

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20121004

Dossier : A-491-11

Référence : 2012 CAF 253

**CORAM : LE JUGE EN CHEF BLAIS
LA JUGE SHARLOW
LA JUGE TRUDEL**

ENTRE :

SA MAJESTÉ LA REINE

appelante

et

DONNA M. JOHNSON

intimée

Audience tenue à Toronto (Ontario), le 13 septembre 2012.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 4 octobre 2012.

MOTIFS DU JUGEMENT DE LA COUR :

LA JUGE SHARLOW

Y ONT SOUSCRIT :

**LE JUGE EN CHEF BLAIS
LA JUGE TRUDEL**

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20121004

Dossier : A-491-11

Référence : 2012 CAF 253

**CORAM : LE JUGE EN CHEF BLAIS
LA JUGE SHARLOW
LA JUGE TRUDEL**

ENTRE :

SA MAJESTÉ LA REINE

appelante

et

DONNA M. JOHNSON

intimée

MOTIFS DU JUGEMENT

LA JUGE SHARLOW

[1] L'intimée, Donna M. Johnson, a obtenu en appel une ordonnance de la Cour canadienne de l'impôt annulant les nouvelles cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.) pour les années 2002 et 2003 (2011 CCI 540). La Couronne interjette appel devant notre Cour et demande le rétablissement des nouvelles cotisations.

[2] La question principale de l'appel est de savoir si M^{me} Johnson doit payer un impôt sur le revenu à l'égard de certaines sommes reçues d'Andrew Lech en 2002 et 2003 (après déduction des dépenses connexes). M^{me} Johnson croyait que ces sommes représentaient sa part des profits nets d'impôt découlant des opérations sur options effectuées par une fiducie dont M. Lech était le gestionnaire. En fait, et sans qu'elle le sache, ce dernier la payait à partir de fonds qu'il avait obtenus de manière malhonnête des victimes d'une fraude pyramidale classique dont il était l'instigateur. M^{me} Johnson a soutenu avec succès devant la Cour de l'impôt que les sommes qui lui avaient été versées n'étaient pas imposables entre ses mains puisque la fraude pyramidale ne pouvait constituer une source de revenu pour elle. Par les motifs qui suivent, je conclus que la thèse de M^{me} Johnson n'est pas fondée en droit.

[3] Si les sommes en question ont été dûment incluses dans le revenu de M^{me} Johnson pour les années 2002 et 2003, il faut rechercher si les nouvelles cotisations sont invalides parce qu'elles ont été calculées après la « période normale de nouvelle cotisation », soit trois ans après la date de la cotisation initiale aux termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. La juge a décidé que la nouvelle cotisation se rapportant à l'année 2003 était valide, mais non pas celle qui concernait l'année 2002. La Couronne soutient que la juge a mal appliqué le critère juridique pertinent pour l'année 2002, mais pas pour 2003. M^{me} Johnson soutient le contraire. Par les motifs qui suivent, je retiens la thèse de la Couronne portant que les nouvelles cotisations établies pour les deux années étaient valides.

Les faits

[4] Les faits constatés par la juge sont constants. M^{me} Johnson a exercé l'activité d'infirmière jusque dans les années 1990. Elle aidait son mari à s'occuper d'une église qu'ils avaient ouverte à Peterborough en 1974, et a dirigé avec lui un ministère itinérant à partir de 1982. Bien qu'elle n'ait aucune formation dans les domaines commercial ou financier, la juge a estimé que M^{me} Johnson était versée en affaires. Elle a préparé deux documents se rapportant aux opérations dont il est ici question, que la juge a qualifiés de « relativement complexes » (voir le paragraphe 59 des motifs de la juge; les deux documents sont décrits plus loin).

[5] À la fin des années 1990, M^{me} Johnson a été présentée à Andrew Lech par son amie Liz Wakeford, une aide-comptable qui prépare également des déclarations de revenus et compte une certaine expérience dans le domaine immobilier. Elle a assuré M^{me} Johnson qu'elle avait fait des investissements fructueux avec M. Lech.

[6] Entre 1997 environ et avril 2003, M^{me} Johnson a conclu de nombreuses opérations avec M. Lech, la première par l'intermédiaire de M^{me} Wakeford, et les autres directement avec lui. Chaque fois, elle lui remettait un chèque, et M. Lech lui remettait à son tour plusieurs chèques postdatés étalés sur une période de huit à dix semaines, dont le total représentait une somme supérieure à celle qu'elle lui avait confiée. Habituellement, le dernier des chèques postdatés relatifs à chaque opération comptait pour le surplus ou le bénéfice. Le nombre exact de ces opérations n'est pas certain, mais M^{me} Johnson a déclaré durant son témoignage qu'il y en avait eu à peu près 70 en 2002 et 2003.

[7] M. Lech a dit à M^{me} Johnson qu'il plaçait les fonds e celle-ci dans une fiducie familiale dont il était le gestionnaire, et qu'il l'investissait ensuite dans des opérations sur options pour générer des plus-values. Il l'a assurée qu'elle ne risquait aucune perte, que la fiducie familiale payait les impôts sur les bénéfices, et que l'argent qu'il lui versait représentait des « bénéfices nets après impôt » qu'elle n'était pas obligée de déclarer à des fins d'impôt sur le revenu. M^{me} Johnson a cru tout ce que M. Lech lui racontait.

[8] M^{me} Johnson n'a pas sollicité l'avis de professionnels dans le domaine fiscal ou de l'investissement avant de conclure ses opérations avec M. Lech, ni à aucun autre moment. Sa propre recherche a consisté à s'adresser à son banquier, qui l'a assurée que des opérations sur options effectuées par quelqu'un qui s'y connaissait pouvaient générer de gros profits. Quant à l'impact fiscal de ses investissements, elle n'a consulté que son amie, M^{me} Wakeford qui, comme nous l'avons vu, faisait déjà affaire avec M. Lech. M^{me} Wakeford n'a pas témoigné devant la Cour de l'impôt. M^{me} Johnson a indiqué que son amie lui avait assuré que les montants reçus de M. Lech ne devaient pas être déclarés comme des revenus, car la fiducie acquittait les impôts sur les bénéfices.

[9] Les opérations conclues entre M^{me} Johnson et M. Lech n'étaient pas intégralement documentées. M^{me} Johnson en a conservé des traces personnelles. Elle a également rédigé deux documents qu'elle a demandé à M. Lech de signer, ce qu'il a fait en mars 2000. Ils stipulent :

[TRADUCTION]

ENTENTE CONCLUE ENTRE ANDREW LECH ET DONNA M. JOHNSON AU SUJET DE FONDS D'INVESTISSEMENT ET AUX FINS DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

Je, **Andrew Lech**, déclare et atteste que, pour tous les placements financés par Donna M. Johnson, tous les montants à payer pour les besoins de l'impôt sur le revenu sont et ont été payés par l'intermédiaire du compte de la fiducie familiale des Lech, dont je suis le gestionnaire financier. Il n'est pas nécessaire que Donna M. Johnson ou sa famille immédiate déclare des revenus de placement qui seront de nouveau imposés.

[TRADUCTION]

ENTENTE CONCLUE ENTRE ANDREW LECH ET DONNA JOHNSON AU SUJET DES INVESTISSEMENTS

Je, **Andrew Lech**, agis en qualité de fiduciaire à l'égard des fonds d'investissement de Donna M. Johnson, [adresse omise]. Tous les chèques, qu'ils soient encaissables ou postdatés, faits à l'ordre de M^{me} Donna Johnson et portant ma signature, doivent être honorés à partir du produit de la liquidation de ma succession advenant mon décès.

[10] M^{me} Johnson a témoigné qu'elle n'avait exigé aucune trace documentaire des opérations conclues avec M. Lech parce qu'elle croyait en lui et lui faisait confiance, et qu'il aurait été déraisonnable de sa part d'exiger la communication de renseignements sur la fiducie familiale de M. Lech qu'elle présumait être confidentiels. Le premier document cité plus haut n'était censée servir que de preuve documentaire en cas d'enquête des autorités fiscales, et le second visait à protéger M^{me} Johnson advenant le décès de M. Lech.

[11] La dernière opération conclue entre M^{me} Johnson et M. Lech l'a été en avril 2003 : elle lui a alors remis ce qui s'avérera son dernier chèque, qui fut encaissé. Cependant, les comptes bancaires de M. Lech ont été bloqués peu après, et M^{me} Johnson ne pouvait plus encaisser les chèques de M. Lech. À peu près au même moment, un recours collectif a été intenté contre

M. Lech par d'autres investisseurs et M^{me} Johnson s'est jointe à eux, dans l'espoir de récupérer l'argent des chèques qu'elle n'avait pas pu encaisser, a-t-elle déclaré. Elle a été interrogée par l'avocat chargé du recours collectif en décembre 2003.

[12] Le gel du compte bancaire de M. Lech s'inscrivait dans le cadre d'une enquête policière ayant pris près de trois ans ou a ouvert la voie à cette enquête. M^{me} Johnson a été interrogée par la police en 2005 et déclare qu'elle n'a commencé à avoir des doutes sur la crédibilité de M. Lech qu'à partir de ce moment. Des accusations criminelles ont été portées contre ce dernier : il a été déclaré coupable en 2007 et a été condamné à une peine d'emprisonnement de six ans.

[13] Après 2003, M^{me} Johnson s'est lancée dans des opérations sur options à son propre compte, estimant qu'elle en avait appris assez grâce à M. Lech pour réussir. Ses placements initiaux ont été fructueux, mais le succès n'a pas duré. En 2008, les économies de M^{me} Johnson avaient fondu.

[14] Rien de ce que M. Lech avait dit à M^{me} Johnson n'était vrai. En fait, il orchestrait avec d'autres individus une fraude pyramidale. M^{me} Johnson ne recevait pas une part des bénéfices découlant d'investissements ou d'opérations sur options, mais plutôt, à son insu, de l'argent que M. Lech avait obtenu d'autres personnes au moyen de la fraude pyramidale qu'il avait mise sur pied.

[15] Lorsque la fraude pyramidale s'est écroulée en 2003, de nombreuses personnes au Canada et aux États-Unis ont perdu de grosses sommes d'argent. L'Agence du revenu du Canada

a procédé à des vérifications sur 132 participants et a conclu que 32 d'entre eux avaient tiré profit de leurs opérations avec M. Lech. M^{me} Johnson était de ceux-là. Bien qu'elle ait perdu la valeur du dernier chèque qu'elle lui a remis en 2003, elle a reçu 614 000 \$ en 2002 et 702 000 \$ en 2003 en sus des montants qu'elle lui avait payés.

[16] La juge a observé au paragraphe 28 de ses motifs que les personnes lésées par la fraude pyramidale mise sur pied par M. Lech auraient peut-être pu faire valoir un droit d'action en restitution contre M^{me} Johnson (*Re Titan Investments Ltd. Partnership*, 2005 ABQB 637; *Den Haag Capital, LLC c. Correia*, 2010 ONSC 5339). Cependant, en date de l'instance devant la Cour de l'impôt en 2011, aucune réclamation de ce type n'avait été élevée.

[17] M^{me} Johnson a rempli sa propre déclaration d'impôt sur le revenu pour l'année 2002, et a fait remplir celle de 2003 par un comptable parce qu'elle ne savait pas comment déclarer le produit de ses propres opérations sur options. Aucun des montants qu'elle a reçus de M. Lech n'a été inclus dans son revenu de ces deux années. M^{me} Johnson a expliqué qu'elle avait cru M. Lech lorsqu'il lui avait dit que les montants, une fois entre ses mains, n'étaient pas imposables puisque l'impôt avait été acquitté par la fiducie familiale; c'est la raison pour laquelle elle n'a pas déclaré ces sommes comme des revenus en 2002, et qu'elle n'a pas informé son comptable qui a rempli sa déclaration pour 2003 de ses opérations avec M. Lech.

[18] De nouvelles cotisations furent établies le 20 novembre 2007 relativement aux déclarations de revenus de M^{me} Johnson pour les années 2002 et 2003, et les montants nets reçus ces deux années-là, soit 614 000 \$ et 702 000 \$ respectivement, furent inclus dans son revenu.

M^{me} Johnson a contesté ces nouvelles cotisations et a interjeté appel devant la Cour canadienne de l'impôt, arguant qu'elles étaient prescrites en 2007 et, subsidiairement, que les montants inclus dans le revenu n'étaient pas imposables.

[19] La juge a retenu la thèse de M^{me} Johnson portant que les montants inclus dans son revenu n'étaient pas imposables et a accueilli l'appel visant les nouvelles cotisations pour ce motif.

[20] La juge a par ailleurs examiné, à titre subsidiaire, le bien-fondé de l'argument de M^{me} Johnson voulant que les nouvelles cotisations soient invalides parce qu'elles étaient prescrites. La juge a conclu que les présentations erronées contenues dans les déclarations de revenus de M^{me} Johnson pour l'année 2002 n'étaient pas attribuables à la négligence, à l'inattention, à une omission volontaire ou à quelque fraude de sa part parce que, lorsqu'elle a produit sa déclaration en 2002, elle n'avait aucune raison de douter de la parole de M. Lech. Cependant, lorsqu'elle a déposé sa déclaration de 2003, elle avait connaissance de certains faits qui auraient dû lui faire réaliser qu'il la trompait, et elle s'est montrée imprudente en n'informant pas son comptable des opérations. Par ce motif, la juge a conclu que la nouvelle cotisation établie pour l'année 2002 était prescrite, mais pas celle qui concernait l'année 2003.

Les questions en litige

[21] La question principale dans le présent appel est de savoir si les rentrées nettes de M^{me} Johnson liées aux opérations conclues avec M. Lech en 2002 et 2003 constituaient un revenu provenant d'une source. Si la réponse est négative, l'appel de la Couronne ne peut être accueilli.

[22] Si la réponse est positive, il faudra rechercher si le ministre avait le pouvoir légal d'établir une nouvelle cotisation à l'égard de M^{me} Johnson après la période normale de nouvelle cotisation pour les années 2002 et 2003.

Les inclusions de revenus

[23] Le ministre invoque l'article 3 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, et plus particulièrement l'alinéa 3a), pour justifier les inclusions de revenus dans les nouvelles cotisations visées par l'appel. L'article 3 énonce les règles de calcul du « revenu » du contribuable pour l'année d'imposition aux fins de l'impôt sur le revenu. Le premier élément de ce calcul, comme le prescrit l'alinéa 3a), est le total de tous les revenus provenant de toutes sources. Conformément aux autres étapes prévues à l'article 3, le montant calculé au titre de l'alinéa 3a) est inclus dans le revenu aux fins de l'impôt sur le revenu. L'article 3 est formulé comme suit (non souligné dans l'original) :

3. Pour déterminer le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, pour l'application de la présente partie, les calculs suivants sont à effectuer :

a) le calcul du total des sommes qui constituent chacune le revenu du contribuable pour l'année (autre qu'un gain en capital imposable résultant de la disposition d'un bien) dont la source se situe au Canada ou à l'étranger, y compris, sans que soit limitée la portée générale de ce qui précède, le revenu tiré de chaque charge, emploi, entreprise et bien;

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

3. The income of a taxpayer for a taxation year for the purposes of this Part is the taxpayer's income for the year determined by the following rules:

(a) determine the total of all amounts each of which is the taxpayer's income for the year (other than a taxable capital gain from the disposition of a property) from a source inside or outside Canada, including, without restricting the generality of the foregoing, the taxpayer's income for the year from each office, employment, business and property,

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

sur le montant visé au
sous-alinéa (ii) :

(i) le total des montants suivants :

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

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

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

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

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

(i) the total of

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

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

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

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

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

subies par le contribuable pour l'année;

Pour l'application de la présente partie, and for the purposes of this Part, les règles suivantes s'appliquent :

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

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

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

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

[24] De nombreuses dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, notamment l'alinéa 3*a)*, utilisent le mot « source » dans des expressions telles que « source de revenu » et « revenu provenant d'une source ». Ces mots et expressions ne sont pas définis dans la Loi. Cependant, vu le contexte où ils sont employés, leur sens est assez clair. L'alinéa 3*a)* énumère quatre sources de revenus – les charges, les emplois, les biens et les entreprises, mais l'emploi de l'expression « y compris » indique que les revenus peuvent provenir d'autres sources que celles qui sont énoncées dans cette disposition. L'article 56 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, par exemple, prévoit que d'autres montants sont considérés comme des revenus aux fins de l'impôt sur le revenu, comme les prestations de retraite ou d'autres types d'allocations, notamment gouvernementales.

[L'article 56 relève de la sous-section d (intitulée *Autres sources de revenu*) de la section B (intitulée *Calcul du revenu*) de la partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (intitulée *Impôt sur le revenu*); la partie I de cette loi comprend les articles 3 et 56.]

[25] La question de savoir s'il existe une source de revenu qui n'est pas mentionnée à l'alinéa 3a) ou à l'article 56 reste ouverte. Cependant, il n'est pas nécessaire en l'espèce de la résoudre. Il se peut d'ailleurs que ce ne soit jamais nécessaire de le faire puisque la définition des termes « entreprise » et « bien » a une portée si large aux fins de l'impôt sur le revenu qu'elle peut englober toutes les sources actuelles ou potentielles de revenu (hormis une charge ou un emploi). Ces définitions se trouvent au paragraphe 248(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et sont formulées comme suit (non souligné dans l'original) :

<p>« entreprise » Sont compris parmi les entreprises les professions, métiers, commerces, industries ou <u>activités de quelque genre que ce soit</u> et, sauf pour l'application de l'alinéa 18(2)c), de l'article 54,2, du paragraphe 95(1) et de l'alinéa 110.6(14)f), les projets comportant un risque ou les affaires de caractère commercial, à l'exclusion toutefois d'une charge ou d'un emploi.</p>	<p>“business” includes a profession, calling, trade, manufacture or <u>undertaking of any kind whatever</u> and, except for the purposes of paragraph 18(2)(c), section 54.2, subsection 95(1) and paragraph 110.6(14)(f), an adventure or concern in the nature of trade but does not include an office or employment;</p>
<p>« biens » <u>Biens de toute nature</u>, meubles ou immeubles, corporels ou incorporels, y compris, sans préjudice de la portée générale de ce qui précède :</p>	<p>“property” means <u>property of any kind whatever</u> whether real or personal or corporeal or incorporeal and, without restricting the generality of the foregoing, includes</p>
<p>a) les droits de quelque nature qu'ils soient, les actions ou parts;</p>	<p>(a) a right of any kind whatever, a share or a chose in action,</p>
<p>b) à moins d'une intention contraire évidente, l'argent;</p>	<p>(b) unless a contrary intention is evident, money,</p>
<p>c) les avoirs forestiers;</p>	<p>(c) a timber resource property, and</p>
<p>d) les travaux en cours d'une entreprise qui est une profession libérale.</p>	<p>(d) the work in progress of a business that is a profession;</p>

[26] L'autre disposition de la *Loi de l'impôt sur le revenu* citée par la Couronne est le paragraphe 9(1), qui dispose :

9. (1) Sous réserve des autres dispositions de la présente partie, le revenu qu'un contribuable tire d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition est le bénéfice qu'il en tire pour cette année.

9. (1) Subject to this Part, a taxpayer's income for a taxation year from a business or property is the taxpayer's profit from that business or property for the year.

[27] Cette disposition ne donne lieu à aucune controverse en l'espèce. Le paragraphe 9(1) prévoit que le bénéfice tiré d'une entreprise ou d'un bien est un revenu issu de l'entreprise ou du bien aux fins de l'impôt, sous réserve des multiples rajustements positifs et négatifs imposés ou autorisés par d'autres dispositions de la partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, dont aucune n'est pertinente en l'espèce. M^{me} Johnson ne nie pas que si les rentrées nettes issues des opérations qu'elle a conclues avec M. Lech sont des revenus tirés de biens comme le soutient la Couronne, son revenu s'élève alors à 614 000 \$ pour l'année 2002 et à 702 000 \$ pour l'année 2003.

[28] Je résumerai ainsi le raisonnement sur lequel repose la thèse de la Couronne portant que les rentrées nettes de M^{me} Johnson sont imposables entre ses mains. Pendant plusieurs années, notamment en 2002 et 2003, M^{me} Johnson a conclu un certain nombre d'opérations similaires avec M. Lech : elle lui confiait des fonds à investir en contrepartie de paiements à recevoir dont les montants et les dates sont indiqués sur les chèques postdatés qu'il lui remettait au moment de chaque investissement. Chaque contrat conclu entre M^{me} Johnson et M. Lech a été exécuté, à l'exception du dernier. Le droit découlant d'un contrat est une chose non possessoire, qui

correspond à un « bien » d'après la définition tirée de la loi reproduite précédemment. Il s'ensuit que le bénéfice que M^{me} Johnson a tiré des contrats relève de l'alinéa 3a) à titre de revenu provenant d'une source. Que M. Lech lui ait menti sur la méthode d'obtention des bénéfices n'enlève rien au fait qu'elle a reçu ce qu'elle attendait, soit un bénéfice sur son investissement.

[29] À l'appui de sa thèse, la Couronne cite l'arrêt de la Cour suprême du Canada *Stewart c. Canada*, 2002 CSC 46. Dans cette affaire, on contestait de nouvelles cotisations qui ne permettaient pas la déduction de pertes de revenus locatifs au motif que l'appelant n'avait aucune expectative raisonnable de profit à l'égard des biens locatifs en cause. L'enseignement principal de l'arrêt *Stewart* est résumé au paragraphe 4 des motifs rédigés par les juges Iacobucci et Bastarache :

À notre avis, l'analyse de l'expectative raisonnable de profit ne saurait être maintenue comme critère indépendant pour déterminer l'existence d'une source de revenu, car cela irait à l'encontre du principe selon lequel les tribunaux doivent éviter d'innover et d'établir des règles en matière de droit fiscal. Même si les expressions « attente raisonnable de profit » et « espoir raisonnable de tirer un profit » figurent dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63 (la « Loi »), leur utilisation par le législateur ne justifie pas l'application générale que les tribunaux en ont fait. En outre, le critère de l'expectative raisonnable de profit est imprécis, ce qui engendre une incertitude malencontreuse chez les contribuables. De même, la nature du critère a favorisé le recours à une évaluation rétrospective du sens des affaires de contribuables pour refuser la déduction de pertes subies dans des entreprises commerciales qui, quoique infructueuses, avaient été exploitées de bonne foi.

[30] Le paragraphe 50 de l'arrêt *Stewart* explique comment rechercher s'il existe une source de revenu constituée d'une entreprise ou d'un bien :

Il est manifeste que, pour que l'art. 9 s'applique, le contribuable doit d'abord déterminer s'il a une source de revenu constituée soit d'une entreprise, soit d'un bien. Comme nous l'avons vu, une activité commerciale qui ne constitue pas véritablement une entreprise peut néanmoins être une source de revenu constituée

d'un bien. De même, il est clair que certaines démarches de contribuables ne sont ni des entreprises, ni des sources de revenu constituées d'un bien, mais sont uniquement des activités personnelles. On peut recourir à la méthode à deux volets suivante pour trancher la question de l'existence d'une source :

- (i) L'activité du contribuable est-elle exercée en vue de réaliser un profit, ou s'agit-il d'une démarche personnelle?
- (ii) S'il ne s'agit pas d'une démarche personnelle, la source du revenu est-elle une entreprise ou un bien?

Le premier volet du critère vise la question générale de savoir s'il y a ou non une source de revenu; dans le deuxième volet, on qualifie la source d'entreprise ou de bien.

[31] La démarche d'identification d'une source de revenu consacrée par la jurisprudence *Stewart* a été définie au regard de faits très différents de la présente espèce. Dans l'affaire *Stewart*, la question était de savoir si l'investissement effectué par M. Stewart dans des biens locatifs pouvait être considéré comme une source de revenu même si la preuve objective ne laissait entrevoir aucune expectative raisonnable de profit pour les années visées par l'appel. La Cour a répondu par l'affirmative, car cet investissement était essentiellement de nature commerciale et n'impliquait aucune démarche personnelle de la part de M. Stewart. Selon cette seule jurisprudence, la thèse de la Couronne semble devoir être accueillie en l'espèce.

[32] Il est toutefois nécessaire de pousser la réflexion et d'examiner la thèse de M^{me} Johnson, selon laquelle les rentrées nettes découlant de ses ententes avec M. Lech ne sont pas imposables, car elle ignorait que les fonds provenaient d'une fraude pyramidale illégale plutôt que des opérations sur options licites qu'elle croyait que M. Lech effectuait pour son compte.

[33] La décision la plus fréquemment citée dans laquelle il est statué qu'un montant ne constituait pas un revenu provenant d'une source est l'arrêt *R. c. Cranswick*, [1982] 1 C.F. 813 (C.A.). Dans cette affaire, la Cour d'appel a conclu que le montant versé à l'actionnaire minoritaire d'une corporation par l'actionnaire majoritaire n'était pas imposable. L'actionnaire majoritaire avait vendu l'actif de la société pour un montant inférieur à sa valeur comptable. Espérant éviter la controverse et de possibles contentieux, l'actionnaire majoritaire a proposé d'acheter les actions de tous les actionnaires minoritaires pour un montant supérieur à leur juste valeur de marché. Les actionnaires minoritaires pouvaient choisir de recevoir à la place une somme en liquide, et c'est ce que M. Cranswick avait fait.

[34] La Couronne faisait valoir que ce paiement versé à M. Cranswick était imposable, parce qu'il constituait le revenu d'un bien (les actions). Le juge Le Dain, s'exprimant au nom de la Cour d'appel fédérale, n'était pas de cet avis et s'est servi de la liste de facteurs exposés ci-après, issus notamment de la décision *Federal Farms Ltd. c. Ministre du Revenu national*, [1959] Ex. C.R. 91, pour rechercher si un montant particulier constituait un revenu provenant d'une source ou un revenu non imposable (parfois désigné dans les affaires fiscales comme un « gain fortuit ») :

- a) le bénéficiaire ne disposait d'aucun recours à l'égard de ce paiement;
- b) le bénéficiaire n'a fait aucun effort soutenu pour obtenir ce paiement;
- c) le bénéficiaire n'a ni recherché ni sollicité ce paiement de quelque façon que ce soit;
- d) le bénéficiaire ne s'attendait pas à recevoir ce paiement ni expressément, ni selon l'usage;
- e) il n'a nullement été prévu que ce paiement aurait une suite;

- f) ce paiement ne venait pas d'une source habituelle de revenus pour le bénéficiaire;
- g) ce paiement ne constituait ni la contrepartie ni la reconnaissance de biens, de services ou de quoi que ce fût, fournis ou à fournir par le bénéficiaire; il n'a pas été gagné par le bénéficiaire par suite de quelque activité ou poursuite de profit, ni de quelque autre manière.

[35] La jurisprudence *Cranswick* s'est révélée être une grille d'analyse utile dans de nombreuses affaires où il était allégué qu'un montant reçu par un contribuable n'était pas un revenu provenant d'une source.

[36] En l'espèce, la juge a examiné les facteurs consacrés par la jurisprudence *Cranswick*. Tout en admettant que les rentrées nettes de M^{me} Johnson présentaient certaines caractéristiques d'un revenu provenant d'une source, en ce sens qu'elle a fourni du capital à M. Lech et qu'elle a obtenu quelque chose en retour, la juge a conclu que le lien factuel entre le capital de M^{me} Johnson et les paiements qu'elle recevait était minime. À son avis, rien n'indiquait que M. Lech ait véritablement utilisé les fonds de M^{me} Johnson pour obtenir les sommes qu'il lui a versées, et elle en a conclu que ces paiements n'étaient pas versés en règlement de l'entente qu'elle avait conclue avec M. Lech. C'est essentiellement pour cette raison que la juge a estimé que la jurisprudence *Cranswick* militait dans le sens de la thèse de M^{me} Johnson.

[37] L'analyse de la juge découle d'une interprétation particulière de l'entente liant M^{me} Johnson et M. Lech, tel qu'en fait foi le paragraphe 39 de ses motifs. En somme, elle a conclu que M. Lech devait investir les fonds que M^{me} Johnson lui versait, et lui payer les gains rapportés par cet investissement. Je rejette respectueusement cette interprétation de l'entente.

[38] L'entente conclue entre M^{me} Johnson et M. Lech n'a jamais été mise par écrit et n'est attestée que par le témoignage de M^{me} Johnson sur ce qu'elle tenait de la bouche de ce dernier et sa conviction subjective qu'il lui disait la vérité. À mon avis, le témoignage rendu par M^{me} Johnson n'établit rien de plus que l'existence d'une entente en vertu de laquelle M. Lech devait rembourser à M^{me} Johnson les fonds qu'elle lui donnait, en plus des gains, en versements multiples dont les montants et les dates sont indiqués sur les chèques postdatés qu'il lui a remis en échange.

[39] Il se peut très bien que M^{me} Johnson ait cru que M. Lech allait utiliser les fonds pour tirer des bénéfices d'opérations sur options, parce que c'est ce qu'il lui avait dit qu'il ferait. Cependant, le dossier ne contient aucun élément de preuve sur le fondement duquel la juge pouvait raisonnablement conclure que M. Lech avait l'obligation contractuelle de générer des bénéfices pour M^{me} Johnson de cette manière ou d'une autre.

[40] La Couronne a invoqué une analogie pertinente. La personne qui dépose des fonds à la banque dans un compte portant intérêt est en droit de recevoir des intérêts de la banque conformément aux conditions régissant le dépôt, et ceux-ci sont assujettis à l'impôt sur le revenu. Le déposant peut se faire dire, ou raisonnablement présumer, que la banque générera l'argent nécessaire pour payer les intérêts sur le dépôt en menant des opérations bancaires légales. Mais le déposant n'est pas libéré de l'obligation de payer des impôts sur les intérêts issus du dépôt simplement parce que la banque génère, à son insu, les fonds nécessaires par des activités illégales.

[41] À mon humble avis, l'interprétation excessivement restrictive de l'entente entre M^{me} Johnson et M. Lech retenue par la juge a abouti à des conclusions incorrectes au regard de la jurisprudence *Cranswick*. Si l'on suit les facteurs consacrés par cette jurisprudence suivant l'interprétation de l'entente que j'estime correcte, ils militent en faveur de la thèse de la Couronne :

- a) *Mme Johnson disposait-elle d'un recours à l'égard des paiements en question?* Oui. M^{me} Johnson a conclu une entente avec M. Lech aux termes de laquelle elle devait recevoir des paiements dont les montants et les dates sont indiqués sur les chèques postdatés qu'il lui a remis lorsqu'elle lui a remis ses fonds à investir. Rien ne permet de conclure que l'entente n'était pas susceptible de recours.
- b) *M^{me} Johnson a-t-elle déployé un effort soutenu pour obtenir les paiements?* Oui. M^{me} Johnson a effectué des investissements soutenus en échange desquels elle recevait immédiatement des chèques postdatés.
- c) *M^{me} Johnson a-t-elle recherché ou sollicité des paiements?* Oui.
- d) *M^{me} Johnson s'attendait-elle à recevoir ces paiements, expressément ou selon l'usage?* Oui.
- e) *Était-il prévu que les paiements auraient une suite?* Oui.
- f) *Les paiements en question provenaient-ils d'une source habituelle de revenus?* Oui. L'entente intervenue entre M^{me} Johnson et M. Lech – un contrat d'investissement – est une opération commerciale courante, et M. Lech est devenu une source habituelle de revenu pour M^{me} Johnson.
- g) *Les paiements ont-ils été faits en contrepartie d'une chose fournie par M^{me} Johnson?* Oui. Chaque série de paiements, dont font foi les chèques postdatés, représentait la contrepartie d'un paiement fait par M^{me} Johnson à M. Lech.

[42] M^{me} Johnson soutient (je reprends ici le paragraphe 23 de son mémoire des faits et du droit) que [TRADUCTION] « [u]ne fraude pyramidale ne peut être considérée comme une source de revenu pour des participants innocents, car elle ne consiste qu'à brasser de l'argent et non à créer une richesse nouvelle; les fraudes pyramidales sont, par leur nature même, appelées à s'écrouler. »

[43] Je ne conteste pas l'idée selon laquelle une fraude pyramidale consiste à brasser de l'argent et qu'elle s'écroulera à un moment donné. Cependant, aux fins de l'impôt sur le revenu, le revenu est calculé sur une base annuelle, et non par rapport à la durée de vie d'une entreprise. Une fraude pyramidale peut très bien être une source de revenu pour des participants pendant une partie de sa durée. La présente affaire en fait une démonstration. Hypothétiquement, si M^{me} Johnson avait fait ses paiements à M. Lech en sachant qu'il utiliserait les fonds pour diriger une fraude pyramidale, elle en aurait bénéficié exactement de la même manière qu'elle l'a fait durant les années en cause dans le présent appel, soit 2002 et 2003.

[44] M^{me} Johnson invoque une certaine prise de position d'un agent du fisc selon laquelle ceux qui ont perdu de l'argent à cause de la fraude pyramidale en cause en l'espèce ont fait l'objet de nouvelles cotisations pour qu'il ne leur soit pas permis de déduire leurs pertes, au motif que cette fraude n'était pas, et ne pouvait pas être, une source de revenu pour eux. Un document versé au dossier indique qu'au moins un agent du fisc a estimé que c'était là un motif valable pour refuser la déduction des pertes subies par les victimes de la fraude pyramidale orchestrée par M. Lech, quoique le dossier ne contienne aucun renseignement précis sur ces

nouvelles cotisations. La Couronne a observé, à juste titre selon moi, que l'avis de l'agent du fisc ne s'impose pas à la Couronne et ne reflète pas ses thèses dans la présente affaire.

[45] M^{me} Johnson invoque néanmoins ce document pour soutenir que si une fraude pyramidale ne peut constituer une source de revenu pour les victimes qui perdent de l'argent, il en va donc de même d'un participant innocent qui se trouve à en tirer profit. M^{me} Johnson soutient par ailleurs qu'il est terriblement injuste d'imposer des personnes qui ont bénéficié sans le savoir d'une fraude pyramidale, tout en refusant aux autres victimes innocentes la déduction de leurs pertes.

[46] La thèse de M^{me} Johnson pose problème à deux égards. Premièrement, son raisonnement part d'une erreur en ce qui a trait au fondement sur lequel elle a été imposée, c'est-à-dire non pas parce qu'elle a innocemment bénéficié d'une fraude pyramidale, mais bien parce qu'elle a conclu une série d'ententes avec M. Lech pour tirer un bénéfice de ses investissements avec lui, et qu'elle a reçu ce qu'elle attendait. Le fait que M. Lech l'ait payée grâce aux produits d'une fraude pyramidale est dépourvu de pertinence.

[47] La deuxième difficulté vient de ce que la thèse de M^{me} Johnson est fondée sur une incompréhension du régime législatif régissant le calcul du revenu aux fins de l'impôt sur le revenu. La question de savoir si une fraude pyramidale constitue une source de revenu pour une personne en particulier, innocente ou pas, doit être examinée à la lumière des faits qui la concernent. En principe, la personne qui participe à une fraude pyramidale, soit comme comploteur principal soit en association avec d'autres, peut être mêlée à une activité reconnue

aux fins de l'impôt sur le revenu comme une entreprise, même si elle s'avère illégale. Cette personne est imposable sur tous les bénéfices tirés de la fraude pyramidale et pourra, selon les circonstances particulières de l'affaire, être autorisée à déduire les pertes afférentes.

[48] Il se peut très bien que la victime d'une fraude pyramidale ne soit pas en mesure de réclamer d'allégement fiscal pour les pertes qu'elle a subies, par exemple dans des circonstances analogues à celles de l'affaire *Hammill c. Canada*, 2005 CAF 252. M. Hammill avait été amené à acheter des pierres précieuses en vue d'une revente ultérieure et s'est retrouvé avec un inventaire important. Lorsqu'il a décidé qu'il était temps de les vendre, il a remis une somme d'argent substantielle à une personne qui avait promis de faciliter la vente. Cette promesse n'a jamais été tenue et les pierres précieuses ont été volées. M. Hammill a réclamé une déduction pour les montants payés en vue de faciliter la vente, car cette dépense devait servir à vendre ses pierres précieuses avec profit. Cependant, il a été établi au moment du procès que M. Hammill avait été victime d'une fraude qui a débuté à partir du moment où on l'a contacté pour lui parler des bénéfices liés à l'achat et à la vente de pierres précieuses, et qui s'est poursuivie par les soi-disant efforts des responsables pour les vendre. La Cour a confirmé que ses dépenses n'étaient pas déductibles, car elles ne se rapportaient à aucune source de revenu – ou, en d'autres termes, il n'y avait en fait pas d'entreprise même si M. Hammill croyait honnêtement le contraire. Le juge Noël, s'exprimant au nom de la Cour, a résumé comme suit sa conclusion au paragraphe 28 des motifs :

Une affaire qui s'avère frauduleuse du début à la fin (ou, si l'on veut, une « arnaque ») ne peut donner naissance à une source de revenu du point de vue de la victime, et donc ne peut être considérée comme une entreprise, quelque définition qu'on donne de ce terme.

[49] Cependant, le principe en vertu duquel M. Hammill ne pouvait pas réclamer d'allégement fiscal pour les pertes qu'il avait subies ne s'applique pas à la situation de M^{me} Johnson. Les faits sont totalement différents, non pas parce que M^{me} Johnson a tiré un bénéfice des opérations conclues avec M. Lech, mais parce que ses droits contractuels ont été respectés. D'un point de vue juridique, le fait que M. Lech ait utilisé les produits de sa fraude pyramidale illégale pour financer les bénéfices que le contrat l'obligeait à verser à M^{me} Johnson n'est pas pertinent quant à l'impact fiscal de leurs opérations.

Prescription des nouvelles cotisations

[50] Ayant conclu qu'en vertu de l'alinéa 3a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, M^{me} Johnson devait déclarer les rentrées nettes obtenues de M. Lech en 2002 et 2003 dans ses déclarations concernant ces deux années-là, nous devons maintenant rechercher si les nouvelles cotisations incluant ces montants dans son revenu de 2002 et 2003 ont été établies dans le délai prévu par la loi.

[51] Pour les particuliers, la période normale de nouvelle cotisation est de trois ans à compter de la date de la cotisation initiale. Le ministre peut légalement établir une nouvelle cotisation à tout moment durant cette période. Cependant, les nouvelles cotisations dont il est question en l'espèce l'ont été ultérieurement. La Couronne soutient que le ministre avait le pouvoir légal d'établir ces nouvelles cotisations tardives en vertu du sous-alinéa 152(4)a)(i), qui dispose :

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

152. (4) The Minister may at any time make an assessment, reassessment or additional assessment of tax for a taxation year, interest or penalties, if any, payable under this Part by a taxpayer or notify in writing any

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 :

person by whom a return of income for a taxation year has been filed that no tax is payable for the year, except that an assessment, reassessment or additional assessment may be made after the taxpayer's normal reassessment period in respect of the year only if

a) le contribuable ou la personne produisant la déclaration :

(a) the taxpayer or person filing the return

(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 [...]

(i) has made any misrepresentation that is attributable to neglect, carelessness or wilful default or has committed any fraud in filing the return or in supplying any information under this Act ...

[52] En règle générale, la déclaration de revenus dans laquelle est omis le revenu provenant d'une source particulière contient une présentation erronée. Si celle-ci est attribuable à la négligence, à l'inattention, à une omission volontaire ou à quelque fraude commise par la personne qui a produit la déclaration ou fourni des renseignements au titre de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le sous-alinéa 152(4)a)(i) autorise le ministre à établir une nouvelle cotisation après la période normale prévue à cet effet.

[53] En l'espèce, la question clé est de savoir si M^{me} Johnson a fait preuve d'inattention en omettant d'inclure les paiements qu'elle avait reçus de M. Lech en 2002 et 2003 dans ses déclarations de revenus pour ces années-là. Selon la juge, la principale question de fait était de

savoir si M^{me} Johnson avait fait preuve d'inattention en se fiant aux assurances que M. Lech lui avait données selon lesquelles les impôts sur les bénéfices avaient été payés et elle n'avait pas à les inclure dans son revenu.

[54] Comme les comptes bancaires de M. Lech n'avaient pas été bloqués au moment où M^{me} Johnson devait remettre sa déclaration de revenus pour l'année 2002, la juge a conclu qu'il était raisonnable qu'elle continue de se fier aux assurances données par M. Lech, à l'instar de tous les autres investisseurs. Cependant, au moment de produire sa déclaration de revenus pour l'année 2003, le gel des comptes bancaires de M. Lech et le recours collectif entamé auraient dû inciter M^{me} Johnson à chercher à savoir si ce qu'il lui avait dit était vrai; ne pas le faire équivalait à faire preuve d'inattention. Par ce motif, la juge a conclu que les nouvelles cotisations établies pour l'année 2002 étaient prescrites, mais pas celles qui concernaient l'année 2003.

[55] La Couronne soutient, au sujet de l'année 2002, que la juge a fait erreur en ne recherchant pas si M^{me} Johnson avait satisfait à la norme de prudence requise, qui est celle de la personne sage et prudente se livrant à un examen réfléchi et attentif de la situation. Ce critère juridique découle des observations suivantes de la décision *Regina Shoppers Mall Ltd. c. Canada* (1990), 90 D.T.C. 6427 (C.F. 1^{re} inst.) rendue par le juge Addy, retenues par l'arrêt *Regina Shoppers Mall Ltd. c. Canada* (1991), 91 D.T.C. 5101, à la page 5013, par le juge MacGuigan, qui a rédigé le jugement de la Cour d'appel :

Lorsque le contribuable, après un examen réfléchi et attentif de la situation, évalue celle-ci et produit une déclaration selon la méthode qu'en bonne foi il croit appropriée, il ne peut y avoir présentation erronée des faits au sens de l'article 152 [1056 *Enterprises Ltd. c. La Reine*, [1989] 2 C.T.C. 1). Dans la décision *Joseph Levy c. La Reine*, [1989] C.T.C. 151, à la page 176, le juge Teitelbaum cite en l'approuvant la déclaration suivante du juge Muldoon dans l'affaire précitée :

Le paragraphe 152(4) protège ce genre de conduite et peut-être uniquement ce genre de conduite, dans les cas où le contribuable, après un examen réfléchi et attentif de la situation, évalue celle-ci comme étant un cas où la loi n'exige pas la déclaration d'un lien lorsque le contribuable croit de bonne foi que ce lien n'existe pas.

Il a également été établi que le soin nécessaire doit correspondre à celui d'une personne sage et prudente et que la déclaration doit être faite d'une façon que le contribuable croit véritablement appropriée. Dans une autre décision du juge Muldoon, *Succession Reilly c. La Reine*, [1984] C.T.C. 21, portant elle aussi sur ce sujet, se trouve la déclaration suivante, à la page 38 :

Avant de pouvoir conclure à « une présentation erronée des faits, par négligence, inattention ou omission volontaire... en produisant la déclaration ou fournissant quelque renseignement sous le régime de la présente loi », il faut avoir une preuve directe de l'état d'esprit et de l'intention du « contribuable ou [de] la personne produisant la déclaration » ou d'autres preuves qui permettent des déductions sur l'état d'esprit et l'intention du contribuable ou de cette autre personne.

et, à la page 40 :

Il ne s'agit pas de savoir si M. Tetz s'est trompé à l'époque en se formant une opinion de la question, mais il s'agit plutôt de savoir si le fait de n'avoir pas déclaré la disposition est attribuable à la négligence, l'inattention ou l'omission volontaire.

Et enfin, à la page 42 :

Par conséquent, lorsque l'on dit aujourd'hui que la norme applicable est celle d'une personne sage et prudente, il faut se rappeler que la sagesse n'est pas infaillible et que la prudence n'est pas la perfection.

[56] La Couronne soutient qu'en 2002, M^{me} Johnson n'avait pas rempli le critère de la personne sage et prudente, pas plus qu'elle n'avait examiné la situation de manière réfléchie et attentive lorsqu'elle a accepté l'assurance de M. Lech que les paiements qu'elle recevait n'étaient pas imposables. Son manque de prudence est attesté par le fait qu'elle n'a consulté nul

de professionnel expérimenté, se confortant simplement dans l'avis d'autres personnes ayant conclu des arrangements similaires avec M. Lech.

[57] M^{me} Johnson ne s'oppose pas à l'enseignement de la jurisprudence *Regina Shoppers Mall*, mais soutient qu'elle a agi raisonnablement en prêtant foi aux assurances de M. Lech, étant donné qu'il n'avait aucune raison de la tromper au sujet du traitement fiscal des paiements et que d'autres personnes qu'elle connaissait et qui avaient sa confiance s'étaient aussi fiées à lui.

[58] Je ne peux retenir l'argument de M^{me} Johnson sur ce point. Au début de 2003, alors qu'elle s'appêtait à remplir sa déclaration de revenus pour l'année 2002, elle savait que les rentrées nettes obtenues de M. Lech pour cette année-là étaient substantielles – plus de 600 000 \$. Elle avait reçu l'assurance de ce dernier que ces revenus n'étaient pas imposables entre ses mains. Cependant, aucun fait ne lui permettait d'apprécier la fiabilité de ces promesses, et elle a négligé de faire ce que toute personne raisonnable aurait fait à sa place, à savoir rechercher un conseil indépendant (et c'est à bon droit que la Couronne fait valoir que chercher à obtenir les assurances d'une amie investisseuse, même aide-comptable, n'est pas le genre de conseil indépendant qui témoigne d'une précaution raisonnable). Comme elle n'a pas pris cette mesure simple et évidente, elle ne peut utilement soutenir avoir effectué un examen attentif et réfléchi de la situation à la manière d'une personne sage et prudente. Je retiens la thèse de la Couronne portant que la seule conclusion raisonnable que l'on peut tirer de la preuve est que M^{me} Johnson a fait preuve d'inattention en omettant d'inclure les paiements dans son revenu de 2002.

[59] Au moment où elle devait remplir sa déclaration de revenus pour l'année 2003, il était encore plus évident que la fiabilité des assurances que M. Lech lui avait données était très douteuse. S'agissant de 2003, à mon sens, la juge a correctement conclu que M^{me} Johnson a fait preuve d'inattention en omettant de rapporter au comptable qui a préparé sa déclaration de revenus pour cette année-là des paiements de M. Lech.

[60] M^{me} Johnson soutient que même si elle avait demandé un conseil indépendant pour savoir si les paiements reçus de M. Lech en 2003 étaient imposables, la moindre enquête menée par un conseiller aurait alors révélé la fraude, et on lui aurait probablement affirmé qu'elle avait des motifs raisonnables d'exclure les paiements de son revenu pour l'année 2003. Cet argument est intéressant, mais il n'y a là que pures conjectures. Le fait est que M^{me} Johnson a décidé de ne pas solliciter de conseil indépendant, et rien dans le dossier ne permet de savoir ce qu'un conseiller indépendant aurait découvert ou ce qu'il lui aurait recommandé au moment où elle devait remettre sa déclaration de revenus pour l'année 2003. Il incombe à la Couronne de justifier une nouvelle cotisation tardive en prouvant que les conditions énoncées au sous-alinéa 152(4)a)(i) sont réunies, mais cela n'oblige pas la Cour à accorder du poids aux arguments du contribuable qui ne reposent sur aucun élément de preuve.

Conclusion

[61] Par ces motifs, j'accueillerais l'appel, j'annulerais le jugement de la Cour canadienne de l'impôt et je rejetterais l'appel en matière d'impôt sur le revenu interjeté par M^{me} Johnson pour

les années 2002 et 2003. La Couronne a droit aux dépens qu'elle a engagés devant notre Cour et la Cour canadienne de l'impôt.

« K. Sharlow »

j.c.a.

« Je suis d'accord »

Pierre Blais, juge en chef »

« Je suis d'accord »

Johanne Trudel, j.c.a. »

COUR D'APPEL FÉDÉRALE
AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : A-491-11

**(APPEL DU JUGEMENT RENDU PAR LA JUGE WOODS DE LA COUR
CANADIENNE DE L'IMPÔT LE 24 NOVEMBRE 2001, NUMÉRO DE DOSSIER
2009-3460(IT)G)**

INTITULÉ : SA MAJESTÉ LA REINE c.
DONNA M. JOHNSON

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 13 septembre 2012

MOTIFS DU JUGEMENT : LA JUGE SHARLOW

Y ONT SOUSCRIT : LE JUGE EN CHEF BLAIS
LA JUGE TRUDEL

DATE DES MOTIFS : Le 4 octobre 2012

COMPARUTIONS :

Justine Malone
Suzanie Chua

POUR L'APPELANTE

Ryan Morris

POUR L'INTIMÉE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Myles J. Kirvan
Sous-procureur général du Canada

POUR L'APPELANTE

McMillan LLP
Toronto (Ontario)

POUR L'INTIMÉE