'est posée porte sur l'existence ou l'inexistence d'une société de personnes. Cependant, il est possible de mieux comprendre le contexte en examinant ce qui se passe s'il est clair qu'une société de personnes existait, mais qu'il y a un différend sur la question de savoir si un associé en particulier était, en fait, un associé.

[84] Si le ministre conclut qu'un associé en particulier était un associé et que celui-ci n'est pas d'accord, l'interprétation du paragraphe 152(1.4) par l'intimée aurait pour effet de priver cet associé de tous droits d'opposition et d'appel. En revanche, l'interprétation des requérantes garantit que ces droits sont préservés, non seulement pour l'associé en question, mais pour tous les associés. Un exemple étape par étape comparant les processus qui se produiraient en application des interprétations des requérantes et de l'intimée est présenté à l'annexe B. L'exemple démontre clairement que l'interprétation de l'intimée priverait les associés de l'équité procédurale, un résultat que le législateur ne peut pas avoir voulu.

[85] De même, si le ministre conclut qu'un associé en particulier n'était pas un associé et que ce dernier n'est pas d'accord, l'interprétation de l'intimée pourrait entraîner des gains fortuits pour les autres associés. En revanche, l'interprétation des requérantes garantit que le bon montant d'impôt est perçu et que les autres associés ont la possibilité de contester la décision. Un exemple étape par étape comparant les processus qui se produiraient en application des interprétations des requérantes et de l'intimée est présenté à l'annexe C. L'exemple démontre clairement que l'interprétation de l'intimée entraînerait des gains fortuits pour les autres associés, un résultat que le législateur ne peut pas avoir voulu.

(vii) Conclusion contextuelle

[86] Compte tenu de tout ce qui précède, je conclus que l'analyse contextuelle appuie fortement l'interprétation du paragraphe 152(1.4) par les requérantes.

H. Analyse téléologique

[87] L'analyse téléologique appuie aussi fortement l'interprétation des requérantes.

[88] Les paragraphes 152(1.4) à (1.9) ont été introduits en 1998. Si l'on examine les dispositions dans leur ensemble, il semble y avoir quatre objectifs principaux. Les objectifs sont de :

- a) veiller à ce que les revenus ou les pertes des associés soient correctement cotisés;
- b) simplifier le processus de cotisation ou de nouvelle cotisation des associés;
- c) veiller à ce que les associés jouissent pleinement de leurs droits d'opposition et d'appel dans le cadre de ce processus;
- d) lier les associés au résultat de ce processus.

[89] Tous ces objectifs sont atteints dans le cadre du processus simplifié lorsque l'existence d'une société de personnes n'est pas en cause. Il n'en va pas de même si le processus simplifié est utilisé pour déterminer l'existence d'une société de

personnes. J'aborderai chacun de ces objectifs dans ce dernier contexte, mais pas dans l'ordre ci-dessus.

(i) Veiller à ce que les revenus et les pertes des associés soient correctement cotisés

[90] Le premier objectif des dispositions est de s'assurer que les revenus et les pertes des associés soient correctement cotisés. L'interprétation du paragraphe 152(1.4) par les deux parties permet d'atteindre le premier objectif. Selon les deux interprétations, si une société de personnes n'existait pas, les associés présumés font l'objet d'une nouvelle cotisation pour retirer de leurs revenus le revenu ou la perte provenant de la société de personnes présumée.

[91] L'intimée affirme que l'existence d'une société de personnes est une question qui ne peut être tranchée correctement qu'au procès. Je suis d'accord. Cependant, la question qui m'est soumise n'est pas de savoir si cette question devrait être tranchée au procès, mais plutôt si ce procès devrait porter sur un appel d'un avis de détermination ou sur des appels des nouvelles cotisations établies à l'égard des associés présumés. Quoi qu'il en soit, la question fera un jour l'objet d'un procès et pourra être tranchée correctement.

(ii) Veiller à ce que les associés jouissent pleinement de leurs droits d'opposition et d'appel dans le cadre du processus

[92] Le troisième objectif des dispositions est de faire en sorte que les associés jouissent pleinement de leurs droits d'opposition et d'appel dans le cadre du processus. L'interprétation du paragraphe 152(1.4) par les deux parties fait en sorte que le troisième objectif est atteint lorsque l'existence d'une société de personnes est contestée. Selon les deux interprétations, les associés jouissent pleinement de leurs droits d'opposition et d'appel. La seule différence est que, selon l'interprétation de l'intimée, il s'agit de droits collectifs exercés par l'associé désigné et, selon l'interprétation des requérantes, ce sont des droits individuels exercés par chaque associé.

(iii) Lier les associés au résultat de ce processus

[93] Le quatrième objectif des dispositions est de lier les associés au résultat du processus. Comme nous l'avons indiqué plus haut, lier les associés est la clé du

processus simplifié. Si les associés ne sont pas liés, le processus ne sera pas simplifié. Je conclus que le quatrième objectif n'est pas atteint en ce qui concerne la question de l'existence d'une société de personnes si l'on se fie à l'interprétation de l'une ou de l'autre des parties.

[94] Selon l'interprétation des requérantes, il est tout à fait logique que les associés ne soient pas liés. Les requérantes soutiennent que la conclusion selon laquelle il n'existe pas de société de personnes est soit quelque chose qui se produit à la place du processus simplifié¹⁵, soit quelque chose qui retire immédiatement la question du processus simplifié¹⁶. Quoi qu'il en soit, puisque le résultat se produit à l'extérieur du processus simplifié, il n'est pas surprenant que la simplification ne soit pas réalisée.

[95] Par contre, selon l'interprétation de l'intimée, il n'y a aucune raison logique pour laquelle les associés ne seraient pas toujours liés. Pourquoi faire de l'existence d'une société de personnes quelque chose qui peut être déterminé dans le cadre du processus simplifié et ne pas lier les associés au résultat du processus? Le processus simplifié n'est simplifié que si les associés sont liés par la conclusion. Pourtant, selon l'interprétation de l'intimée, les associés ne seraient pas toujours liés. Je dis cela pour deux raisons. Premièrement, selon l'interprétation de l'intimée, les associés sont liés par une décision du ministre, mais non par une décision d'un tribunal. Deuxièmement, selon l'interprétation de l'intimée, les associés ne sont pas liés si le ministre a prolongé la période normale de nouvelle cotisation aux termes du paragraphe 152(1.8). Ces raisons sont expliquées en détail ci-dessous.

[96] L'interprétation de l'intimée mène à un résultat bizarre selon lequel les associés sont liés par une décision du ministre, mais non par une décision d'un tribunal. Comme nous l'avons déjà mentionné, l'alinéa 152(1.7)a) est au cœur du processus simplifié. C'est le moyen par lequel le ministre et « les associés de la société de personnes » sont liés au résultat du processus simplifié. L'intimée soutient dans son analyse textuelle que le vocable « société de personnes » inclut une société de personnes dont le ministre a conclu qu'elle n'existait pas. Son

¹⁵ Cela se produirait dans le cas d'une conclusion tirée par le ministre avant la délivrance d'un avis de détermination.

¹⁶ Cela se produirait dans le cas d'une conclusion tirée par le ministre ou un tribunal après la délivrance d'un avis de détermination.

argument est que, puisqu'un tribunal pourrait ultimement déterminer que la société de personnes existe bel et bien, la société de personnes continue donc d'être une société de personnes aux fins de la Loi jusqu'à ce que cela se produise. L'argument de l'intimée mène à une anomalie dans l'application de l'alinéa 152(1.7)a). Selon la logique de l'intimée, si le ministre conclut qu'il n'existe pas de société de personnes et que les associés présumés ne contestent pas cette conclusion, aucun tribunal n'aura statué que la société de personnes n'existait pas. Ainsi, les associés présumés seraient toujours visés par l'expression « les associés de la société de personnes » à l'alinéa 152(1.7)a) et seraient donc liés par la conclusion que la société de personnes n'existait pas. Cependant, bizarrement, si les associés présumés interjetaient appel devant le tribunal et que le tribunal se disait en accord avec le ministre et concluait que la société de personnes n'existait pas, alors, selon la logique de l'intimée, puisqu'un tribunal s'était maintenant prononcé sur la question, il n'y aurait pas de société de personnes aux fins de la Loi et donc l'alinéa 152(1.7)a) ne pourrait lier « les associés de la société » à la conclusion que la société de personnes n'existait pas. Il est très difficile d'imaginer que le législateur aurait eu l'intention de lier les associés présumés à une conclusion du ministre, mais pas à une conclusion d'un tribunal. On s'attendrait plutôt à ce que le contraire soit vrai. La meilleure explication, c'est que le législateur n'avait tout simplement pas l'intention de lier qui que ce soit à la conclusion que la société de personnes n'existait pas, que ce soit le ministre ou un tribunal qui en arrive à cette conclusion.

[97] L'interprétation de l'intimée mène également à un résultat bizarre selon lequel les associés ne sont pas liés si le ministre utilise le paragraphe 152(1.8) pour prolonger la période normale d'établissement des nouvelles cotisations¹⁷. Les paragraphes 165(1.1) et 169(2) ont été modifiés lorsque les dispositions des paragraphes 152(1.4) à (1.9) ont été introduites. Les alinéas 165(1.1)a) et d) et 169(2)a) et d) envisagent expressément la situation où les associés présumés s'opposent à la conclusion qu'il n'existe pas de société de personnes et interjettent appel de cette conclusion¹⁸. Toutefois, ils n'envisagent cette éventualité que si le

¹⁷ Il est à noter que le renvoi à une « détermination » au paragraphe 169(2) n'est pas un renvoi à une détermination aux termes du paragraphe 152(1.4). Il s'agit d'un renvoi à la détermination, aux termes du paragraphe 152(1.8), d'un « montant qui est réputé avoir été payé ou payé en trop [...] en vertu de » la partie I de la Loi. Un exemple d'un tel montant serait une prestation fiscale pour enfants.

¹⁸ Les alinéas 165(1.1)d) et 169(2)d) renvoient à l'alinéa 152(1.8)b) comme étant un motif d'opposition et d'appel admissible.

ministre a utilisé la période de nouvelle cotisation prolongée prévue au paragraphe 152(1.8) pour établir une nouvelle cotisation à l'égard des associés présumés. Par conséquent, l'interprétation de l'intimée m'obligerait à conclure que le législateur voulait que les associés présumés soient liés aux termes de l'alinéa 152(1.7)a, mais qu'ils ne le soient pas si le paragraphe 152(1.8) avait été utilisé pour établir une nouvelle cotisation à l'égard des associés présumés. En d'autres termes, les associés présumés seraient liés à moins que : a) l'année d'imposition en question ne faisait pas partie de la période normale de nouvelle cotisation; b) le ministre avait initialement conclu que la société de personnes existait et avait délivré un avis de détermination sur cette base, mais que par la suite, le ministre ou un tribunal avait conclu que la société de personnes n'existait pas. Je ne vois pas pourquoi le législateur choisirait d'établir une distinction aussi bizarre.

[98] Bien que je ne puisse pas comprendre pourquoi le législateur choisirait les résultats bizarres qui découlent de l'interprétation de l'intimée, je peux comprendre pourquoi le législateur choisirait, comme c'est le cas dans l'interprétation des requérantes, de ne pas lier les associés à la conclusion que la société de personnes n'existait pas. Les associés contestent les nouveaux avis de détermination par l'intermédiaire d'un associé désigné. Puisque les associés, dans leur relation d'affaires, sont capables de se lier entre eux, il est logique qu'un associé désigné soit capable de lier les autres associés dans le contexte d'un litige. Toutefois, s'il n'existe pas de société de personnes, de quel droit une personne qui a été désignée pour représenter la société de personnes inexistante a-t-elle le droit de mener une procédure judiciaire qui lie les associés présumés?

[99] En résumé, le législateur a fait en sorte que le processus simplifié lie les parties. Le fait que le législateur n'a pas lié les associés présumés aux conclusions quant à l'existence d'une société de personnes suggère fortement que, comme l'affirment les requérantes, le législateur n'a pas considéré ces conclusions comme faisant partie du processus simplifié.

(iv) Simplifier le processus de cotisation ou de nouvelle cotisation des associés

[100] Le deuxième objectif des dispositions est de simplifier le processus de cotisation et de nouvelle cotisation des associés. Si l'on suit l'interprétation de l'intimée, le deuxième objectif n'est pas atteint. L'interprétation de l'intimée accumule les inefficacités en prolongeant la période pendant laquelle la question demeure en litige sans que l'issue de ce litige ne rapporte quoi que ce soit. Il est

difficile d'imaginer que le législateur aurait créé un processus par lequel l'existence d'une société de personnes pourrait être déterminée sur une base simplifiée au moyen d'un avis de détermination, mais, en même temps, aurait choisi de miner ce processus en faisant en sorte que la conclusion ne lie pas les associés présumés. Le résultat est tout sauf simplifié. Une détermination est établie et fait l'objet d'un litige collectif, suivi d'une conclusion selon laquelle la société de personnes n'existait pas, suivi de nouvelles cotisations donnant lieu à de nouveaux litiges par chacun des associés présumés. Ce processus est beaucoup moins efficace que le processus traditionnel. En fait, plus le litige concernant la société de personnes progresse avant que l'on en arrive à la conclusion que la société de personnes n'existe pas, moins le processus est efficace.

[101] En revanche, l'interprétation des requérantes garantit que la question de l'existence d'une société de personnes soit traitée efficacement. Dans une situation où l'on ne parvient à la conclusion qu'il n'y a pas de société de personnes qu'à un stade ultérieur du processus, on réduit les inefficacités en retirant immédiatement la question du processus simplifié. Dans le cas où le ministre conclut d'entrée de jeu qu'il n'existe pas de société de personnes, l'affaire n'entre jamais dans le processus simplifié. La question est alors traitée simplement selon le processus traditionnel. Bien que le processus traditionnel ne soit pas efficace, il est plus efficace que l'idée de faire un détour par un processus simplifié dont la conclusion ne lie pas les associés, pour revenir en fin de compte au processus traditionnel.

[102] Des exemples étape par étape comparant les processus qui surviendraient en application de l'interprétation des requérantes et de l'intimée sont présentés aux annexes D et E. Ces exemples démontrent clairement que l'interprétation de l'intimée donne lieu à un processus de résolution des litiges qui est tout sauf simplifié.

[103] L'intimée soutient que l'interprétation des requérantes va à l'encontre de l'objectif d'efficacité parce qu'elle exige un processus différent selon la raison pour laquelle il n'y a pas eu de revenu. L'intimée affirme que, dans le cas où il n'y a pas de revenu parce que l'équation des revenus moins les dépenses donne un total de zéro, l'interprétation des requérantes permet d'utiliser le processus simplifié, mais s'il n'y a pas de revenu parce que la société de personnes n'existait pas, l'interprétation des requérantes exige que le processus traditionnel soit utilisé. Le problème avec l'argument de l'intimée est qu'il ne prend pas en compte les dispositions de la Loi. Je reconnais que le processus serait plus efficace si les

conclusions selon lesquelles une société de personnes n'existe pas liaient les associés présumés. Toutefois, ce n'est pas l'interprétation des requérantes qui rend le processus moins efficace. Le législateur a clairement choisi de ne pas faire en sorte que la conclusion de la non-existence d'une société de personnes lie les associés présumés. L'intimée me demande essentiellement de ne pas tenir compte du choix du législateur et de concevoir un meilleur système. Ce n'est pas mon rôle.

[104] En résumé, étant donné que le législateur a choisi de ne pas faire en sorte que la conclusion qu'une société de personnes n'existait pas lie les associés présumés, l'interprétation des requérantes aborde mieux l'objectif d'efficacité que celle de l'intimée.

(v) Conclusion téléologique

[105] Compte tenu de tout ce qui précède, je conclus que l'interprétation des requérantes est fortement appuyée par l'analyse téléologique. Plus précisément, elle garantit le bon fonctionnement du processus. En revanche, l'interprétation de l'intimée va à l'encontre de l'efficacité même que les paragraphes 152(1.4) à (1.9) cherchaient à atteindre.

I. Résumé de l'analyse textuelle, contextuelle et téléologique

[106] En résumé, il y a une ambiguïté dans le texte du paragraphe 152(1.4). L'interprétation des requérantes est fortement étayée par l'analyse contextuelle et l'analyse téléologique. L'interprétation des requérantes fournit un moyen par lequel les paragraphes 152(1.7) et (1.8) fonctionnent harmonieusement et efficacement et par lequel l'objet des modifications apportées à la Loi en 1998 est le mieux réalisé. Compte tenu de tout ce qui précède, je conclus que l'interprétation des requérantes est la meilleure interprétation.

J. Résultats absurdes?

[107] L'intimée soutient qu'il est absurde que les associées des Sociétés Lux aient adopté la thèse selon laquelle les Sociétés Lux existaient et qu'elles pourraient malgré tout réussir à faire déclarer non valides les avis de détermination sous-jacents parce que le ministre a conclu que les Sociétés Lux n'existaient pas.

[108] On m'a demandé de répondre à une question de droit. L'argument de l'intimée fondé sur l'« absurdité » est axé sur les circonstances de l'affaire, et non sur le droit. Mon rôle est d'interpréter les textes législatifs, et non d'obtenir un résultat particulier¹⁹.

[109] Voici ce qui découle de l'argument de l'intimée fondé sur l'« absurdité ». Si je répons à la question en faveur des requérantes, le ministre pourrait maintenant trouver difficile d'utiliser le processus traditionnel pour établir une nouvelle cotisation à l'égard des associées présumées des Sociétés Lux. Il pourrait conclure que les pertes en cause sont maintenant frappées de prescription et qu'il n'est pas en mesure de prouver les faits nécessaires pour démontrer les fausses déclarations attribuables à de l'insouciance, à la négligence ou à une omission volontaire. Ce serait un gain fortuit pour les associées présumées des Sociétés Lux. Toutefois, s'il s'agit d'un gain fortuit, ce sera un gain fortuit qui découlera d'une mauvaise compréhension de la loi de la part du ministre, et non d'une lacune dans la loi. En d'autres termes, si l'on peut dire que l'issue des appels est absurde, on ne peut imputer cela au fait que l'interprétation des requérantes donne lieu à des résultats absurdes. C'est plutôt parce que le ministre n'a pas compris le contenu de la loi.

[110] Comme il est indiqué ci-dessus, le paragraphe 152(1.4) est une disposition facultative. Le ministre n'est jamais tenu de l'utiliser. La production d'une déclaration de renseignements d'une société de personnes n'oblige pas le ministre à délivrer un avis de détermination. Lorsque le ministre a conclu que les Sociétés Lux n'existaient pas, il a choisi à tort d'utiliser le processus simplifié. Le choix lui appartenait entièrement. S'il avait utilisé le processus traditionnel, le ministre se trouverait maintenant dans une position bien différente.

J. L'affaire Sentinel Hill

[111] Je serais négligent si je n'abordais pas la décision de la juge Woods (alors juge de la Cour canadienne de l'impôt) dans l'affaire *Sentinel Hill c. La Reine* et l'arrêt de la Cour d'appel fédérale confirmant la décision de la juge Woods²⁰. Ces décisions concernaient également une demande en application de l'article 58 des Règles portant sur l'existence de sociétés de personnes.

¹⁹ *La Reine c. Cheema*, 2018 CAF 45.

²⁰ 2013 CCI 267 et 2014 CAF 161

[112] Une détermination en application de l'article 58 des Règles est un processus en deux étapes. Dans un premier temps, le tribunal décide s'il convient de répondre à la question. Si la question passe la première étape, alors, à la deuxième étape, le tribunal répond à la question. Le dossier *Sentinel Hill* n'a jamais dépassé la première étape. La juge Woods a déterminé que la question posée n'avait pas été soulevée par le bon acte de procédure et qu'elle ne trancherait pas cette question dans le but de raccourcir les procédures ou d'économiser de l'argent. La Cour d'appel fédérale a confirmé la décision de la juge Woods.

[113] Dans le cas des requérantes, le juge Visser a examiné dans un premier temps les demandes fondées sur l'article 58 des Règles de procédure²¹. Le juge Visser a distingué la question à laquelle je dois répondre de la question posée dans la décision *Sentinel Hill*. La juge Woods avait décrit la question dont elle était saisie comme suit : « La question essentielle est de savoir si les déterminations établies devraient être annulées, parce que le ministre ne peut pas établir de nouvelles cotisations à l'égard des associés pour cause de prescription.²² » La juge Woods a conclu que « [l]es appelantes sollicitent l'annulation des déterminations au motif qu'elles n'ont rien à voir avec la question de savoir si les déterminations sont infondées ou non valides.²³ ». La description de la question par la juge Woods et sa conclusion ont été confirmées par la Cour d'appel fédérale. Comme l'a fait remarquer le juge Visser, la question à laquelle je dois répondre « vise uniquement la conformité à la procédure en application du paragraphe 152(1.4) de la Loi, et uniquement la validité des avis de détermination délivrés aux sociétés de personnes, et, fait important, ne vise pas l'établissement de cotisations à l'égard des associés²⁴ ».

[114] Tout cela pour dire que je ne me sens pas lié par la décision et l'arrêt *Sentinel Hill*. Les commentaires de la Cour d'appel fédérale sur le fonctionnement des paragraphes 152(1.4) et (1.8) étaient des remarques incidentes faites dans le contexte de ce que la Cour d'appel fédérale a compris comme étant une question différente de celle que j'ai devant moi²⁵. De plus, la question posée dans la

²¹ 2017 CCI 173.

²² Décision *Sentinel Hill* (CCI), au paragraphe 20. Voir aussi une description similaire au paragraphe 7.

²³ Décision *Sentinel Hill* (CCI), au paragraphe 36.

²⁴ 2017 CCI 173, au paragraphe 23.

²⁵ Arrêt *Sentinel Hill* (CAF), aux paragraphes 12 et 13.

décision *Sentinel Hill* n'est pas passée à la deuxième étape de l'application de l'article 58 des Règles. Par conséquent, ni la juge Woods ni la Cour d'appel fédérale n'ont pu bénéficier des arguments concernant l'analyse textuelle, contextuelle et téléologique des dispositions pertinentes que les parties m'ont fournies.

J. Détermination de la question

[115] Compte tenu de tout ce qui précède, je répondrais comme suit à la question qui m'a été posée. Le ministre ne peut délivrer un avis de détermination à l'égard d'une société de personnes si, au moment où le ministre veut établir l'avis de détermination, il a conclu que la société de personnes n'existait pas au cours de la période en question. Tout avis de détermination délivré dans de telles circonstances serait non valide.

K. Remarque incidente

[116] L'analyse qui suit est une remarque incidente. Cela ne fait pas partie de ma décision. On ne m'a pas demandé ce qui pourrait se produire si le ministre délivrait un avis de détermination non valide. J'offre les commentaires suivants dans l'espoir qu'ils puissent aider les parties à aller de l'avant dans ce dossier.

[117] À mon avis, si le ministre a conclu dès le départ qu'il n'existait pas de société de personnes, mais a néanmoins délivré un avis de détermination, le ministre n'est pas en mesure de se prévaloir des dispositions du paragraphe 152(1.8) pour établir une nouvelle cotisation à l'égard des associés présumés au-delà de la période normale de nouvelle cotisation. Comme nous l'avons déjà mentionné, le paragraphe 152(1.8) ne s'applique que si le ministre a délivré un avis de détermination et, à un moment ultérieur, a conclu que la société de personnes n'existait pas. À mon avis, dans les circonstances qui précèdent, les conditions préalables ne seraient pas remplies. Un avis de détermination non valide est, par définition, non valide et ne satisferait donc pas à la première condition préalable. La deuxième condition préalable n'aurait pas non plus été remplie parce que la conclusion que la société de personnes n'était pas une société de personnes aurait été tirée avant la délivrance de l'avis de détermination non valide, et non, comme il est exigé, « à un moment ultérieur ».

[118] Cela dit, comme nous l'avons vu plus haut, le paragraphe 152(1.8) n'est pas le seul moyen par lequel le ministre peut établir une nouvelle cotisation à l'égard d'associés présumés. Il s'agit simplement d'un mécanisme visant à prolonger la période d'établissement d'une nouvelle cotisation dans certaines circonstances. Bien que, dans les circonstances susmentionnées, les périodes normales de nouvelle cotisation pour les associés présumés ne peuvent être prolongées aux termes du paragraphe 152(1.8), cela n'empêche pas, à mon avis, le ministre de soutenir que ces périodes normales de nouvelle cotisation devraient être prolongées aux termes de l'alinéa 152(4)a).

L. Dépens

[119] Dans son ordonnance datée du 7 septembre 2017, le juge Visser a ordonné que les dépens de la première étape de cette demande aux termes de l'article 58 des Règles soient déterminés par le juge qui a entendu la deuxième étape. Par conséquent, je fixerai les dépens pour les deux étapes.

[120] J'accorde des dépens aux requérantes pour les deux étapes de la demande aux termes de l'article 58 des Règles. Bien qu'il y ait eu deux demandes, les requérantes doivent partager un seul mémoire de frais. Les parties disposent d'un délai de 30 jours suivant la date de la présente ordonnance pour parvenir à un accord sur les dépens, faute de quoi les requérantes disposeront alors d'un délai de 30 jours supplémentaires pour déposer leurs observations écrites sur les dépens, après quoi l'intimée disposera d'un délai de 30 jours supplémentaires pour déposer sa réponse par écrit. Ces observations ne peuvent dépasser dix pages. Si les parties n'informent pas la Cour qu'elles sont parvenues à un accord et que des observations ne sont pas déposées dans les délais susmentionnés, un seul mémoire de frais sera adjugé aux requérantes selon ce que prévoit le tarif.

Signé à Ottawa, Canada, ce 11^e jour de juillet 2018.

« David E. Graham »

Le juge Graham

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

Mario Lagacé, jurilinguiste

Annexe « A »

Dispositions applicables

Article 152

152(1) Le ministre, avec diligence, examine la déclaration de revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, fixe l'impôt pour l'année, ainsi que les intérêts et les pénalités éventuels payables et détermine :

- a) le montant du remboursement éventuel auquel il a droit en vertu des articles 129, 131, 132 ou 133, pour l'année;
- b) le montant d'impôt qui est réputé, par les paragraphes 120(2) ou (2.2), 122.5(3), 122.51(2), 122.7(2) ou (3), 122.9(2), 125.4(3), 125.5(3), 127.1(1), 127.41(3) ou 210.2(3) ou (4), avoir été payé au titre de l'impôt payable par le contribuable en vertu de la présente partie pour l'année.

152(1.01) À la demande d'un particulier faite sur le formulaire prescrit, le ministre, avec diligence, détermine si une somme est déductible en application de l'article 118.3, ou le serait en l'absence de l'alinéa 118.3(1)c), dans le calcul de l'impôt à payer par le particulier en vertu de la présente partie pour une année d'imposition et envoie un avis de la détermination au particulier.

152(1.1) Lorsque le ministre établit le montant de la perte autre qu'une perte en capital, de la perte en capital nette, de la perte agricole restreinte, de la perte agricole ou de la perte comme commanditaire subie par un contribuable pour une année d'imposition et que le contribuable n'a pas déclaré ce montant comme perte dans sa déclaration de revenu pour cette année, le ministre doit, à la demande du contribuable et avec diligence, déterminer le montant de cette perte et envoyer un avis de détermination à la personne qui a produit la déclaration.

152(1.11) Lorsque, par application du paragraphe 245(2), le ministre établit, à un moment, les attributs fiscaux d'un contribuable en ce qui concerne une

opération, il doit, en cas de montant à déterminer conformément au paragraphe 245(8), ou peut, dans les autres cas, déterminer tout montant à prendre en compte pour calculer, en application de la présente loi, le revenu, le revenu imposable ou le revenu imposable gagné au Canada de ce contribuable ou l'impôt ou un autre montant payable par ce contribuable ou un montant qui lui est remboursable. Une fois le montant déterminé, le ministre doit dès que possible envoyer au contribuable un avis lui indiquant ce montant.

152(1.2) Les alinéas 56(1)l) et 60o), la présente section et la section J, dans la mesure où ces dispositions portent sur une cotisation ou une nouvelle cotisation ou sur l'établissement d'une cotisation ou d'une nouvelle cotisation concernant l'impôt, s'appliquent, avec les adaptations nécessaires, à toute détermination ou nouvelle détermination effectuée selon le paragraphe (1.01) et aux montants déterminés ou déterminés de nouveau en application de la présente section ou aux montants qui sont réputés par l'article 122.61 être des paiements en trop au titre des sommes dont un contribuable est redevable en vertu de la présente partie. Toutefois :

- a) les paragraphes (1) et (2) ne s'appliquent pas aux déterminations ou aux montants déterminés en application des paragraphes (1.01), (1.1) et (1.11);
- b) le montant d'une perte autre qu'une perte en capital, d'une perte en capital nette, d'une perte agricole restreinte, d'une perte agricole ou d'une perte comme commanditaire subie par un contribuable pour une année d'imposition ne peut être initialement déterminé par le ministre qu'à la demande du contribuable;
- c) le paragraphe 164(4.1) ne s'applique pas aux montants déterminés en application du paragraphe (1.4);
- d) si le ministre établit que le montant qui est réputé, en vertu du paragraphe 122.5(3), avoir été payé par un particulier pour une année d'imposition est nul, le paragraphe (2) ne

s'applique pas à la décision, à moins que le particulier ne demande un avis de décision au ministre.

152(1.4) Le ministre peut déterminer le revenu ou la perte d'une société de personnes pour un exercice de celle-ci ainsi que toute déduction ou tout autre montant, ou toute autre question, se rapportant à elle pour l'exercice qui est à prendre en compte dans le calcul, pour une année d'imposition, du revenu, du revenu imposable ou du revenu imposable gagné au Canada d'un de ses associés, de l'impôt ou d'un autre montant payable par celui-ci, d'un montant qui lui est remboursable ou d'un montant réputé avoir été payé, ou payé en trop, par lui, en vertu de la présente partie. Cette détermination se fait dans les trois ans suivant le dernier en date des jours suivants :

- a) le jour où, au plus tard, un associé de la société de personnes est tenu par l'article 229 du *Règlement de l'impôt sur le revenu* de remplir une déclaration de renseignements pour l'exercice, ou serait ainsi tenu si ce n'était le paragraphe 220(2.1);
- b) le jour où la déclaration est produite.

152(1.5) Le ministre envoie un avis de la détermination effectuée en application du paragraphe (1.4) à la société de personnes concernée et à chaque personne qui en était un associé au cours de l'exercice.

152(1.6) La détermination effectuée en application du paragraphe (1.4) pour un exercice n'est pas invalidée du seul fait qu'une ou plusieurs personnes qui étaient des associés de la société de personnes concernée au cours de l'exercice n'ont pas reçu d'avis de détermination.

152(1.7) Les règles suivantes s'appliquent lorsque le ministre détermine un montant en application du paragraphe (1.4) ou détermine un montant de nouveau relativement à une société de personnes :

- a) sous réserve des droits d'opposition et d'appel de l'associé de la société de personnes visé au paragraphe 165(1.15) relativement au montant déterminé ou déterminé de

nouveau, la détermination ou nouvelle détermination lie le ministre ainsi que les associés de la société de personnes pour ce qui est du calcul, pour une année d'imposition, du revenu, du revenu imposable ou du revenu imposable gagné au Canada des associés, de l'impôt ou d'un autre montant payable par ceux-ci, d'un montant qui leur est remboursable ou d'un montant réputé avoir été payé, ou payé en trop, par eux, en vertu de la présente partie ;

- b) malgré les paragraphes (4), (4.01), (4.1) et (5), le ministre peut, avant la fin du jour qui tombe un an après l'extinction ou la détermination des droits d'opposition et d'appel relativement au montant déterminé ou déterminé de nouveau, établir les cotisations voulues concernant l'impôt, les intérêts, les pénalités ou d'autres montants payables et déterminer les montants réputés avoir été payés, ou payés en trop, en vertu de la présente partie relativement à un associé de la société de personnes et à tout autre contribuable pour une année d'imposition pour tenir compte du montant déterminé ou déterminé de nouveau ou d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt, de la Cour d'appel fédérale ou de la Cour suprême du Canada.

152(1.8) Lorsqu'un montant est déterminé en application du paragraphe (1.4) pour un exercice par suite d'observations faites au ministre selon lesquelles une personne était un associé d'une société de personnes pour l'exercice et que le ministre, la Cour canadienne de l'impôt, la Cour d'appel fédérale ou la Cour suprême du Canada conclut, à un moment ultérieur, que la société de personnes n'a pas existé pour l'exercice ou que la personne n'en a pas été un associé tout au long de l'exercice, le ministre peut, dans l'année suivant le moment ultérieur et malgré les paragraphes (4), (4.1) et (5), établir pour une année d'imposition une cotisation concernant l'impôt, les intérêts, les pénalités ou d'autres montants payables par une [sic] contribuable, ou déterminer pour une année d'imposition un montant qui est réputé avoir été payé ou payé en trop par lui, en vertu de la présente partie seulement dans la mesure où il est raisonnable de considérer que la cotisation ou la détermination, selon le cas :

- a) se rapporte à une question qui a été prise en compte lors de la détermination du montant en application du paragraphe (1.4);
- b) découle de la conclusion selon laquelle la société de personnes n'existait pas au cours de l'exercice;
- c) découle de la conclusion selon laquelle la personne n'a pas été un associé de la société de personnes tout au long de l'exercice.

152(1.9) Un associé donné d'une société de personnes peut présenter une renonciation visant la période pendant laquelle le ministre peut faire la détermination prévue au paragraphe (1.4) relativement à la société de personnes pour un exercice. Pour ce faire il doit :

- a) soit être désigné à cette fin dans la déclaration de renseignements remplie en application de l'article 229 du *Règlement de l'impôt sur le revenu* pour l'exercice ;
- b) soit y être expressément autorisé par la société de personnes.

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 revenu 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 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 vertu du paragraphe (6) ou (6.1), ou le serait si le contribuable avait déduit une somme en présentant le formulaire prescrit visé par ce paragraphe au plus tard le jour mentionné à ce paragraphe,
 - (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 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 montant auquel il a été censément renoncé en vertu de l'article 66,

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

c) le contribuable ou la personne produisant la déclaration de revenus a présenté au ministre une renonciation, selon le formulaire prescrit, au cours de la période additionnelle de trois ans mentionnée aux alinéas b) ou b.1);

d) par suite d'un changement intervenu dans l'attribution du revenu imposable du contribuable gagné dans une province, déterminé selon la législation d'une province qui prévoit des règles semblables à celles établies par règlement pour l'application de l'article 124, une cotisation, une nouvelle cotisation ou une cotisation supplémentaire (appelée « nouvelle cotisation provinciale » au présent alinéa) est établie à l'égard de l'impôt à payer par une société pour une année d'imposition en vertu d'une

loi provinciale aux termes de laquelle la société est assujettie à un impôt semblable à celui prévu par la présente partie et, par suite de la nouvelle cotisation provinciale, une cotisation, une nouvelle cotisation ou une cotisation supplémentaire est établie au plus tard le jour qui suit d'une année le dernier en date des jours suivants :

- (i) le jour où le ministre est avisé de la nouvelle cotisation provinciale,
- (ii) le quatre-vingt-dixième jour suivant la date d'envoi de l'avis de la nouvelle cotisation provinciale.

152(4.3) Malgré les paragraphes (4), (4.1) et (5), lorsqu'une cotisation ou une décision d'appel a pour effet de modifier un solde donné applicable à un contribuable pour une année donnée, le ministre peut ou, si le contribuable en fait la demande par écrit, doit, avant le dernier en date du jour d'expiration de la période normale de nouvelle cotisation pour une année d'imposition subséquente et de la fin du jour qui suit d'un an l'extinction ou la détermination de tous les droits d'opposition ou d'appel relatifs à l'année donnée, établir une nouvelle cotisation à l'égard de l'impôt, des intérêts ou des pénalités payables par le contribuable, déterminer de nouveau un montant réputé avoir été payé, ou payé en trop, par lui ou modifier le montant d'un remboursement ou une autre somme qui lui est payable, en vertu de la présente partie pour l'année subséquente, mais seulement dans la mesure où il est raisonnable de considérer que la nouvelle cotisation, la nouvelle détermination ou la modification se rapporte à la modification du solde donné applicable au contribuable pour l'année donnée.

Article 164

164(4.1) Lorsque la Cour canadienne de l'impôt, la Cour d'appel fédérale ou la Cour suprême du Canada, en se prononçant sur un appel concernant des impôts, intérêts ou pénalités payables par un contribuable résidant au Canada en vertu de la présente loi, ordonne,

- a) soit le renvoi d'une cotisation au ministre pour réexamen et pour établissement d'une nouvelle cotisation,
- b) soit la modification ou l'annulation d'une cotisation,

le ministre, avec diligence, qu'un appel de la décision de la cour ait été ou puisse être interjeté ou non,

- c) d'une part, réexamine la cotisation et en établit une nouvelle conformément à la décision de la cour, sauf instruction écrite contraire du contribuable, dans le cas du renvoi d'une cotisation au ministre,
- d) d'autre part, rembourse tout paiement en trop qui découle de la modification ou de l'annulation d'une cotisation, ou de l'établissement d'une nouvelle cotisation,

de plus, le ministre peut rembourser tout impôt, tout intérêt ou toute pénalité ou remettre toute garantie qu'il a acceptée, pour ceux-ci, à ce contribuable ou à un autre contribuable qui a fait opposition ou interjeté appel, s'il est convaincu, compte tenu des motifs exposés dans le prononcé sur l'appel, qu'il serait juste et équitable de faire ce remboursement ou cette remise; il est entendu toutefois que le ministre peut en appeler de la décision de la cour conformément aux dispositions de la présente loi, de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt*, de la *Loi sur les Cours fédérales* ou de la *Loi sur la Cour suprême* relatives à l'appel d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt ou de la Cour d'appel fédérale, malgré la modification ou l'annulation de la cotisation par la cour ou l'établissement d'une nouvelle cotisation par le ministre en vertu de l'alinéa c).

Article 165

165(1.1) Malgré le paragraphe (1), dans le cas où, à un moment donné, le ministre établit une cotisation concernant l'impôt, les intérêts, les pénalités ou

d'autres montants payables par un contribuable en vertu de la présente partie ou détermine un montant à l'égard d'un contribuable :

- a) soit en application des paragraphes 67.5(2) ou 152(1.8), du sous-alinéa 152(4)b(i) ou des paragraphes 152(4.3) ou (6), 161.1(7), 164(4.1), 220(3.4) ou 245(8) ou en conformité avec l'ordonnance d'un tribunal qui annule, modifie ou rétablit la cotisation ou la renvoie au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation,
- b) soit en application du paragraphe (3), à la suite d'un avis d'opposition relatif à une cotisation établie ou un montant déterminé en application des dispositions visées à l'alinéa a) ou dans les circonstances qui y sont indiquées,
- c) soit en application d'une disposition d'une loi fédérale exigeant l'établissement d'une cotisation qui, sans cette disposition, ne serait pas établie en vertu des paragraphes 152(4) à (5),

le contribuable peut faire opposition à la cotisation ou au montant déterminé dans les 90 jours suivant la date d'envoi de l'avis de cotisation ou de l'avis portant qu'un montant a été déterminé, mais seulement dans la mesure où il est raisonnable de considérer que les motifs d'opposition sont liés à l'une des questions ci-après que le tribunal n'a pas tranchée définitivement :

- d) dans le cas où la cotisation a été établie ou le montant, déterminé en application du paragraphe 152(1.8), une question précisée aux alinéas 152(1.8)a), b) ou c);
- e) dans les autres cas, une question qui a donné lieu à la cotisation ou au montant déterminé.

Toutefois, le présent paragraphe n'a pas pour effet de limiter le droit du contribuable de s'opposer à quelque cotisation établie ou montant déterminé avant le moment donné.

165(1.15) Malgré le paragraphe (1), dans le cas où le ministre détermine un montant en application du paragraphe 152(1.4) relativement à l'exercice d'une société de personnes, seul est autorisé à faire une opposition concernant ce montant l'associé de la société de personnes qui est, selon le cas :

- a) désigné à cette fin dans la déclaration de renseignements présentée en application de l'article 229 du *Règlement de l'impôt sur le revenu* pour l'exercice;
- b) autrement expressément autorisé par la société de personnes à agir ainsi.

Article 169

169(2) Malgré le paragraphe (1), dans le cas où, à un moment donné, le ministre établit une cotisation concernant l'impôt, les intérêts, les pénalités ou d'autres montants payables par un contribuable en vertu de la présente partie ou détermine un montant à l'égard d'un contribuable :

- a) soit en application des paragraphes 67.5(2) ou 152(1.8), du sous-alinéa 152(4)b(i) ou des paragraphes 152(4.3) ou (6), 164(4.1), 220(3.4) ou 245(8) ou en conformité avec l'ordonnance d'un tribunal qui annule, modifie ou rétablit la cotisation ou la renvoie au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation,
- b) soit en application du paragraphe 165(3), à la suite d'un avis d'opposition relatif à une cotisation établie ou un montant déterminé en application des dispositions visées à l'alinéa a) ou dans les circonstances qui y sont indiquées,
- c) soit en application d'une disposition d'une loi fédérale exigeant l'établissement d'une cotisation qui, sans cette disposition, ne serait pas établie en vertu des paragraphes 152(4) à (5),

le contribuable peut interjeter appel auprès de la Cour canadienne de l'impôt dans le délai précisé au paragraphe (1) seulement dans la mesure où il est raisonnable de considérer que les motifs d'appel sont liés à l'une des questions suivantes que la Cour n'a pas tranchée définitivement :

- d) dans le cas où la cotisation a été établie ou le montant, déterminé en application du paragraphe 152(1.8), une question précisée aux alinéas 152(1.8)a), b) ou c),
- e) dans les autres cas, une question qui a donné lieu à la cotisation ou au montant déterminé.

Toutefois, le présent paragraphe n'a pas pour effet de limiter le droit du contribuable d'en appeler de quelque cotisation établie ou montant déterminé avant le moment donné.

Article 171

171(1) La Cour canadienne de l'impôt peut statuer sur un appel :

- a) en le rejetant;
- b) en l'admettant et en :
 - (i) annulant la cotisation,
 - (ii) modifiant la cotisation,
 - (iii) déférant la cotisation au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation.

Article 244

244(20) Les règles suivantes s'appliquent dans le cadre de la présente loi :

- a) la mention de la dénomination d'une société de personnes dans un avis ou autre document vaut mention de tous les associés de la société de personnes ;
- b) un avis ou autre document est réputé remis à chaque associé de la société de personnes si l'avis ou le document est posté, signifié ou autrement envoyé à la société de personnes :
 - (i) à sa dernière adresse connue ou à son dernier lieu d'affaires connu,
 - (ii) à la dernière adresse connue :
 - (A) s'il s'agit d'une société de personnes en commandite, de l'un de ses associés dont la responsabilité, à titre d'associé, n'est pas limitée,
 - (B) dans les autres cas, de l'un de ses associés.

Annexe B

Dans le présent exemple, un particulier prétend ne pas avoir été un associé d'une société de personnes. L'exemple est divisé en deux parties. La première partie suit les étapes qui découleraient de l'interprétation des dispositions par l'intimée. La deuxième partie suit les étapes qui se produiraient en application de l'interprétation des dispositions par les requérantes.

L'interprétation de l'intimée prive le particulier de tout moyen de défendre sa thèse. Par contre, l'interprétation des requérantes garantit que tous les associés ont une chance égale de contester la décision.

Selon l'interprétation de l'intimée :

1. Une société de personnes produit une déclaration de renseignements selon laquelle elle a gagné un revenu de 400 000 \$ et ses associés étaient messieurs A, B, C et D. La déclaration de renseignements désigne M. A comme associé désigné.
2. Le ministre examine la déclaration de renseignements, détermine que la société de personnes avait gagné un revenu de 400 000 \$, conclut que les associés étaient tels que déclarés dans la déclaration de renseignements et délivre un avis de détermination conformément à la déclaration.
 - Selon l'interprétation du paragraphe 152(1.4) donnée par l'intimée, « toute autre question, se rapportant à elle [la société de personnes] » comprendrait une conclusion sur l'identité des associés de la société de personnes.
3. Conformément au paragraphe 152(1.5), la société de personnes et chaque associé reçoivent une copie de l'avis de détermination.
4. Lorsque M. D reçoit l'avis de détermination, il est choqué. Il estime qu'il n'était pas associé de la société de personnes. Alors que messieurs A, B et C ont chacun déclaré un revenu de 100 000 \$ provenant de la société de personnes dans leur déclaration de revenus respective, M. D n'a déclaré aucun revenu provenant de la société de personnes.

5. Messieurs A, B et C sont tous satisfaits de l'avis de détermination puisqu'ils estiment que M. D était un associé. Puisque M. A, l'associé désigné, est satisfait de l'avis de détermination, il ne s'y oppose pas. Bien que M. D ne soit pas satisfait de l'avis de détermination, il ne peut pas déposer un avis d'opposition parce qu'il n'est pas l'associé désigné (paragraphe 165(1.15)).
6. Quatre-vingt-dix jours après la délivrance de l'avis de détermination, celui-ci lie les associés (alinéa 152(1.7)a).
7. Le ministre établit une nouvelle cotisation à l'égard de M. D. afin d'inclure 100 000 \$ dans son revenu.
8. M. D s'oppose à la nouvelle cotisation au motif qu'il n'était pas un associé. Le ministre renvoie à l'alinéa 152(1.7)a) et informe M. D qu'il est lié par l'avis de détermination. M. D. n'a aucun moyen de contester sa nouvelle cotisation. De plus, dans la mesure où M. D n'était pas un associé, messieurs A, B et C ont reçu un gain fortuit en évitant d'avoir à déclarer la part de M. D dans leurs revenus.

Selon l'interprétation des requérantes :

1. Une société de personnes produit une déclaration de renseignements selon laquelle elle a gagné un revenu de 400 000 \$ et ses associés étaient messieurs A, B, C et D. La déclaration de renseignements désigne M. A comme associé désigné.
2. Le ministre examine la déclaration de renseignements, détermine que la société de personnes avait un revenu de 400 000 \$ et délivre un avis de détermination sur cette base.
 - Selon l'interprétation du paragraphe 152(1.4) par les requérantes, « toute autre question, se rapportant à elle [la société de personnes] » n'inférerait pas de conclusion sur l'identité des associés de la société de personnes.

3. Conformément au paragraphe 152(1.5), la société de personnes et chaque associé reçoivent une copie de l'avis de détermination.
4. Lorsque M. D reçoit l'avis de détermination, il est choqué. Il estime qu'il n'était pas associé dans la société de personnes. Alors que messieurs A, B et C ont chacun déclaré un revenu de 100 000 \$ provenant de la société de personnes dans leur déclaration de revenus respective, M. D n'a déclaré aucun revenu provenant de la société de personnes.
5. Messieurs A, B et C sont tous satisfaits de l'avis de détermination puisqu'ils estiment que M. D était un associé. Puisque M. A, l'associé désigné, est satisfait de l'avis de détermination, il ne s'y oppose pas. Bien que M. D ne soit pas satisfait de l'avis de détermination, il ne peut pas déposer un avis d'opposition parce qu'il n'est pas l'associé désigné (paragraphe 165(1.15)).
6. Quatre-vingt-dix jours après la délivrance de l'avis de détermination, celui-ci lie les associés (alinéa 152(1.7)a)).
7. Le ministre établit une nouvelle cotisation à l'égard de M. D. afin d'inclure 100 000 \$ dans son revenu.
8. M. D s'oppose à la nouvelle cotisation au motif qu'il n'était pas un associé. Puisque l'appartenance à une société de personnes n'est pas quelque chose qui peut être déterminé aux termes du paragraphe 152(1.4) et n'est donc pas quelque chose auquel M. D pourrait être lié aux termes de l'alinéa 152(1.7)a), M. D peut lancer la procédure d'opposition.
9. Le ministre ratifie l'opposition de M. D.
10. M. D interjette appel devant la Cour canadienne de l'impôt.
11. La Cour canadienne de l'impôt conclut que M. D n'était pas un associé de la société de personnes et rend un jugement ordonnant au ministre de procéder à une nouvelle cotisation afin de soustraire les 100 000 \$ de revenus de la société de personnes des revenus de M. D.

12. Bien que les périodes normales de nouvelle cotisation pour les années d'imposition pertinentes pour messieurs A, B et C soient maintenant terminées, le ministre est toujours en mesure d'établir une nouvelle cotisation pour ajouter 33 333 \$ (soit leur part proportionnelle du revenu de la société de personnes auparavant attribué à M. D) au revenu de chacun d'eux.

- La possibilité d'établir une nouvelle cotisation après la période normale de nouvelle cotisation découle du paragraphe 152(1.8). Les conditions préalables du paragraphe 152(1.8) sont remplies. Le ministre a établi un avis de détermination au motif que M. D était un associé et un tribunal a par la suite conclu que M. D n'était pas un associé. Ainsi, le ministre dispose d'une année supplémentaire à compter de la date de cette conclusion pour établir « pour une année d'imposition » une nouvelle cotisation à l'égard de l'« impôt payable par... une [*sic*] contribuable » dans la mesure où il peut raisonnablement être considéré « comme découlant de la conclusion selon laquelle [M. D] n'a pas été un associé de la société de personnes tout au long de l'exercice ». Étant donné que le paragraphe 152(1.8) fait référence à « une [*sic*] contribuable », le ministre peut établir de nouvelles cotisations à l'égard de M. A, de M. B et de M. C.

13. Si messieurs A, B ou C sont en désaccord avec leur nouvelle cotisation, ils peuvent s'opposer (paragraphe 165(1.1)) et interjeter appel (paragraphe 169(2)) au motif que M. D était un associé. Toutefois, ils sont toujours liés aux termes de l'alinéa 152(1.7)a) par la détermination du montant total du revenu de la société de personnes. Autrement dit, ils peuvent contester l'attribution du revenu à M. D, mais pas le montant total du revenu de la société de personnes.

Annexe C

Dans cet exemple, le ministre conclut qu'un particulier n'était pas un associé d'une société de personnes. L'exemple est divisé en deux parties. La première partie suit les étapes qui découleraient de l'interprétation des dispositions par l'intimée. La deuxième partie suit les étapes qui se produiraient en application de l'interprétation des dispositions par les requérantes.

L'interprétation de l'intimée laisse le ministre aux prises avec de nouvelles déterminations contradictoires et résulte en un gain fortuit pour certains des associés. En revanche, l'interprétation des requérantes garantit que le montant d'impôt approprié est cotisé tout en veillant à ce que tous les associés aient une chance égale de contester la décision.

Selon l'interprétation de l'intimée :

1. Une société de personnes produit une déclaration de renseignements selon laquelle elle a subi des pertes de 100 000 \$ et ses associées étaient mesdames W, X, Y et Z. La déclaration de renseignements désigne M^{me} W comme associée désignée.
2. Le ministre examine la déclaration de renseignements, détermine que les pertes s'élevaient à 100 000 \$, mais conclut que M^{me} Z n'était pas une associée. Le ministre établit un avis de détermination sur cette base.
 - Selon l'interprétation du paragraphe 152(1.4) par l'intimée, « toute autre question, se rapportant à elle [la société de personnes] » inclurait la conclusion que M^{me} Z n'était pas une associée.
3. Conformément au paragraphe 152(1.5), la société de personnes et chaque associée reçoivent une copie de l'avis de détermination.
 - Il n'est pas clair si le ministre est tenu d'envoyer une copie de l'avis de détermination à M^{me} Z puisque le ministre a conclu que M^{me} Z n'était pas une associée, mais, aux fins de l'exemple, on suppose que M^{me} Z prend connaissance de l'avis de détermination par un moyen ou un autre.

4. Lorsque M^{me} Z reçoit l'avis de détermination, elle est choquée. Elle estimait qu'elle était associée et a déclaré une perte de 25 000 \$ dans sa déclaration de revenus sur cette base.
5. Mesdames W, X, et Y sont satisfaites de l'avis de détermination, car elles estiment qu'il en résultera que leur part des pertes aux fins de l'impôt sera majorée par la répartition à chacune d'elles de la perte que M^{me} Z a déclarée. Puisque M^{me} W, l'associée désignée, est satisfaite de l'avis de détermination, elle ne s'y oppose pas. Bien que M^{me} Z ne soit pas satisfaite de l'avis de détermination, elle ne peut pas déposer un avis d'opposition parce qu'elle n'est pas l'associée désignée (paragraphe 165(1.15)).
6. Quatre-vingt-dix jours après la délivrance de l'avis de détermination, celui-ci lie le ministre et mesdames W, X, et Y (alinéa 152(1.7)a)).
7. Mesdames W, X, et Y produisent toutes des déclarations de revenus modifiées dans lesquelles elles réclament leur part de la perte que M^{me} Z avait déclarée précédemment. Le ministre est lié par sa détermination et établit donc une nouvelle cotisation pour M^{me} W, M^{me} X et M^{me} Y, conformément à leurs déclarations de revenus modifiées.
8. Le ministre établit une nouvelle cotisation à l'égard de M^{me} Z afin d'éliminer du calcul de son revenu sa part de la perte de la société de personnes.
9. M^{me} Z s'oppose à la nouvelle cotisation au motif qu'elle était une associée.
 - Étant donné que dans la détermination il a été établi que M^{me} Z n'était pas une associée, l'alinéa 152(1.7)a) ne lie pas M^{me} Z à la détermination.
10. Le ministre ratifie l'opposition.
11. M^{me} Z dépose un appel devant la Cour canadienne de l'impôt.
12. La Cour conclut que M^{me} Z était une associée et rend un jugement ordonnant au ministre d'établir une nouvelle cotisation à l'égard de M^{me} Z

afin d'inclure sa part de la perte de la société de personnes dans le calcul de son revenu.

13. Le ministre aimerait maintenant établir une nouvelle cotisation à l'égard de M^{me} W, M^{me} X et M^{me} Y afin de supprimer la perte qu'elles ont déclarée en trop, mais il en est empêché par l'alinéa 152(1.7)a), qui lie le ministre à sa détermination que mesdames W, X et Y étaient les seules associées de la société de personnes. Par conséquent, mesdames W, X et Y reçoivent un gain fortuit.

Selon l'interprétation des requérantes :

1. Une société de personnes produit une déclaration de renseignements selon laquelle elle a subi des pertes de 100 000 \$ et ses associées étaient mesdames W, X, Y et Z. La déclaration de renseignements désigne M^{me} W comme associée désignée.
2. Le ministre examine la déclaration de renseignements, détermine que les pertes s'élevaient à 100 000 \$, mais conclut que M^{me} Z n'était pas une associée. Le ministre délivre un avis de détermination sur cette base.
 - Selon l'interprétation du paragraphe 152(1.4) par les requérantes, « toute autre question, se rapportant à elle [la société de personnes] » n'inclurait pas la conclusion que M^{me} Z n'était pas une associée.
3. Conformément au paragraphe 152(1.5), la société de personnes et chaque associée reçoivent une copie de l'avis de détermination.
 - Il n'est pas clair si le ministre est tenu d'envoyer une copie de l'avis de détermination à M^{me} Z puisque le ministre a conclu que M^{me} Z n'était pas une associée, mais, aux fins de l'exemple, on suppose que M^{me} Z prend connaissance de l'avis de détermination par un moyen ou un autre.

4. Lorsque M^{me} Z reçoit l'avis de détermination, elle est choquée. Elle estime qu'elle était associée et a déclaré une perte de 25 000 \$ dans sa déclaration de revenus sur cette base.
5. Mesdames W, X, et Y sont satisfaites de l'avis de détermination, car elles estiment qu'il en résultera que leur part des pertes aux fins de l'impôt sera majorée par la répartition, à chacune d'elles, de la perte que M^{me} Z a déclarée. Puisque M^{me} W, l'associée désignée, est satisfaite de l'avis de détermination, elle ne s'y oppose pas. Bien que M^{me} Z ne soit pas satisfaite de l'avis de détermination, elle ne peut pas déposer un avis d'opposition parce qu'elle n'est pas l'associée désignée (paragraphe 165(1.15)).
6. Quatre-vingt-dix jours après la délivrance de l'avis de détermination, celui-ci lie le ministre et mesdames W, X, et Y (alinéa 152(1.7)a)).
7. Mesdames W, X, et Y produisent toutes des déclarations de revenus modifiées dans lesquelles elles réclament leur part de la perte que M^{me} Z avait déclarée précédemment. Le ministre établit de nouvelles cotisations pour mesdames W, X, et Y, conformément à leurs déclarations de revenus modifiées.
8. Le ministre établit une nouvelle cotisation pour M^{me} Z afin d'éliminer du calcul de son revenu sa part de la perte de la société de personnes.
9. M^{me} Z s'oppose à la nouvelle cotisation au motif qu'elle était une associée.
10. Le ministre ratifie l'opposition.
11. M^{me} Z dépose un appel devant la Cour canadienne de l'impôt.
12. La Cour conclut que M^{me} Z était une associée et rend un jugement ordonnant au ministre d'établir une nouvelle cotisation à l'égard de M^{me} Z afin d'inclure sa part de la perte de la société de personnes dans le calcul de son revenu.
13. Bien que les périodes normales de nouvelle cotisation pour les années d'imposition pertinentes de mesdames W, X, et Y soient maintenant prescrites, le ministre est toujours en mesure d'établir une nouvelle

cotisation à leur égard pour éliminer de leurs revenus la part de M^{me} Z des pertes de la société de personnes.

- La possibilité d'établir une nouvelle cotisation après la période normale de nouvelle cotisation découle du paragraphe 152(1.8). Les conditions préalables du paragraphe 152(1.8) sont remplies. Le ministre a délivré un avis de détermination au motif que M^{me} Z n'était pas une associée et un tribunal a par la suite conclu que M^{me} Z était une associée. Ainsi, le ministre dispose d'une année supplémentaire à compter de la date de cette conclusion pour établir « pour une année d'imposition » une nouvelle cotisation à l'égard de l'« impôt payable par... un contribuable » dans la mesure où il peut raisonnablement être considéré comme découlant « de la conclusion selon laquelle [M^{me} Z] n'a pas été un associé de la société de personnes tout au long de l'exercice ». Étant donné que le paragraphe 152(1.8) fait référence à « une [sic] contribuable », le ministre peut établir de nouvelles cotisations à l'égard de mesdames W, X, et Y.
- Étant donné que la détermination que le ministre a effectuée ne porte que sur la perte de la société de personnes et non sur l'identité des associées, l'alinéa 152(1.7)a) n'empêche pas le ministre de calculer la nouvelle répartition des pertes entre les associées.

14. Si mesdames W, X, et Y sont en désaccord avec leur nouvelle cotisation, elles peuvent s'opposer (paragraphe 165(1.1)) et interjeter appel (paragraphe 169(2)) au motif que M^{me} Z n'était pas une associée. Toutefois, elles sont toujours liées aux termes de l'alinéa 152(1.7)a) par la détermination du montant total de la perte de la société de personnes. Autrement dit, elles peuvent contester l'attribution de la perte à M^{me} Z, mais pas le montant total de la perte de la société de personnes.

Annexe D

Dans le présent exemple, le ministre conclut dès le départ qu'il n'y avait pas de société de personnes. Les associés contestent cette conclusion. Aux fins de l'exemple, supposons que le ministre en est arrivé à cette conclusion au cours de la période normale de nouvelle cotisation de la société de personnes et des associés.

L'exemple est divisé en deux parties. La première partie suit les étapes qui découleraient de l'interprétation des dispositions par l'intimée. La deuxième partie suit les étapes qui se produiraient en application de l'interprétation des dispositions par les requérantes. De toute évidence, selon l'interprétation de l'intimée, le processus simplifié est tout sauf simplifié.

Selon l'interprétation de l'intimée :

1. Ayant conclu que la société de personnes n'existait pas, le ministre délivre un avis de détermination indiquant que le revenu de la société de personnes était nul ou que la société n'existait pas.
2. L'associé désigné de la société de personnes s'oppose à l'avis de détermination au nom de tous les associés (paragraphe 165(1.15)).
3. Le ministre ratifie la détermination et délivre un avis de ratification (paragraphe 165(3) et 152(1.2)).
4. L'associé désigné interjette appel de la détermination devant la Cour canadienne de l'impôt (paragraphe 169(1) et 152(1.2)).
5. La Cour canadienne de l'impôt rend un jugement rejetant l'appel et confirmant la détermination (paragraphe 171(1) et 152(1.2))
 - Comme l'indique le paragraphe 96, aussi étrangement que cela puisse sembler, la conclusion ne lie pas les associés présumés.
6. Le ministre établit une nouvelle cotisation à l'égard des associés présumés afin de soustraire les revenus ou les pertes de la société de personnes de leurs revenus en se fondant sur le fait qu'il n'y avait pas de société de personnes (paragraphe 152(1)).

7. Si un associé présumé n'est pas satisfait de la décision initiale de la Cour canadienne de l'impôt (peut-être parce qu'il estime que l'associé désigné n'a pas bien représenté ses intérêts), il s'oppose aux nouvelles cotisations (paragraphe 165(1)).
8. Le ministre ratifie les nouvelles cotisations (paragraphe 165(3)).
9. Tout associé présumé qui souhaite le faire interjette appel devant la Cour canadienne de l'impôt (paragraphe 169(1)).
10. La Cour canadienne de l'impôt entend les appels et les rejette ou les accueille (paragraphe 171(1)).

Selon l'interprétation des requérantes :

1. Ayant conclu que la société de personnes n'existait pas, le ministre établit une nouvelle cotisation pour chaque associé présumé afin de soustraire les revenus ou les pertes de la société de personnes de leurs revenus en se fondant sur le fait que la société de personnes n'existait pas (paragraphe 152(1)).
2. Si un associé présumé n'est pas d'accord avec sa nouvelle cotisation, il présente une opposition (paragraphe 165(1)).
3. Le ministre ratifie les nouvelles cotisations (paragraphe 165(3)).
4. Tout associé présumé qui souhaite le faire interjette appel devant la Cour canadienne de l'impôt (paragraphe 169(1)).
5. La Cour canadienne de l'impôt entend les appels et les rejette ou les accueille (paragraphe 171(1)).

Annexe E

Dans cet exemple, le ministre conclut initialement qu'une société de personnes existe, mais il détermine que ses pertes ont été beaucoup moins élevées que ce qui est déclaré. Le ministre délivre un avis de détermination à cet effet. À l'étape de l'opposition, le ministre change d'idée et conclut que la société de personnes n'existait pas. Aux fins de l'exemple, supposons que le ministre parvienne à cette conclusion au cours de la période normale de nouvelle cotisation de la société de personnes et des associés.

L'exemple est divisé en deux parties. La première partie suit les étapes qui découleraient de l'interprétation des dispositions par l'intimée. La deuxième partie suit les étapes qui se produiraient en application de l'interprétation des dispositions par les requérantes. Cet exemple démontre que, même lorsque le ministre ne parvient pas immédiatement à la conclusion qu'une société de personnes n'existait pas, le processus appuyé par l'interprétation des requérantes est tout de même plus efficace.

Selon l'interprétation de l'intimée :

1. Le ministre délivre un avis de détermination réduisant les pertes déclarées par la société de personnes (paragraphe 152(1.4)).
2. L'associé désigné de la société de personnes s'oppose à l'avis de détermination au nom de tous les associés (paragraphe 165(1.15)).
3. Au cours du processus d'opposition, le ministre conclut que la société de personnes n'existait pas. Par conséquent, il délivre un avis de nouvelle détermination indiquant que le revenu de la société de personnes était nul ou que celle-ci n'existait pas.
4. L'associé désigné interjette appel de la nouvelle détermination devant la Cour canadienne de l'impôt (paragraphe 169(1) et 152(1.2)).
5. La Cour canadienne de l'impôt rend un jugement rejetant l'appel et confirmant la nouvelle détermination (paragraphe 171(1) et 152(1.2)).

- Comme l'indique le paragraphe 96, aussi étrangement que cela puisse sembler, la conclusion ne lie pas les associés présumés.
6. Le ministre établit une nouvelle cotisation à l'égard des associés présumés afin de soustraire les revenus ou les pertes de la société de personnes de leurs revenus en se fondant sur le fait qu'il n'y avait pas de société de personnes (paragraphe 152(1)).
 7. Un des associés présumés qui n'est pas satisfait du résultat devant la Cour canadienne de l'impôt (peut-être parce qu'il estime que l'associé désigné n'a pas bien représenté ses intérêts) s'oppose à sa nouvelle cotisation (paragraphe 165(1)).
 8. Le ministre ratifie les nouvelles cotisations (paragraphe 165(3)).
 9. Tout associé présumé qui souhaite le faire interjette appel de sa nouvelle cotisation à la Cour canadienne de l'impôt (paragraphe 169(1)).
 10. La Cour canadienne de l'impôt entend les appels et les rejette ou les accueille (paragraphe 171(1)).

Selon l'interprétation des requérantes :

1. Le ministre délivre un avis de détermination réduisant les pertes déclarées par la société de personnes (paragraphe 152(1.4)).
2. L'associé désigné de la société de personnes s'oppose à l'avis de détermination au nom de tous les associés (paragraphe 165(1.15)).
3. Au cours du processus d'opposition, le ministre conclut que la société de personnes n'existait pas. Par conséquent, il établit une nouvelle cotisation à l'égard des associés présumés afin de soustraire les revenus ou les pertes de la société de personnes de leurs revenus en se fondant sur le fait qu'il n'y avait pas de société de personnes (paragraphe 152(1)).
4. Tout associé présumé qui n'est pas satisfait de sa nouvelle cotisation peut s'y opposer (paragraphe 165(1)).

5. Le ministre ratifie les nouvelles cotisations (paragraphe 165(3)).
6. Tout associé présumé qui souhaite le faire interjette appel de sa nouvelle cotisation à la Cour canadienne de l'impôt (paragraphe 169(1)).
7. La Cour canadienne de l'impôt entend les appels et les rejette ou les accueille (paragraphe 171(1)).

RÉFÉRENCE : 2018 CCI 141

N^{OS} DES DOSSIERS DE LA COUR : 2012-3093(IT)G
2012-3094(IT)G

INTITULÉ : 2078970 ONTARIO INC., EN SA
QUALITÉ D'ASSOCIÉE DÉSIGNÉE DE
LUX OPERATING LIMITED
PARTNERSHIP et 2078702 ONTARIO
INC., EN SA QUALITÉ D'ASSOCIÉE
DÉSIGNÉE DE LUX INVESTOR
LIMITED PARTNERSHIP c. LA REINE

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

DATE DE L'AUDIENCE : Le 16 janvier 2018

MOTIFS DE L'ORDONNANCE : L'honorable juge David E. Graham

DATE DE L'ORDONNANCE : Le 11 juillet 2018

COMPARUTIONS :

Avocats de la requérante : M^e David R. Davies
M^e Shawn Tryon

Avocats de l'intimée : M^e Michael Taylor
M^e Raj Grewal

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour la requérante :
Nom : M^e David R. Davies
M^e Shawn Tryon

Cabinet : Thorsteinssons s.r.l.

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