

OTTAWA (ONTARIO), LE LUNDI 23 DÉCEMBRE 1996

C O R A M: MONSIEUR LE JUGE STRAYER
MONSIEUR LE JUGE ROBERTSON
MADAME LE JUGE McDONALD

E N T R E :

WILLIAM S. HAWKES,

appellant,

- et -

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

J U G E M E N T

L'appel est rejeté et les dépens sont adjugés à l'intimée dans la présente instance et en Cour canadienne de l'impôt si celle-ci a gain de cause.

Barry L. Strayer

J.C.A.

Traduction certifiée conforme

C. Bélanger, LL.L.

OTTAWA (ONTARIO), LE LUNDI 23 DÉCEMBRE 1996

C O R A M: MONSIEUR LE JUGE STRAYER
MONSIEUR LE JUGE ROBERTSON
MADAME LE JUGE McDONALD

E N T R E :

RICHARD C. GRAHAM,

appellant,

- et -

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

J U G E M E N T

L'appel est rejeté et les dépens sont adjugés à l'intimée dans la présente instance et en Cour canadienne de l'impôt si celle-ci a gain de cause.

Barry L. Strayer
J.C.A.

Traduction certifiée conforme :

C. Bélanger, LL.L.

A-46-96

CORAM : MONSIEUR LE JUGE STRAYER
MONSIEUR LE JUGE ROBERTSON
MADAME LE JUGE McDONALD

ENTRE :

WILLIAM S. HAWKES,

appellant,

- et -

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

A-55-96

ENTRE :

RICHARD C. GRAHAM,

appellant,

- et -

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

APPEL ENTENDU à Vancouver (Colombie-Britannique), le vendredi 6 décembre 1996

JUGEMENT rendu à Ottawa (Ontario), le lundi 23 décembre 1996

MOTIFS DU JUGEMENT : MONSIEUR LE JUGE STRAYER

Y ONT SOUSCRIT : MONSIEUR LE JUGE ROBERTSON
MADAME LE JUGE McDONALD

A-46-96

CORAM : MONSIEUR LE JUGE STRAYER
MONSIEUR LE JUGE ROBERTSON
MADAME LE JUGE McDONALD

ENTRE :

WILLIAM S. HAWKES,

appelant,

- et -

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

A-55-96

ENTRE :

RICHARD C. GRAHAM,

appelant,

- et -

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

MOTIFS DU JUGEMENT

MONSIEUR LE JUGE STRAYER

Ces deux appels, entendus ensemble, concernent des requêtes interlocutoires dans le cadre de deux affaires qui ont aussi été entendues ensemble par la Cour canadienne de l'impôt. Le juge de la Cour canadienne de l'impôt a accueilli la requête de l'intimée visant à radier les paragraphes 9, 10 et 11 de l'avis d'appel se rapportant à chaque appel interjeté devant cette cour, et il a rejeté la requête de chacun des appelants visant à enjoindre à l'intimée de faire plus ample communication des documents relatifs au [TRADUCTION] « traitement fiscal du docteur Clifford Revell d'Edmonton (Alberta) » à l'égard des dépenses que ce dernier aurait engagées dans le cadre de la même entreprise pour laquelle les appelants en l'espèce prétendent avoir droit à des déductions au titre de dépenses engagées en vue de gagner ou de produire un revenu.

Selon les allégations contenues dans l'avis d'appel déposé à la Cour canadienne de l'impôt (dont nous devons présumer la véracité aux fins de la requête en radiation), les appelants Hawkes et Graham ont conclu une entente avec Otstenla Estates (1984) Ltd. (« Otstenla ») en vertu de laquelle ils se sont engagés à fournir des fonds à Otstenla en vue d'intenter une poursuite contre la société Boeing. Si Otstenla avait gain de cause, les appelants devaient se partager la portion du produit excédant les fonds qu'ils avaient avancés. En outre, toujours suivant les allégations, le docteur Clifford Revell a conclu une entente [TRADUCTION] « identique pour l'essentiel » avec Otstenla. Alors que le bureau d'Edmonton de l'intimée a permis au docteur Revell de déduire ces sommes de son revenu à titre de dépenses engagées en vue de gagner ou de produire un revenu, le bureau de Victoria a refusé cette déduction aux appelants.

Les paragraphes de l'avis d'appel que l'intimée a réussi à faire radier sont les suivants :

[TRADUCTION] 9. L'appelant et Richard Graham n'étaient pas les seules personnes qui ont engagé des fonds pour permettre à Otstenla d'intenter une poursuite contre la société Boeing. Le docteur Clifford Revell d'Edmonton (Alberta) a conclu une entente identique pour l'essentiel à celle conclue entre l'appelant, Richard Graham et Otstenla. Le ministre du Revenu national a permis au docteur Revell de déduire les sommes d'argent qu'il avait dépensées pour financer la poursuite dans des circonstances identiques à celles de l'appelant. Ce faisant, le ministre du Revenu national a présumé que ces sommes avaient été dépensées en vue de gagner ou de produire un revenu.

10. Dans une lettre datée du 22 avril 1993, les représentants du ministre du Revenu national ont informé le représentant de l'appelant que le ministre du Revenu national acceptait que les sommes avaient été dépensées par l'appelant en vue de gagner ou de produire un revenu et que, à ce titre, aucune nouvelle cotisation ne serait établie relativement aux sommes dépensés mentionnés au paragraphe 6 des présentes.

11. Eu égard aux circonstances mentionnées aux présentes, l'appelant déclare que, pour décider si une nouvelle cotisation doit être établie à l'égard de l'appelant pour ses années d'imposition 1990 et 1991, l'intimée n'est pas recevable à présumer que les sommes dépensées par l'appelant qui sont mentionnées aux présentes ne l'ont pas été en vue de gagner ou de produire un revenu.

En réponse au paragraphe 9, l'intimée a admis que la déduction avait bel et bien été accordée au docteur Revell mais qu'il s'agissait d'une erreur. Pour ce qui est du paragraphe 10, l'intimée a admis qu'une telle lettre avait été écrite mais au moment

où le [TRADUCTION] « processus de cotisation n'était pas encore terminé ». Elle a nié l'allégation d'irrecevabilité faite au paragraphe 11, fondée sur les allégations des paragraphes 9 et 10.

En ce qui concerne les appels de l'ordonnance par laquelle le juge des requêtes a ordonné la radiation de ces paragraphes, j'estime que ces appels doivent être rejetés. L'espèce soulève essentiellement deux questions. Premièrement, l'intimée devrait-elle être autorisée à demander la radiation de ces paragraphes plus d'un an après y avoir répondu dans le cadre de sa réponse à l'avis d'appel? Deuxièmement, dans l'affirmative, peut-on dire, pour reprendre les mots de l'alinéa 58(1)b) des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt - Procédure générale* invoqué par l'intimée, que ces paragraphes de l'avis d'appel

ne révèle[nt] aucun moyen raisonnable d'appel...?

Pour ce qui est de la première question, aucune décision de la Cour de l'impôt ne nous a été citée. Il ressort clairement de la jurisprudence concernant les dispositions analogues des *Règles de la Cour fédérale* du Canada que lorsque la requête en radiation indique qu'un tel acte de procédure ne contient aucune cause d'action ni aucun motif d'appel en droit, cette requête peut être présentée en tout temps¹. Toutefois, lorsque la partie qui présente une telle requête a déjà répondu aux allégations contestées, le juge des requêtes a le pouvoir discrétionnaire de décider s'il entendra ou non la requête en radiation compte tenu de ce retard. En l'espèce, le juge de la Cour de l'impôt a clairement reconnu ces principes et il a exercé son pouvoir discrétionnaire d'entendre la requête, un an après la réponse de l'intimée. Je ne vois aucune erreur de principe dans l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire et, par conséquent, nous ne devrions pas modifier cette décision.

La seconde question concerne la décision prise par le juge de la Cour canadienne de l'impôt de radier les trois paragraphes de l'avis d'appel qui étayaient l'exception d'irrecevabilité par le fait que le ministre avait agi de manière incohérente : premièrement, en permettant au docteur Revell de déduire des dépenses engagées dans la même entreprise tout en refusant ces déductions aux appelants; et, deuxièmement, dans une lettre datée du 22 avril 1993, en avisant les

1. Voir par exemple *Montreuil c. La Reine*, [1976] 1 C.F. 528 à la page 529, approuvé dans *Nabisco Brands Ltd. c. Procter & Gamble Co. et al.*, (1985) 5 C.P.R. (3d) 417, à la page 418 (F.C.A.).

appelants que ces déductions seraient autorisées et en les refusant par la suite, au moyen d'avis de nouvelles cotisations datés du 19 juillet 1993, à l'égard des années d'imposition 1990 et 1991 des appelants.

J'aimerais souligner tout d'abord que la présente Cour n'excuse d'aucune manière les cotisations incohérentes ou les renseignements contradictoires fournis aux contribuables, comme cela est presque admis en l'espèce. Autant que possible, cette conduite doit à n'en pas douter être évitée pour que les contribuables perçoivent comme juste, équitable et raisonnable dans son application le système auquel on s'attend qu'ils collaborent volontairement.

Toutefois, c'est une toute autre chose que d'affirmer que le ministre est toujours lié par ses propres erreurs. Je ne crois pas qu'il s'agisse d'une règle établie en droit.

La présente Cour a récemment eu l'occasion d'étudier le droit relatif aux cotisations incohérentes dans le cas d'un même contribuable et dans le cas de contribuables différents. Dans *Ludmer et al. c. La Reine*², la Cour a étudié la jurisprudence antérieure et confirmé le principe selon lequel il incombe au ministre d'établir des cotisations, et, au besoin, de nouvelles cotisations, à l'égard des déclarations de revenu des contribuables de sorte d'appliquer correctement le droit aux faits. Si un contribuable n'est pas d'accord avec une cotisation donnée, il a le droit d'interjeter appel à la Cour canadienne de l'impôt, où le droit et les faits peuvent être examinés en détail, et de se pourvoir éventuellement devant la présente Cour. Ainsi, le fait que le ministre a établi à l'égard de la déclaration de revenu d'un contribuable une cotisation différente de celle qu'il a établie à l'égard d'une autre déclaration, ou le fait qu'il a établi des cotisations différentes à l'égard de deux contribuables participant à des activités similaires, ne prouvent pas que l'une des cotisations est inexacte. Il s'agit d'une question à trancher en appel.

Par conséquent, les allégations du paragraphe 9, que le ministre ne conteste pas, et selon lesquelles une cotisation différente a été établie à l'égard du docteur Revell par un autre bureau d'impôt, ne soulèvent en droit aucun motif de

2. (1994) 95 D.T.C. 5311.

contestation de la cotisation. Elles ne révèlent aucune question pertinente quant à l'appréciation du bien-fondé des nouvelles cotisations établies à l'égard des appelants.

Le paragraphe 10 énonce le fait non contesté que le bureau de Victoria de Revenu Canada a avisé les présents appelants le 22 avril 1993 que l'intimée accorderait les déductions en cause, apparemment parce que le bureau d'Edmonton les avait accordées dans le cas du docteur Revell. Cet avis contredit manifestement les nouvelles cotisations effectivement émises le 19 juillet 1993. Encore là, la jurisprudence indique clairement que ce n'est que la cotisation finale qui peut être contestée et que les opinions provisoires ou même les avis de cotisation antérieurs ne peuvent servir à établir l'invalidité de la dernière ou nouvelle cotisation, pourvu que celle-ci soit faite dans le délai prévu par la loi³. Entre autres motifs, la prétention selon laquelle le ministre est lié par des avis de cotisation antérieurs (sans parler des déclarations antérieures dans des lettres) rendrait sans effet les délais fixés pour établir de nouvelles cotisations que prévoit le paragraphe 152(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Par conséquent, en droit, le paragraphe 10 n'allègue aucun fait qui pourrait logiquement avoir une incidence sur la validité des nouvelles cotisations en cause en l'espèce.

De même, le paragraphe 11, où l'on invoque l'irrecevabilité découlant apparemment des actes du ministre allégués aux paragraphes 9 et 10, ne révèle aucun motif raisonnable d'appel. Il est bien établi en droit que l'irrecevabilité ne peut avoir pour effet d'empêcher le ministre de s'acquitter des obligations qui lui incombent en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, savoir l'établissement de cotisations adéquates à l'égard des déclarations de revenu, et ce, d'une manière conforme à la loi. La même restriction s'applique à la doctrine des attentes légitimes. Plus particulièrement en l'espèce, les appelants n'ont allégué aucun fait adéquat susceptible de rendre applicable la doctrine de l'irrecevabilité, qu'il s'agisse de la doctrine classique fondée sur la déclaration de faits résultant d'une conduite ou de la doctrine plus moderne de la préclusion promissoire. Dans l'un ou l'autre cas, on doit prouver que la personne à qui la déclaration a été faite a agi à son détriment en se fondant sur les déclarations en cause. Aucune allégation semblable n'a été faite en l'espèce et,

3. Voir, par exemple, *La Reine c. Consumers' Gas Company Ltd.*, (1986) 87 D.T.C. 5008, à la page 5012 (C.A.F.)

pour cette seule raison, l'exception d'irrecevabilité, telle que formulée, ne peut être retenue.

Par conséquent, j'estime que ces paragraphes devraient être radiés pour cause d'absence de motif raisonnable d'appel.

L'avocat des appelants a beaucoup insisté sur la décision rendue par la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Labelle c. La Reine*⁴. Dans cette décision, le juge de la Cour canadienne de l'impôt a statué qu'étant donné que le ministre avait traité un certain prix en comptabilité comme récompense « reconnue par le public » au sens de l'article 7700 du *Règlement de l'impôt sur le revenu*, à l'égard d'un contribuable, il devait établir une cotisation à l'égard d'un autre contribuable de la même façon. Le juge de la Cour canadienne de l'impôt a dit :

Le Ministre doit établir les cotisations selon la *Loi* et c'est la raison pour laquelle la manière de cotiser un autre contribuable n'a normalement pas de pertinence. Toutefois quand une cotisation requiert un élément d'appréciation de la part du Ministre, il me semble que cela ne peut être la règle.⁵

Bien que l'emploi des mots « un élément d'appréciation de la part du Ministre » me laisse perplexe, cette décision doit, tout au plus, être circonscrite aux circonstances qui lui ont donné lieu. Dans cette affaire, le litige ne concernait pas la description des activités d'un contribuable par rapport à un autre, mais plutôt la description d'un prix dont la nature essentielle n'était pas liée à un contribuable en particulier. Ceci étant dit avec égards, j'estime qu'il n'est pas nécessaire de commenter davantage la décision si ce n'est pour dire que je crois qu'elle n'a aucune autorité à l'égard des questions qui nous sont soumises. L'autre décision sur laquelle l'avocat des appelants s'est largement fondé est celle que la Section de première instance de la présente Cour a rendue dans *Riddell et autre c. La Reine*⁶. Dans cette affaire, la nouvelle cotisation établie par le ministre était contestée, notamment, en raison du refus de ce dernier de permettre au docteur Riddell de déduire certains paiements d'intérêt de son impôt sur le revenu des particuliers parce que ces paiements avaient été faits par sa société.

4. (1994) 96 D.T.C. 1115.

5. *Ibid*, à la page 1117.

6. (1995) 95 D.T.C. 5530.

Selon la preuve, le vérificateur de Revenu Canada chargé de ce dossier avait reçu l'instruction suivante de son supérieur :

[TRADUCTION] Dans ce type de situations, nous avons eu pour politique (approuvée par l'ancien chef de la Revue des vérifications) d'autoriser l'actionnaire à effectuer ces déductions comme s'il avait payé lui-même les sommes en question.⁷

Or, la nouvelle cotisation n'a pas été établie sur cette base. Le juge de première instance a statué que le ministre était tenu d'appliquer la politique telle qu'elle était énoncée « d'une façon uniforme et équitable ». S'il a été permis à d'autres contribuables se trouvant dans la même situation de profiter de ce type de déduction, cet avantage doit aussi être offert à M. Riddell. Ainsi que le juge l'a dit :

Il n'est pas loisible au ministre d'exercer son pouvoir discrétionnaire d'une manière arbitraire.⁸

Le juge a poursuivi en se fondant sur une décision que j'ai rendue à la Section de première instance, *Aurchem Exploration Ltd. c. Canada*⁹, et dans laquelle j'ai annulé la décision discrétionnaire du conservateur des registres miniers du district minier de Whitehorse (Yukon). Ceci étant dit avec égards, je ne suis pas prêt à appliquer la décision *Riddell* en l'espèce. Cette décision semble avoir porté sur l'incohérence que représente l'écart entre la « politique » du ministre et l'exercice de son « pouvoir discrétionnaire ». Quel que soit le bien-fondé de cette qualification dans *Riddell*, le rôle joué par le ministre dans l'établissement de nouvelles cotisations à l'égard des appelants, ainsi que je l'ai indiqué en l'espèce, consistait à appliquer le droit et les faits pour établir une cotisation, laquelle était pleinement susceptible d'appel quant à son exactitude en fait et en droit. Aucune question de politique ou de pouvoir discrétionnaire n'était en cause. En outre, avec respect pour l'opinion contraire, je ne peux voir dans la décision *Riddell* l'application des critères que j'ai expressément appliqués en accordant le *certiorari* dans l'affaire *Aurchem*. Dans cette dernière affaire, le conservateur des registres avait le pouvoir discrétionnaire de dispenser du respect de certaines exigences techniques en matière de jalonnement et de dépôt d'un claim minier. J'ai jugé qu'il était prévisible que la communauté des prospecteurs se fonde sur l'exercice continu et favorable de cette discrétion, laquelle revêtait une importance fondamentale à l'égard de la manière dont les claims étaient jalonnés avant d'être déposés. En outre, j'ai jugé que le prospecteur requérant avait subi un

7. *Ibid.*, à la page 6.

8. *Ibid.*

9. (1992) 7 Admin. L.R. (2d) 168.

préjudice grave du fait qu'il s'était fié aux habitudes passées du conservateur des registres miniers et avait jalonné ses claims d'une manière semblable à d'innombrables autres prospecteurs avant de les déposer. Il y avait un délai pour le dépôt et aucune possibilité de contester l'opinion du conservateur des registres miniers avant que celui-ci refuse le dépôt, ce qui compromettait le droit au claim. En outre, j'ai dit clairement qu'il était loisible au conservateur des registres miniers de modifier sa politique, sous réserve d'aviser la communauté des prospecteurs de ses intentions. Toutefois, dans les motifs de la décision *Riddell*, il ne m'apparaît pas évident qu'il y avait un élément de déclaration ou de préjudice ayant résulté du fait de s'être fié à une telle déclaration. Il n'y en a certainement pas en l'espèce, et *Aurchem*, la décision sur laquelle *Riddell* semble avoir été fondée, ne s'applique pas en l'espèce.

Il convient donc de radier les paragraphes 9, 10 et 11. L'avocat des appelants a admis que si ces paragraphes étaient radiés, les requêtes qu'il avait présentées en vue d'obtenir plus ample communication de la preuve n'avaient plus leur raison d'être car elles se rapportaient à des documents pertinents quant aux allégations énoncées auxdits paragraphes 9, 10 et 11.

Par conséquent, les appels des décisions de la Cour de l'impôt qui se rapportent tant aux requêtes en radiation qu'aux requêtes visant une plus ample communication de la preuve devraient être rejetés.

Le juge de la Cour de l'impôt a rendu l'ordonnance suivante:

[TRADUCTION] Les dépens seront adjugés à l'intimé et il s'agira des dépens dans la cause.

Cet énoncé m'apparaissant quelque peu énigmatique, j'ai demandé aux avocats de m'éclairer. L'avocat des appelants a proposé ce qui me semble être la juste interprétation, savoir que l'intimée aura droit à ses dépens sur ces requêtes si elle obtient gain de cause. Aucune des parties n'a contesté la manière dont le juge a exercé son pouvoir discrétionnaire à cet égard. Je crois que l'ordonnance devrait être clarifiée de sorte qu'elle corresponde à l'intention manifeste du juge, et j'applique la même disposition aux dépens des présents appels.

J.C.A.

J'y souscris :

J.T. Robertson

J'y souscris :

F.J. McDonald

Traduction certifiée conforme

C. Bélanger, LL.L.

COUR D'APPEL FÉDÉRALE
AVOCATS ET PROCUREURS INSCRITS AU DOSSIER

N^{os} DU GREFFE : A-46-96
A-55-96

INTITULÉS DES CAUSES : William S. Hawkes c. Sa Majesté la Reine
Richard C. Graham c. Sa Majesté la Reine

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

DATE DE L'AUDIENCE : 6 décembre 1996

MOTIFS DU JUGEMENT DE LA COUR: MONSIEUR LE JUGE STRAYER

Y ONT SOUSCRIT : Monsieur le juge Robertson
Madame le juge McDonald

EN DATE DU : 23 décembre 1996

ONT COMPARU :

M^e John L. Finlay pour l'appelant

M^e L.P. Chambers pour l'intimée

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Arvay, Finlay pour l'appelant
Vancouver (Colombie-Britannique)

M^e George Thomson pour l'intimée
Sous-procureur général du Canada
Ottawa (Ontario)