

Cour fédérale



Federal Court

**Date : 20191028**

**Dossier : T-2197-18**

**Référence : 2019 CF 1343**

[TRADUCTION FRANÇAISE CERTIFIÉE, NON RÉVISÉE]

**Ottawa (Ontario), le 28 octobre 2019**

**En présence de monsieur le juge Gleeson**

**ENTRE :**

**EDWARD MACINTOSH**

**demandeur**

**et**

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**défendeur**

**JUGEMENT ET MOTIFS**

**I. Introduction**

[1] Monsieur Edward MacIntosh a participé à deux programmes distincts dans le but de réduire l'impôt qu'il devait payer. La coentreprise Union Cal Trading [UnionCAL] a servi à générer des pertes d'entreprise que les participants pouvaient ensuite invoquer afin de réduire leur revenu imposable. Le programme de retraits de REER Avtel Financial [Avtel] a été structuré

de façon à fournir aux participants un accès à des fonds placés dans des régimes enregistrés d'épargne-retraite [REER] tout en évitant les conséquences fiscales s'y rattachant.

[2] La participation de M. MacIntosh à ces programmes a amené l'Agence du revenu du Canada [ARC] à établir une nouvelle cotisation à l'égard de ses déclarations de revenus de 1995 à 2000. En 2002 et 2003, l'ARC a refusé d'inclure les pertes d'entreprise invoquées et elle a ajouté des revenus afin de refléter les montants retirés du REER en 1999. Il en a résulté une dette fiscale importante pour les années d'imposition 1995 à 2000. Des pénalités pour faute lourde ont également été imposées à M. MacIntosh.

[3] M. MacIntosh ainsi que d'autres participants du programme ont contesté les nouvelles cotisations et une longue période d'examen de l'ARC et de procédures judiciaires s'en est suivie. Une entente de règlement a été conclue en 2009. Cette entente comprenait l'annulation des pénalités pour faute lourde.

[4] En s'appuyant sur le paragraphe 220(3.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, LRC 1985, c 1 (5<sup>e</sup> suppl.), M. MacIntosh demande l'allègement des intérêts sur sa dette fiscale en souffrance en 2010. M. MacIntosh a complètement remboursé sa dette fiscale en 2012. À ce moment-là, il n'avait toujours pas reçu de réponse à la demande d'allègement des intérêts qu'il avait présentée en 2010.

[5] En 2014, il a reçu une réponse à sa demande de 2010, dans laquelle il s'est vu accorder un allègement partiel des intérêts sur cette dette. En 2018, il a présenté une seconde demande d'allègement des intérêts.

[6] Dans une décision datée du 27 novembre 2018, le ministre du revenu national [le ministre] lui a accordé un second allègement partiel des intérêts. M. MacIntosh demande à présent le contrôle judiciaire de cette décision. Il soutient que le ministre (1) a indûment entravé l'exercice de son pouvoir discrétionnaire en s'appuyant sur des documents de politique interne et (2) qu'il a d'autre part omis de tenir compte de tous les faits qui pourraient justifier d'accorder un autre allègement.

[7] Dans ses observations écrites, M. MacIntosh soutient également qu'il y a eu manquement aux principes de justice naturelle en alléguant que le ministre a omis de se pencher sur des erreurs commises dans le calcul des intérêts. Dans ses observations orales, l'avocat de M. Macintosh a informé la Cour qu'il laissait tomber la question de l'omission alléguée de se pencher sur les erreurs qui auraient été commises dans le calcul du taux d'intérêt. Comme il n'y a pas d'autre manquement allégué à l'équité en l'espèce, je n'ai pas examiné cette question.

[8] À mon avis, la demande en l'espèce soulève les questions suivantes :

- A. Le ministre a-t-il indûment entravé l'exercice de son pouvoir discrétionnaire?
- B. La décision est-elle déraisonnable parce que le ministre a omis :
  - i. de tenir compte de tous les faits ou

- ii. de fournir des motifs transparents pour justifier le fait d'accorder un allègement dans certaines circonstances et de ne pas en accorder un dans d'autres?

[9] Pour les motifs suivants, je ne peux pas conclure que le ministre a commis une erreur susceptible de révision ou que sa décision est déraisonnable. L'intervention de la Cour n'est pas justifiée. Par conséquent, la demande est rejetée.

## II. Les dispositions législatives applicables

[10] La demande d'allègement des intérêts de M. MacIntosh a été présentée au titre du paragraphe 220(3.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, qui est ainsi libellé :

### **Renonciation aux pénalités et aux intérêts**

**220 (3.1)** Le ministre peut, au plus tard le jour qui suit de dix années civiles la fin de l'année d'imposition d'un contribuable ou de l'exercice d'une société de personnes ou sur demande du contribuable ou de la société de personnes faite au plus tard ce jour-là, renoncer à tout ou partie d'un montant de pénalité ou d'intérêts payable par ailleurs par le contribuable ou la société de personnes en application de la présente loi pour cette année d'imposition ou cet exercice, ou l'annuler en tout ou en partie. Malgré les paragraphes 152(4) à (5), le ministre établit les cotisations voulues concernant les intérêts et pénalités payables par le

### **Waiver of penalty or interest**

**220 (3.1)** The Minister may, on or before the day that is ten calendar years after the end of a taxation year of a taxpayer (or in the case of a partnership, a fiscal period of the partnership) or on application by the taxpayer or partnership on or before that day, waive or cancel all or any portion of any penalty or interest otherwise payable under this Act by the taxpayer or partnership in respect of that taxation year or fiscal period, and notwithstanding subsections 152(4) to (5), any assessment of the interest and penalties payable by the taxpayer or partnership shall be made that is necessary to take into

contribuable ou la société de personnes pour tenir compte de pareille annulation. [Non souligné dan l'orginal.]	account the cancellation of the penalty or interest. [Emphasis added.]
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------

[11] Le paragraphe 220(3.1) accorde au ministre un vaste pouvoir discrétionnaire de « renoncer à tout ou partie d'un montant de pénalité ou d'intérêts ». Cette disposition vise à permettre au ministre d'accorder un allègement à un contribuable qui ne peut pas satisfaire à une exigence législative en raison de problèmes personnels ou de circonstances indépendantes de sa volonté (*Takenaka c Canada (Procureur général)*, 2018 CF 347, par. 28 [*Takenaka*], citant *Bozzer c Canada*, 2011 CAF 186, par. 22 à 25).

### III. La décision faisant l'objet du contrôle

[12] La décision du 27 novembre 2018 découle d'un document datant du 22 novembre 2018, connu sous le nom de rapport d'information sur l'allègement pour les contribuables. Ce rapport décrit en détail la demande d'allègement des intérêts et l'analyse sur laquelle repose la décision.

[13] Après avoir décrit en détail les observations présentées à l'appui de la demande d'allègement et les circonstances qui l'entourent, le ministre a accordé un allègement là où des retards dans la résolution des oppositions aux nouvelles cotisations étaient attribuables à l'ARC. Les périodes pour lesquelles un allègement a été accordé au second examen prennent en compte et comprennent l'allègement partiel accordé au premier examen de demande d'allègement. Le résultat était l'octroi d'allègement pour quatre périodes d'intérêts courus distinctes entre 2002 et 2012 :

- A. La période du 13 mai 2002 au 17 mai 2004 (la première période d'allègement) pour les intérêts sur les arriérés des années d'imposition 1995 à 2000. Cela représente la période entre le moment où M. MacIntosh a déposé une opposition à la nouvelle cotisation établie concernant UnionCAL et la date de la publication d'un exposé de position de l'ARC sur le programme UnionCal;
- B. La période du 2 septembre 2003 au 30 mars 2006 (la deuxième période d'allègement) pour les intérêts sur les arriérés de l'année d'imposition 1999 seulement. Cet allègement concerne les intérêts courus sur la dette fiscale découlant des nouvelles cotisations concernant Avtel. L'allègement a été accordé en raison d'un retard attribuable à l'ARC dans le cadre du processus d'opposition; il représente la période recommandée pour l'octroi d'un allègement des intérêts aux participants du programme Avtel dans un exposé de position de l'ARC;
- C. La période du 30 mars 2006 au 16 octobre 2009 (la troisième période d'allègement) pour les intérêts sur les arriérés des années d'imposition 1995 à 2000. L'allègement a été accordé en raison du retard attribuable à l'ARC dans le cadre du processus de règlement pour la période comprise entre la dernière date d'activité du litige concernant UnionCal devant la Cour canadienne de l'impôt et le règlement du litige;
- D. La période du 13 décembre 2009 au 22 décembre 2012 (la quatrième période d'allègement) pour les intérêts sur les arriérés des années d'imposition 1995 à 2000. L'allègement a été accordé parce que l'ARC aurait dû procéder à un examen de la première demande d'allègement des intérêts dans le mois suivant le règlement du

13 novembre 2009. Étant donné que la dette fiscale a été entièrement remboursée avant que l'ARC ait terminé son examen de la demande présentée en 2010, un allègement des intérêts a été accordé jusqu'à la date du paiement complet de la dette en décembre 2012.

[14] Aucun autre allègement n'a été accordé. Le ministre a notamment fait remarquer que :

- A. Sous le régime fiscal d'autocotisation en vigueur au Canada, le contribuable a la responsabilité de veiller à l'exactitude de ses déclarations et à ce qu'un manque de connaissance des règles fiscales ne l'empêche pas de s'y conformer, compte tenu du fait que les renseignements les concernant sont à la disposition du public;
- B. Les nouvelles cotisations initiales de 2002 et 2003 ont été établies dans un délai raisonnable. Il était nécessaire pour l'ARC de procéder à la vérification des programmes UnionCAL et Avtel avant d'être en mesure de procéder à celle de chaque participant.

[15] Abordant l'affirmation de M. MacIntosh selon laquelle des erreurs avaient été commises dans le calcul des intérêts, le ministre a souligné qu'aucune explication n'avait été fournie à l'appui de cette affirmation et que l'examen du dossier n'avait révélé aucune erreur de calcul des intérêts.

#### IV. La norme de contrôle

[16] Les parties conviennent que la norme applicable à la décision du ministre est celle du caractère raisonnable (*Takenaka*, par. 24). Je suis de cet avis, même si je constate que la jurisprudence demeure quelque peu incertaine quant à la norme de contrôle à appliquer lorsqu'il est allégué qu'un décideur administratif a entravé l'exercice de son pouvoir discrétionnaire.

[17] Dans l'affaire *Stemijon Investments Ltd c Canada (Procureur général)*, 2011 CAF 299, par. 24 [*Stemijon*], le juge Stratas a statué que la norme de contrôle à appliquer est celle du caractère raisonnable, mais voici ce qu'il a également fait remarquer : « Une décision qui découle d'un pouvoir discrétionnaire limité est en soi déraisonnable. » Au moment d'examiner les observations relatives à l'entrave de l'exercice du pouvoir discrétionnaire, j'appliquerai la norme du caractère raisonnable décrite dans l'arrêt *Stemijon*.

[18] En ce qui a trait à la décision elle-même, le caractère raisonnable est une norme de déférence. Une cour de révision doit se demander si (1) le processus décisionnel tient compte des éléments de justification, de transparence et d'intelligibilité et (2) si la décision appartient aux issues possibles acceptables pouvant se justifier au regard des faits et du droit (*Dunsmuir c Nouveau-Brunswick*, 2008 CSC 9, par. 47).

[19] Un examen du caractère raisonnable reconnaît que le rôle d'une cour de révision n'est pas de soupeser et d'apprécier à nouveau la preuve. Le décideur délégué est le mieux placé pour évaluer la preuve. De plus, il peut légitimement y avoir une multitude d'issues possibles acceptables. Une cour de révision n'interviendra pas lorsque, après avoir examiné une décision dans son ensemble et son contexte au vu du dossier, l'issue est raisonnable même si elle ne

correspond pas à la solution optimale que la cour de révision aurait elle-même retenue (*Hiscock c Canada (Procureur général)*, 2018 CF 727, par. 26 et 27, citant *Canada (Commission canadienne des droits de la personne) c Canada (Procureur général)* 2018 CSC 31, par. 55 et *Construction Labour Relations c Driver Iron Inc.*, 2012 CSC 65).

V. Analyse

A. *Le ministre a-t-il entravé l'exercice de son pouvoir discrétionnaire?*

[20] M. MacIntosh soutient que le ministre n'a pas tenu compte de tous les faits présentés dans sa demande d'allègement en se fondant sur des documents de politique de l'ARC pour déterminer la nature et l'ampleur de l'allègement des intérêts à accorder, ainsi qu'en limitant les circonstances justifiant l'octroi d'un allègement à celles où il y avait un retard attribuable à l'ARC. Je ne suis pas de cet avis.

[21] M. MacIntosh a présenté ces arguments à l'appui de ses allégations d'entrave à l'exercice du pouvoir discrétionnaire en faisant remarquer que l'allègement des intérêts accordé était en tout point conforme aux lignes directrices élaborées par l'ARC relativement à l'octroi d'un allègement aux participants des programmes UnionCAL et Avtel.

[22] Un décideur entrave l'exercice de son pouvoir discrétionnaire lorsqu'il s'appuie exclusivement sur une politique administrative – dans le cas présent, les lignes directrices de l'ARC – comme si elle était contraignante (*Stemijon*, par. 60). Ce n'est pas ce qui s'est produit en l'espèce.

[23] La lettre de décision et la fiche de renseignements sur les allègements pour les contribuables du 22 novembre 2018 démontrent que le ministre a pris connaissance, fait un résumé et tenu compte des observations que M. MacIntosh a présentées à l'appui de sa demande d'allègement. Le ministre a examiné des facteurs tels que les antécédents M. MacIntosh en matière de respect des lois fiscales, la rapidité avec laquelle il s'est opposé aux nouvelles cotisations, son allégation voulant qu'il soit une victime, le fait que sa participation aux programmes UnionCAL et Avtel résulte d'un acte frauduleux, et l'historique de l'instance et des litiges concernant les programmes UnionCAL et Avtel. Le ministre a tenu compte de la demande d'allègement antérieure et il a corrigé les erreurs commises en réponse à la demande initiale d'allègement supplémentaire de M. MacIntosh.

[24] Même s'il ne fait aucun doute que le ministre s'est appuyé sur les lignes directrices de l'ARC concernant les programmes UnionCAL et Avtel, le ministre n'a pas omis de prendre en considération l'ampleur et la portée du pouvoir discrétionnaire que lui confère le paragraphe 230(3.1). Au bout du compte, l'allègement a été accordé après qu'un vaste éventail de facteurs et de circonstances ont été pris en considération, et ce, pour des périodes et des circonstances qui ne font pas partie de la portée des lignes directrices. Le ministre n'a pas entravé l'exercice de son pouvoir discrétionnaire et il n'a pas omis d'examiner et d'aborder les circonstances soulevées par M. MacIntosh dans sa demande d'allègement.

[25] Le fait que l'allègement était limité aux circonstances entourant un retard attribuable à l'ARC ne rend pas la décision déraisonnable et ne prouve pas qu'il y a eu entrave à l'exercice du pouvoir discrétionnaire. Comme il a déjà été mentionné, le ministre a tenu compte de

l'affirmation de M. MacIntosh selon laquelle il est une innocente victime des coordonnateurs des programmes UnionCAL et Avtel et des efforts fait par celui-ci pour régler sa dette.

[26] Le ministre a aussi pris en considération le degré de diligence exercé par M. MacIntosh pour s'enquérir de la validité des programmes en soulignant que sous le régime fiscal d'autocotisation en vigueur au Canada, il revient aux contribuables de s'assurer qu'ils respectent les lois et règlements en matière fiscale. M. MacIntosh conteste les conclusions du ministre à cet égard. Toutefois, j'estime que la conclusion n'est pas déraisonnable. Le ministre n'a pas conclu, comme M. MacIntosh l'a laissé entendre, que son enquête l'aurait amené à découvrir que les programmes ne respectaient pas les lois fiscales. Le ministre s'est plutôt contenté de signaler que l'absence de diligence avant de prendre part aux programmes était un facteur pertinent dans l'évaluation de la demande d'allègement.

[27] Le ministre n'a pas commis d'erreur en ne tenant pas compte de tous les faits, pas plus qu'il n'a entravé son pouvoir discrétionnaire lors du traitement de la demande d'allègement des intérêts.

B. *La décision est-elle déraisonnable parce que le ministre n'a pas tenu compte de tous les faits?*

[28] Pour les raisons pour lesquelles j'ai conclu qu'il n'y avait pas d'entrave à l'exercice du pouvoir discrétionnaire, je suis également convaincu que le ministre n'a pas commis d'erreur en ne tenant pas compte de l'ensemble des faits et des circonstances. Le ministre a énoncé les arguments avancés à l'appui de l'allègement accordé et a fait des liens entre les conclusions et les faits et circonstances communiqués dans le dossier ainsi que dans les observations présentées pour le compte de M. MacIntosh.

C. *La décision est-elle déraisonnable parce que le ministre n'a pas fourni des motifs transparents pour justifier le fait d'accorder un allègement dans certaines circonstances et de ne pas en accorder un dans d'autres?*

[29] M. MacIntosh soutient que les motifs ne révèlent pas pourquoi l'allègement accordé lors de la deuxième période d'allègement était restreint à l'année d'imposition 1999 et à la dette fiscale découlant du programme Avtel. Dans ses plaidoiries, l'avocat de M. MacIntosh a également contesté les motifs fournis par le ministre pour justifier sa décision de se fier à l'entrée du 30 mars 2006 dans le document de litige pour fixer la date de début de la troisième période d'allègement. Aucun de ces arguments n'est convaincant.

[30] Le ministre explique bel et bien pourquoi un allègement a été accordé uniquement pour le programme Avtel lors de la deuxième période d'allègement. La décision du ministre révèle que l'allègement de la deuxième période d'allègement était limité à la nouvelle cotisation établie concernant Avtel, parce que l'allègement était en lien avec le retard dans le traitement de

l'opposition de M. MacIntosh de la nouvelle cotisation concernant Avtel établie en 2003.

La deuxième période d'allègement n'est pas liée au litige où UnionCAL est en cause, contrairement à ce que M. MacIntosh a laissé entendre dans ses observations écrites.

[31] Bien que M. MacIntosh ne souscrive pas aux conclusions du ministre à cet égard, les motifs fournis, lorsqu'ils sont examinés en fonction de l'ensemble du dossier, sont intelligibles et transparents.

[32] Ainsi, même si je suis plutôt d'accord avec M. MacIntosh pour dire que la dernière entrée au dossier qui marque une évolution importante du litige aurait été une meilleure date de début pour la troisième période d'allègement, le fait de ne pas être d'accord ne rend pas cet aspect de la décision déraisonnable. La raison pour laquelle la troisième période d'allègement a commencé le 30 mars 2006 est clairement énoncée dans les motifs du ministre.

[33] J'estime que les motifs du ministre reflètent les éléments requis de justification, de transparence et d'intelligibilité et que les conclusions auxquelles il est parvenu appartiennent aux issues possibles acceptables pouvant se justifier au regard des faits et du droit.

## VI. Conclusion

[34] La demande est rejetée. Les parties ont avisé la Cour qu'elles avaient convenu qu'il était approprié d'adjuger à la partie ayant gain de cause des dépens d'un montant forfaitaire de 1500 \$ comprenant les honoraires d'avocats et les débours. Je suis convaincu que ce montant est raisonnable.

**JUGEMENT DANS LE DOSSIER T-2197-18**

**LA COUR STATUE QUE :**

1. La demande est rejetée.
2. des dépens d'un montant forfaitaire de 1500 \$ comprenant les honoraires d'avocats et les débours sont adjugés au défendeur.

« Patrick Gleeson »

---

Juge

Traduction certifiée conforme  
Ce 15<sup>e</sup> jour de novembre 2019.

Claude Leclerc, traducteur

**COUR FÉDÉRALE**

**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER**

**DOSSIER :** T-2197-18

**INTITULÉ :** EDWARD MACINTOSH c LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

**LIEU DE L'AUDIENCE :** TORONTO (ONTARIO)

**DATE DE L'AUDIENCE :** LE 16 ET LE 17 OCTOBRE 2019

**JUGEMENT ET MOTIFS :** LE JUGE GLEESON

**DATE DU JUGEMENT ET DES MOTIFS :** LE 28 OCTOBRE 2019

**COMPARUTIONS :**

Charles Haworth POUR LE DEMANDEUR

Andrea Jackett POUR LE DÉFENDEUR

**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :**

Radnoff Law Offices POUR LE DEMANDEUR  
Avocats  
Toronto (Ontario)

Procureur général du Canada POUR LE DÉFENDEUR  
Toronto (Ontario)