

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

95-2570(IT)G

ENTRE :

GEORGE AGAZARIAN,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

Requête entendue le 10 septembre 2002 à Vancouver (Colombie-Britannique) par
l'honorable juge R. D. Bell

Comparutions

Avocats de l'appelant :

M^c Edwin G. Kroft
M^c Alistair Campbell

Avocats de l'intimée :

M^c Robert Carvalho
M^c Jasmine Sidhu

JUGEMENT

La requête est accueillie pour les motifs ci-joints.

Les parties peuvent communiquer avec la Cour dans les trente jours suivant le présent jugement concernant les dépens.

Signé à Toronto, Canada, ce 6^e jour de janvier 2003.

« R. D. Bell »

J.C.C.I.

Traduction certifiée conforme
ce 14^e jour de janvier 2005.

Mario Lagacé, réviseur

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

95-2570(IT)G

ENTRE :

GEORGE AGAZARIAN,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

Requête entendue le 10 septembre 2002 à Vancouver (Colombie-Britannique) par
l'honorable juge R. D. Bell

Comparutions

Avocats de l'appelant :

M^e Edwin G. Kroft
M^e Alistair Campbell

Avocats de l'intimée :

M^e Robert Carvalho
M^e Jasmine Sidhu

JUGEMENT MODIFIÉ

**Une question de droit est soulevée dans l'avis d'appel et dans l'avis de
requête, c'est-à-dire :**

**Le ministre du Revenu national a-t-il le droit d'établir une
nouvelle cotisation à l'égard de l'appelant pour l'année
d'imposition 1987 en vertu du sous-alinéa 152(4)b)(i) de la *Loi de
l'impôt sur le revenu* après le 5 octobre 1991, en dehors de la
période normale de nouvelle cotisation pour l'année d'imposition
1987 de l'appelant?**

dont la réponse est négative selon les motifs du jugement ci-joints.

Les parties, **ou l'une d'entre elles**, peuvent communiquer avec la Cour dans les trente jours suivant le présent jugement concernant les dépens.

Le jugement modifié est rendu en remplacement du jugement daté le 6 janvier 2003.

Signé à Ottawa, Canada, ce 23^e jour de janvier 2003.

« R. D. Bell »

J.C.C.I.

Traduction certifiée conforme
ce 14^e jour de janvier 2005.

Mario Lagacé, réviseur

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Date: 20030123
Dossier: 95-2570(IT)G

ENTRE :

GEORGE AGAZARIAN,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Bell, C.C.I.

POINT EN LITIGE :

[1] Par un avis de requête en application du paragraphe 58(1) des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale)*, l'appelant a demandé à ce que la Cour se prononce, avant l'audition de l'appel, sur une question de droit soulevée dans l'avis d'appel et ainsi exposée dans la requête :

Le ministre du Revenu national a-t-il le droit d'établir une nouvelle cotisation à l'égard de l'appelant pour l'année d'imposition 1987 en vertu du sous-alinéa 152(4)b)(i) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* après le 5 octobre 1991, en dehors de la période normale de nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 1987 de l'appelant?

Plus précisément, la question est de savoir si le ministre, qui a établi une nouvelle cotisation en application du sous-alinéa 152(4)b)(i), tel que l'exige l'alinéa 152(6)c), a le droit d'établir une nouvelle cotisation supplémentaire concernant la même demande de report rétrospectif de perte.

GÉNÉRALITÉS :

[2] Sauf indication contraire, tous les numéros d'articles renvoient à des articles de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « *Loi* »).

FAITS :

[3] Les faits pertinents tirés de l'exposé conjoint des faits sont les suivants :

ANNÉE D'IMPOSITION 1987 :

1. L'appelant a produit une déclaration de revenus pour l'année d'imposition 1987 (« déclaration de revenus de 1987 »), tel que l'exige l'article 150 de la *Loi*, le 30 avril 1988 ou avant cette date.
2. Le ministre du Revenu national (le « ministre »), par un avis de cotisation daté du 5 octobre 1988, a établi une cotisation à l'égard de l'appelant pour l'année d'imposition 1987.
3. Dans sa déclaration de revenus pour l'année d'imposition 1988 (« déclaration de revenus de 1988 »), l'appelant a joint un formulaire intitulé « Demande de report rétrospectif de perte » dans lequel il demandait que la déduction d'une perte autre qu'en capital de 1 747 617 \$ (« perte de société de personnes de 1988 »), représentant sa part d'une perte subie par Grand Bell Property, Ltd. Partnership, soit reportée (« report rétrospectif de la perte de 1988 ») à l'année d'imposition 1987.
4. Par un avis de nouvelle cotisation daté du 11 juillet 1989, le ministre a reporté prospectivement au revenu imposable de l'année d'imposition 1987 de l'appelant des pertes autres qu'en capital subies durant les années d'imposition 1984, 1985 et 1986.¹
5. Par une lettre datée du 8 septembre 1989, un fonctionnaire de Revenu Canada (aujourd'hui l'Agence des douanes et du revenu du Canada (« Revenu Canada »)) a accusé réception de la déclaration de revenus de

¹ Cette information a apparemment été incluse à titre informatif seulement puisqu'elle n'est pas nécessaire pour rendre une décision concernant la requête.

1988 et a informé l'appelant que la perte de société de personnes de 1988 serait examinée avant que la déclaration de revenus de 1988 ne soit traitée.

6. Par une lettre datée du 6 février 1990, un fonctionnaire de Revenu Canada a avisé l'appelant que sa déclaration de revenus de 1988 serait admise telle quelle. La lettre mentionnait également que l'examen de la perte de la société de personnes de 1988 était en cours et que l'appelant serait informé des conclusions de Revenu Canada avant la fin de la vérification.
7. Par un avis de nouvelle cotisation daté du 22 août 1990 (« deuxième nouvelle cotisation pour 1987 »), le ministre a établi une nouvelle cotisation à l'égard de l'appelant pour l'année d'imposition 1987 dans laquelle il admettait le report rétrospectif de la perte de 1988, ladite perte pouvant être déduite de son revenu de l'année d'imposition 1987, savoir 1 734 235 \$. (Voir le paragraphe 13.)
8. Pour l'année d'imposition 1987 de l'appelant, la « période normale de nouvelle cotisation », au sens du paragraphe 152(3.1) de la *Loi*, a pris fin le 5 octobre 1991.
9. L'appelant n'a pas produit d'autres formulaires prescrits pour modifier sa déclaration de revenu de 1987 en vue de déduire d'autres sommes de son revenu de l'année d'imposition 1987.
10. Par un avis de nouvelle cotisation daté du 1^{er} avril 1993 (« troisième nouvelle cotisation pour 1987 »), le ministre a tenté de modifier les obligations fiscales de l'appelant pour l'année d'imposition 1987 en refusant le report rétrospectif de la perte de 1988 sur l'année d'imposition 1987.
11. L'appelant a produit un avis d'opposition à l'encontre de la troisième nouvelle cotisation pour 1987 et, par un avis de ratification, le ministre a ratifié cette nouvelle cotisation.
12. L'appelant a déposé à cette cour un avis d'appel relativement à la troisième nouvelle cotisation pour 1987.

ANNÉE D'IMPOSITION 1988 :

13. Par un avis de cotisation daté du 28 mars 1990, le ministre a déterminé les obligations fiscales de l'appelant pour l'année d'imposition 1988 et a admis la déduction de la perte de société de personnes de 1988 du revenu de l'appelant pour l'année en cause.
14. Par un avis de cotisation daté du 1^{er} avril 1993 (« première nouvelle cotisation pour 1988 »), le ministre a tenté de modifier les obligations fiscales de l'appelant pour l'année d'imposition 1988 en refusant la déduction de la perte de société de personnes de 1988 de son revenu.
15. L'appelant a produit un avis d'opposition en se fondant sur le fait que, entre autres choses, la première nouvelle cotisation pour 1988 avait été établie après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation et que, par conséquent, cette cotisation était nulle.
16. Par un avis de nouvelle cotisation daté du 10 mai 1993 (« deuxième nouvelle cotisation pour 1988 »), le ministre a fixé le montant de l'impôt payable à zéro, la « première cotisation pour 1988 » ayant été frappée de prescription.²
17. Par un avis de nouvelle cotisation daté du 20 avril 1995 (« troisième nouvelle cotisation pour 1988 »), le ministre, après examen de l'avis d'opposition, a tenté de modifier la deuxième nouvelle cotisation pour 1988 en admettant la perte de société de personnes de 1988 pour permettre sa déduction du revenu de l'appelant pour l'année.

LOIS APPLICABLES

[4] L'avocat de l'appelant a fait valoir que la partie pertinente du paragraphe 152(4), modifié par 1990, ch. 39 (tel que modifié par 1991, ch. 49, art. 256), applicable après le 27 avril 1989, pour la période en cause, se lit comme suit :

² De toute évidence, la Cour accepte l'*exposé conjoint des faits*. Toutefois, comme c'est normalement le cas, aucune explication n'est fournie dans la copie de l'avis de nouvelle cotisation qui accompagne l'exposé conjoint des faits quant à la raison pour laquelle le revenu imposable révisé était de 744 454 \$ alors que le montant de l'impôt payable était de zéro.

Sous réserve du paragraphe (5), le ministre peut, à un moment donné, fixer l'impôt pour une année d'imposition, ainsi que les intérêts ou pénalités payables en vertu de la présente partie par un contribuable, ou donner avis par écrit, à toute personne qui a produit une déclaration de revenu pour une année d'imposition, qu'aucun impôt n'est payable pour l'année, et peut, selon les circonstances, établir des nouvelles cotisations, des cotisations supplémentaires ou des cotisations d'impôt, d'intérêts ou de pénalités en vertu de la présente partie :

[...]

b) avant le jour qui est trois ans après la fin de la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable pour l'année, lorsque, selon le cas :

(i) une cotisation ou une nouvelle cotisation de l'impôt du contribuable a été exigée conformément au paragraphe (6), ou l'aurait été si le contribuable avait déduit un montant en produisant le formulaire prescrit visé à ce paragraphe au plus tard le jour qui y est mentionné.

[...]

c) au cours de la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable pour l'année, dans les autres cas; toutefois, une nouvelle cotisation, une cotisation supplémentaire ou une cotisation peut être établie en application de l'alinéa *b)* après la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable pour l'année seulement s'il est raisonnable de la considérer comme se rapportant à la cotisation ou nouvelle cotisation visée au sous-alinéa *b)(i)* ou (ii),

[...]

(Je souligne.)

L'alinéa 152(6)c) est ainsi rédigé :

Lorsqu'un contribuable a produit la déclaration de revenu prescrite par l'article 150 pour une année d'imposition et que, par la suite, une somme est réclamée pour l'année par lui ou pour son compte à titre de [...]

c) déduction [...] en application de l'article 111 relativement à une perte subie pour une année d'imposition subséquente, [...]

en produisant auprès du Ministre, au plus tard le jour où le contribuable est tenu, [...] de produire en vertu de l'article 150 une déclaration de revenu pour cette année d'imposition subséquente, une formule prescrite modifiant la déclaration, le Ministre doit fixer de nouveau l'impôt du contribuable pour toute année d'imposition pertinente (autre qu'une année d'imposition antérieure à l'année donnée) afin de tenir compte de la déduction réclamée.

(Je souligne.)

[5] L'avocat de l'intimée a exprimé son désaccord avec l'avocat de l'appelant en déclarant que, selon lui, le paragraphe 152(4), tel que modifié par L.C. 1998, ch. 19, par. 181(4), applicable après le 27 avril 1989, constituait la version correcte. Une partie de ce paragraphe se lit comme suit :

(4) Le ministre peut établir une cotisation, une nouvelle cotisation ou une cotisation supplémentaire concernant l'impôt pour une année d'imposition, ainsi que les intérêts ou les pénalités, qui sont payables par un contribuable en vertu de la présente partie ou donner avis par écrit qu'aucun impôt n'est payable pour l'année à toute personne qui a produit une déclaration de revenu pour une année d'imposition. Pareille cotisation ne peut être établie après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable pour l'année que dans les cas suivants:

[...]

b) la cotisation est établie avant le jour qui suit de trois ans la fin de la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable pour l'année et, selon le cas:

(i) est à établir en conformité au paragraphe (6) ou le serait si le contribuable avait déduit un montant en

présentant le formulaire prescrit visé à ce paragraphe au plus tard le jour qui y est mentionné,

Cette loi modificative a également ajouté à l'article 152 le paragraphe 4.01, qui est ainsi libellé :

(4.01) Malgré les paragraphes (4) et (5), la cotisation, la nouvelle cotisation ou la cotisation supplémentaire à laquelle s'appliquent les alinéas (4)*a*) ou *b*) relativement à un contribuable pour une année d'imposition ne peut être établie après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable pour l'année que dans la mesure où il est raisonnable de considérer qu'elle se rapporte à l'un des éléments suivants:
[...]

b) en cas d'application de l'alinéa (4)*b*):

- (i) la cotisation, la nouvelle cotisation ou la cotisation supplémentaire à laquelle s'applique le sous-alinéa (4)*b*(i),
- (ii) la cotisation ou la nouvelle cotisation visée au sous-alinéa (4)*b*(ii),
- (iii) l'opération visée au sous-alinéa (4)*b*(iii),
- (iv) le paiement ou le remboursement visé au sous-alinéa (4)*b*(iv),
- (v) la réduction visée au sous-alinéa (4)*b*(v),
- (vi) l'application visée au sous-alinéa (4)*b*(vi).

[6] Selon l'avocat, pour l'objet de la présente audition, le fait que la version originale du paragraphe 152(4) soit utilisée ou que le paragraphe 152(4) révisé et le nouveau paragraphe 152(4.01) soient utilisés n'a aucune importance aux fins de la présente audition. L'avocat a déclaré que cela permettrait d'éviter un litige quant à savoir laquelle des deux versions devait s'appliquer aux années en cause. Bien entendu, la Cour ne peut pas rendre une décision sans déterminer quelle version d'une disposition législative s'applique. Lors de l'audition, j'ai cru qu'une telle détermination ne serait pas difficile; toutefois, j'ai par la suite décidé, et c'est ce que j'ai fait, de tenir une conférence téléphonique afin d'entendre le point de vue des deux avocats.

[7] L'avocat de l'appelant a fait remarquer que la cotisation établie par le ministre en 1993 était complète et que l'ancienne version, non la version modifiée de 1998, s'appliquait. Il a invoqué l'article 43 de la *Loi d'interprétation*. La partie de l'article à laquelle il a fait référence est ainsi rédigée :

43. L'abrogation, en tout ou en partie, n'a pas pour conséquence :

[...]

- b) de porter atteinte à l'application antérieure du texte abrogé ou aux mesures régulièrement prises sous son régime;

Il a en outre plaidé que rien n'est exprimé dans la loi modificative, plus particulièrement au paragraphe 181(8), qui :

[TRADUCTION]

[...] fasse ressortir l'intention du législateur d'affecter les nouvelles cotisations établies avant la date d'édiction, même si elles portent sur des périodes qui sont couvertes par la loi modifiée. Il ne semble s'appliquer qu'aux nouvelles cotisations établies après le 18 juin 1998 et portant sur des périodes antérieures.

Il a par la suite affirmé qu'il ne s'applique qu'aux cotisations établies après le 18 juin 1998, indépendamment du fait qu'elles portent sur des années subséquentes ou sur des périodes antérieures.

[8] L'avocat de l'intimée a allégué que ni l'article 43, ni l'article 44³ ne devaient être pris en considération pour déterminer quelle disposition était applicable le 1^{er} avril 1993, date de la nouvelle cotisation. Il a affirmé :

[TRADUCTION]

Cela renvoie au libellé du paragraphe 181(8) de la loi modificative et nous estimons que, tel qu'il est – la manière dont il est structuré, s'appliquant de façon générale après le 27 avril 1989 et prévoyant quelques exceptions précises, vous amène à conclure qu'il

³ Mentionnés lors de la conférence téléphonique.

s'applique aux années d'imposition, aux nouvelles cotisations et à quoi que ce soit d'autre après le 27 avril 1989, sauf si vous entrez dans le cadre d'un des alinéas énumérant les exceptions.

Il a invoqué le paragraphe 181(8) de L.C. 1998, ch.19, intitulée *Loi de 1997 modifiant l'impôt sur le revenu*, qui énonçait que les paragraphes (3) à (5)⁴ s'appliquaient après le 27 avril 1989, avec les exceptions suivantes :

- a) pour l'application du paragraphe 152(4) de la même loi, édicté par le paragraphe (4), avant août 1997, il n'est pas tenu compte de son sous-alinéa b)(vi);
- b) pour l'application du paragraphe 152(4) de la même loi, édicté par la paragraphe (4), à une année d'imposition antérieure à l'année d'imposition 1996, il n'est pas tenu compte de son sous-alinéa b)(v);
- c) pour l'application du paragraphe 152(4.01) de la même loi, édicté par le paragraphe (4), avant août 1997, il n'est pas tenu compte de son sous-alinéa b)(vi);
- d) pour l'application du paragraphe 152(4.01) de la même loi, édicté par le paragraphe (4), à une année d'imposition antérieure à l'année d'imposition 1996, il n'est pas tenu compte de son sous-alinéa b)(v).

[9] L'avocat de l'intimée a ensuite déclaré :

[TRADUCTION]

Un grand nombre de lois modificatives prévoient quelles dispositions doivent s'appliquer à certaines années d'imposition, après une certaine période. Nombre d'entre elles prévoient expressément qu'elles s'appliquent aux nouvelles cotisations établies ultérieurement. Dans le cas qui nous occupe, aucune date d'entrée en vigueur n'est précisée. Il y a ici applicabilité générale assortie de certaines exceptions.

[10] Je ne suis pas d'accord avec l'avocat de l'appelant lorsqu'il affirme que l'alinéa 43b) de la *Loi d'interprétation* s'applique. Cette disposition est ainsi libellée :

⁴ Le paragraphe (4) traitait du paragraphe 152(4).

43. L'abrogation, en tout ou en partie, n'a pas pour conséquence :

[...]

- b) de porter atteinte à l'application antérieure du texte abrogé ou aux mesures régulièrement prises sous son régime;

L'article 43 concerne *exclusivement* les situations où un texte de loi est abrogé. En revanche, l'article 44 traite d'abrogation *et* de remplacement. L'alinéa 44f) se lit comme suit :

44. En cas d'abrogation et de remplacement, les règles suivantes s'appliquent :

[...]

- f) sauf dans la mesure où les deux textes diffèrent au fond, le nouveau texte n'est pas réputé de droit nouveau, sa teneur étant censée constituer une *refonte* et une *clarification* des règles de droit du texte antérieur;

(italiques ajoutés)

En effet, la partie introductive de la version anglaise de l'article 44, dans laquelle sont utilisés les termes anglais « *repealed* » et « *substituted* », traite d'abrogation et de *remplacement* et on peut ainsi faire un lien entre cet article et le paragraphe 181(4) de la *Loi modifiant la Loi de l'impôt sur le revenu*, dont la partie introductive se lit comme suit :

Subsection 152(4) of the Act is *replaced* by the following:

(italiques ajoutés)

Cette thèse est appuyée par la version française de la partie introductive de l'article 44 :

En cas d'abrogation et de *remplacement*, les règles suivantes s'appliquent :

(italiques ajoutés)

Si l'on revient à la version anglaise, le *New Shorter Oxford English Dictionary* définit ainsi le terme « *consolidation* » (« refonte ») :

[TRADUCTION]

- 1 Action ou acte d'unir ou de fusionner; combinaison en un seul et même tout.
- 2 Action ou acte de rendre (plus) solide ou compact.

Le même dictionnaire définit ainsi le terme « *declaratory* » (« clarification ») :

[TRADUCTION]

Qui a la nature ou la forme d'une déclaration; explication, affirmation; (d'une loi, etc.) explique en quoi consiste la loi existante.

J'estime que les dispositions du nouveau paragraphe 152(4) sont, « en substance », les mêmes que celles de l'ancien paragraphe 152(4). Par conséquent, je conclus que l'ancien paragraphe 152(4) est celui qui doit être appliqué et examiné en l'espèce.

ARGUMENTATION DE L'APPELANT AU SUJET DE LA REQUÊTE :

[11] L'avocat de l'appelant a soutenu que la question de droit doit être tranchée par la négative. Il a déclaré que le ministre n'avait pas le droit d'établir la troisième nouvelle cotisation pour 1987 étant donné que les conditions du sous-alinéa 152(4)b)(i) n'avaient pas été réunies. L'avocat a soutenu que le ministre avait tenté

d'établir, en vertu du sous-alinéa 152(4)b)(i), la troisième nouvelle cotisation pour 1987 après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation applicable à l'appelant pour l'année en cause. Il a ajouté que le ministre a le droit d'établir une nouvelle cotisation après l'expiration de la période normale en vertu de ce sous-alinéa *seulement* si le contribuable a demandé une déduction en produisant le formulaire prescrit aux termes du paragraphe 152(6) et que sa demande n'a pas encore été traitée.

[12] L'avocat a déclaré que la deuxième nouvelle cotisation pour 1987 avait été établie en réponse à la demande de report rétrospectif de perte présentée en vertu du paragraphe 152(6) et que, à ce stade, le ministre s'était acquitté de ses obligations. Il a déclaré que le ministre ne possédait pas la compétence ou le pouvoir d'établir une nouvelle cotisation supplémentaire à l'égard de l'appelant pour l'année d'imposition 1987 étant donné que l'appelant n'avait pas demandé le report rétrospectif d'autres sommes pour déduction ou crédit en vertu du paragraphe 152(6), que la période normale de nouvelle cotisation avait pris fin le 5 octobre 1991 et que la prétendue troisième nouvelle cotisation pour 1987 avait été établie le 1^{er} avril 1993. L'avocat a déclaré que pareille déduction ne pouvait évidemment pas être demandée dans la déclaration de revenu de 1987 car la perte avait été subie l'année suivante, en 1988. Par surcroît, il a déclaré que le paragraphe 152(6) est une disposition favorable au contribuable, ce qui obligeait le ministre à tenir compte des demandes de déduction appliquées au revenu d'une année antérieure, et que, en l'absence dudit paragraphe, le ministre n'aurait pas le pouvoir d'établir une nouvelle cotisation pour une année antérieure après l'expiration de la période normale pour l'année en cause. L'avocat a en outre plaidé que, en vertu du paragraphe 152(4), le ministre ne pouvait établir une nouvelle cotisation qu'afin de tenir compte des modifications demandées par le contribuable en application du paragraphe 152(6). Il a soutenu que la mention au paragraphe 152(4) de la « nouvelle cotisation visée au sous-alinéa [152(4)] b)(i) » fait référence à une nouvelle cotisation prescrite par le paragraphe 152(6) qui n'a pas encore été établie par le ministre. Selon l'avocat, le sous-alinéa 152(4)b)(i) fait référence à une nouvelle cotisation qui « est exigée » en vertu du paragraphe 152(6) et non à une nouvelle cotisation qui a déjà été établie.

[13] L'avocat a également allégué que, en vertu du sous-alinéa 152(4)b)(i) et du paragraphe 152(6), le ministre est tenu d'établir une nouvelle cotisation pour fixer l'impôt payable et que, cela fait, il ne peut établir de nouvelles cotisations supplémentaires après la fin de la période normale, à moins que le contribuable ne produise une autre demande en vertu du paragraphe 152(6). Il a affirmé que cela ressortait clairement de l'utilisation du singulier des termes « cotisation » et

« nouvelle cotisation » au sous-alinéa 152(4)*b*(i). Il a tenté d'étayer cet argument en déclarant qu'il était évident que l'alinéa 152(6)*c* ne prévoyait qu'une seule demande de report rétrospectif de perte pour une année donnée. L'avocat a en outre souligné que la *Loi d'interprétation* énonce que, sauf indication contraire, « le pluriel ou le singulier s'appliquent, le cas échéant, à l'unité et à la pluralité ». Il a ensuite affirmé qu'il y avait indication contraire au sous-alinéa 152(4)*b*(i). Selon lui, le [TRADUCTION] « mécanisme de nouvelle cotisation unique » du sous-alinéa 152(4)*b*(i) peut être opposé à l'alinéa 152(4)*c*⁵ qui permet au ministre de fixer l'impôt payable d'un contribuable par une nouvelle cotisation durant la période normale, sans condition préalable.

[14] L'avocat de l'appelant a invoqué l'arrêt *Wesbrook Management Ltd. c. Sa Majesté la Reine*, C.A.F., n° A-790-95, 5 novembre 1996 (96 DTC 6590) confirmant C.C.I., n° 95-14(IT)G, 4 novembre 1995 (96 DTC 1841). La question à trancher était de savoir si Wesbrook était responsable du fait d'autrui et devait assumer les obligations fiscales d'une société (« 466 ») qu'elle avait acquise et liquidée sans obtenir le certificat prescrit en vertu du paragraphe 159(2) de la *Loi*. La société 466 a demandé le report rétrospectif d'une perte autre qu'en capital⁶. Cette demande a été admise et la Cour d'appel fédérale a énoncé que, puisqu'il ne s'agissait pas là d'un cas de fraude ou de fausse déclaration, aucune autre cotisation ne pourrait être établie à l'égard de 466 après le 9 mars 1992, soit après que la période normale de nouvelle cotisation a pris fin.

[15] De plus, l'avocat de l'appelant a fait remarquer que l'appelant avait demandé la déduction de la perte de société de personnes de 1988 dans sa déclaration de revenu de l'année en question. Bien que le ministre ait admis la demande, il a ensuite tenté de la refuser après l'expiration de la période normale en établissant une nouvelle cotisation à l'égard de l'appelant. En réponse à l'avis d'opposition de l'appelant, le ministre a concédé que l'année d'imposition 1988 avait été frappée de prescription et a admis la déduction de la perte de société de personnes pour l'année en question. L'avocat a soutenu qu'il ne serait pas normal que le ministre ait le droit de refuser le report de la perte de société de personnes de 1988 sur l'année 1987.

⁵ Tel qu'il était rédigé avant la modification de 1998.

⁶ Perte découlant de Grand Bell Partnership, la même société de personnes relativement à laquelle le présent appelant a demandé la déduction de la perte de société de personnes de 1988.

[16] L'avocat a ensuite mentionné l'une des modifications apportées au sous-alinéa 152(4)b(i) lequel, avant ladite modification, prévoyait en partie que le ministre pouvait établir une nouvelle cotisation :

[...] avant le jour qui est trois ans après la fin de la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable pour l'année, lorsque, selon le cas:

- (i) une cotisation ou une nouvelle cotisation de l'impôt du contribuable *a été* exigée conformément au paragraphe (6) [...]

(italiques ajoutés)

Ce sous-alinéa, dans sa version modifiée, prévoit que le ministre est en droit d'établir une nouvelle cotisation en dehors de la période normale applicable à un contribuable pour une année donnée :

[...] que dans les cas suivants: [...] la cotisation est établie avant le jour qui suit de trois ans la fin de la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable pour l'année et, [...] *est* à établir en conformité au paragraphe (6) [...]

(italiques ajoutés)

L'avocat a argué que la disposition modifiée prévoit clairement que l'établissement d'une nouvelle cotisation est prospectif et que, une fois cette nouvelle cotisation établie, une cotisation ultérieure ne pouvait être établie que si une demande de report rétrospectif de perte était subséquemment présentée.

ARGUMENTATION DE L'INTIMÉE AU SUJET DE LA REQUÊTE :

[17] L'argument principal de l'avocat de l'intimée était que le ministre a le droit en vertu du paragraphe 152(4) d'établir une nouvelle cotisation portant sur une demande de report rétrospectif de perte présentée en application du paragraphe 152(6) avant le jour qui suit de trois ans la fin de la période normale de nouvelle cotisation, et qu'il n'est pas privé de ce droit en raison des termes utilisés :

[...] une cotisation peut être établie en application de l'alinéa b) après la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable pour l'année *seulement* s'il est raisonnable de la considérer comme se

rapportant à la cotisation ou nouvelle cotisation visée au sous-alinéa *b)(i)* [...]

(italiques ajoutés)

Sa thèse était que des cotisations subséquentes pouvaient être établies à l'égard du report rétrospectif de perte puisque ces nouvelles cotisations se rapportaient au dit report. Il a soutenu que, si l'on avait voulu limiter le nombre de nouvelles cotisations à une seule, le libellé de ce paragraphe aurait été semblable à celui du paragraphe 245(8) de la *Loi*, dont la partie relative aux nouvelles cotisations est ainsi rédigée :

[...] une cotisation, une nouvelle cotisation ou une cotisation supplémentaire ne peut être établie, ni un montant déterminé, en application du présent paragraphe que s'il est raisonnable de considérer qu'ils concernent l'opération visée au paragraphe (6).

[18] L'avocat a invoqué l'arrêt *Flexi-Coil Ltd. c. Sa Majesté la Reine*, C.F. 1^{re} inst., n° T-32-90, 3 décembre 1991 (92 DTC 6047). Il a fait valoir que les faits de cette affaire étaient à peu près les mêmes que ceux de l'espèce : une demande de report rétrospectif de perte avait été présentée, cette perte avait été admise par le ministre pour l'année à laquelle elle avait été reportée, puis une cotisation subséquente refusant cette perte avait été établie en dehors de la période normale de cotisation. L'avocat a cité l'extrait suivant à la page 13 (DTC : page 6053) du jugement :

[...] Elle soutient qu'il ressort clairement du libellé de cette disposition qu'une cotisation ne peut être établie après l'expiration du délai que dans les cas limitativement prévus à l'alinéa 152(4)b), selon lequel le ministre peut procéder à une nouvelle cotisation dans un délai de 7 ans à compter du jour visé au sous-alinéa (a)(ii) si une cotisation ou nouvelle cotisation est requise en application du paragraphe 152(6). Celui-ci prévoit que lorsque le contribuable revendique, en application de l'article 111, la déduction d'une perte subie pour une année d'imposition subséquente, le ministre doit fixer de nouveau l'impôt de ce contribuable pour toute année d'imposition pertinente (autre qu'une année d'imposition antérieure à l'année en cause) afin de tenir compte de la déduction revendiquée. Selon la demanderesse, la nouvelle cotisation prévue au paragraphe 152(4) se limite donc aux cas de déduction revendiquée en application de l'article 111. L'application de cette disposition en matière de reports rétrospectifs ne s'étend pas aux cas où le contribuable a revendiqué un report rétrospectif, où le ministre a établi une nouvelle cotisation en application du paragraphe 152(4) ou 152(6) et où il veut maintenant modifier cette cotisation par laquelle il a autorisé le report. Si je comprends bien l'argument de la demanderesse, la

cotisation établie par le ministre par suite d'une correction qu'il a faite, n'est pas une nouvelle cotisation visée au paragraphe 152(6), car cette nouvelle cotisation ne fait pas suite à la déduction revendiquée par le contribuable, mais à la révision par le ministre de la revendication du contribuable après qu'il l'a déjà acceptée. [...]

[19] Il a ensuite signalé que l'argument de l'appelant avait été refusé par le juge Cullen aux pages 17-18 (DTC : page 6054) :

En ce qui concerne le second report rétrospectif, la demanderesse soutient qu'il suffit d'une simple lecture des modifications pour constater que les paragraphes 152(4) et 152(6) sont restrictifs en ce sens que le délai de nouvelle cotisation de sept ans ne s'applique qu'en cas de cotisation requise par application du paragraphe (6), c'est-à-dire si le contribuable revendique une déduction en application de l'article 111. **Selon la demanderesse, il s'agit en l'espèce d'une cotisation faite par le ministre à la suite d'une correction; ce n'est donc pas une nouvelle cotisation visée au paragraphe 152(6). Je ne saurais accueillir cette partie de l'argumentation de la demanderesse.** Dans le droit fil de la conclusion du juge MacKay, j'estime qu'en l'espèce, la demanderesse s'est prévaluée après le 19 avril 1983 du paragraphe 111(1) pour effectuer un report rétrospectif de perte, ce qui n'était possible que pour une année d'imposition postérieure au 31 décembre 1982, puisqu'elle a déposé le 30 mars 1984 la formule réglementaire T2A pour modifier sa déclaration d'impôt de 1981. La question se pose dès lors de savoir si le délai de prescription allongé s'applique uniquement à l'année 1983 (comme le soutient la demanderesse) ou si elle s'applique non seulement au report rétrospectif des pertes de 1983, mais encore à d'autres pertes rétrospectivement reportées par demande faite sous le régime du paragraphe 152(6). À la différence de la cause *Placer Dome*, il ne s'agit pas en l'espèce d'une perte revendiquée à l'égard d'une année d'imposition antérieure et reportée durant le délai de prescription en vigueur à l'époque, et au sujet de laquelle le ministre est tenu au délai de nouvelle cotisation de quatre ans, que prévoyait le paragraphe 152(4) avant le 19 avril 1983. Qui plus est, il y a eu en l'espèce, à la différence de *Placer Dome*, une demande de report de la perte sur 1981. Je conclus que le délai de prescription de sept ans s'applique au report sur 1981 des pertes de 1983 et qu'en conséquence, cette partie de l'avis de nouvelle cotisation de 1981 est valide.⁷

⁷

Les citations ont été présentées par l'avocat dans une copie du jugement tiré de Carswell Tax Partners qui a été remise à la Cour. L'avocat a mentionné les numéros de paragraphes qui, de toute évidence, ont été ajoutés ultérieurement. Cela ne correspond pas à la forme du

(passage souligné par l'avocat de l'intimée lors de la présentation
de l'extrait cité)

[20] L'avocat a invoqué l'affaire *Greene c. M.R.N.*, C.F. 1^{re} inst., n° T-1056-94, 13 janvier 1995 (95 DTC 5078), conf. par C.A.F., n° A-32-95, 9 novembre 1995 (95 DTC 5684). Selon lui, en se fondant sur l'analyse du juge Rothstein, alors juge de la Section de première instance de la Cour fédérale, l'expression « doit fixer » employée à l'alinéa 152(6)c) n'est pas impérative, et l'expression « tenir compte » signifie uniquement que le ministre doit prendre en considération la déduction demandée et établir une nouvelle cotisation pour admettre, s'il y a lieu, une partie de la demande, comme il le juge approprié. Il a ajouté que le juge Rothstein avait déclaré aux pages 10-11 (DTC : page 5081):

De façon générale, aux termes de l'article 152, le Ministre n'est pas obligé d'admettre quelque déduction réclamée par un contribuable, mais, plutôt, il peut la prendre en considération et, s'il y a lieu, l'admettre ou la refuser. De plus, le Ministre peut fixer de nouveau l'impôt d'un contribuable à tout moment jusqu'à concurrence de trois ans après la délivrance d'un avis de cotisation. [...] Il ne serait pas compatible avec l'objet de la nouvelle cotisation aux termes de la Loi d'interpréter le paragraphe 152(6) comme exigeant du Ministre qu'il admette toute déduction réclamée par un contribuable indépendamment de sa propre opinion quant à la pertinence de la déduction.

[21] L'avocat de l'intimée a étayé son hypothèse selon laquelle le ministre était libre d'établir plus d'une nouvelle cotisation en vertu du paragraphe 152(6) en citant l'énoncé suivant du juge Rothstein, tiré de la page 12 (DTC : page 5081) de la décision *Greene* :

[...] Il me semble que, si le Ministre a le droit de procéder à une nouvelle cotisation de la manière qu'il considère appropriée, la *nouvelle cotisation initiale* établie en vertu du paragraphe 152(6) peut également être établie conformément à l'opinion qu'il s'est faite de la pertinence de la déduction réclamée.

(italiques ajoutés)

[22] L'avocat a déclaré que le savant juge avait affirmé :

jugement qui a été publié dans 92 DTC 6047. Il serait apprécié que l'avocat fournisse à la Cour une copie des jugements qui soit conforme aux jugements qui ont été rendus à l'origine et y indique les citations de manière appropriée.

Si l'avocat du requérant a raison, la question de savoir si le Ministre est obligé d'admettre la déduction réclamée par un contribuable en vertu du paragraphe 152(6) sera théorique tant que le délai de prescription prévu au sous-alinéa 152(4)b(i) n'est pas expiré, parce que le Ministre pourrait fixer une nouvelle cotisation supplémentaire en vertu du sous-alinéa 152(4)b(i) immédiatement après la nouvelle cotisation qu'il a établie en vertu du paragraphe 152(6). La question de savoir si le Ministre est obligé de procéder à une nouvelle cotisation en admettant la déduction aux termes du paragraphe 152(6) est importante seulement si le délai de prescription est expiré dans le cas d'une nouvelle cotisation supplémentaire. En l'espèce, il n'y a aucune preuve expresse quant au moment où les délais de prescription ont commencé ou ont expiré, mais je pense qu'il serait juste de dire que le requérant ne soutiendrait pas l'allégation qu'il a présentée en l'espèce si le délai de prescription prévu aux 152(4)b(i) n'avait pas expiré pour au moins une des années de la nouvelle cotisation.

En toute déférence, l'argument de l'avocat du requérant débouche sur une solution très limitée. S'il a raison, le Ministre doit procéder à une nouvelle cotisation en admettant la déduction réclamée sans possibilité de recourir à une nouvelle cotisation supplémentaire après expiration du délai de prescription prévu au sous-alinéa 154(4)b(i). Par contre, si le Ministre a raison, le requérant peut déposer un avis d'opposition à la nouvelle cotisation établie par le Ministre et interjeter appel devant la Cour canadienne de l'impôt. L'avocat du requérant n'a exposé aucun raisonnement pour expliquer pourquoi le législateur fédéral aurait conçu la solution limitée qu'il défend. Au contraire, je crois bien équilibrée une solution qui permet à la fois au Ministre de recourir à la déduction réclamée par le requérant et au requérant de recourir à la nouvelle cotisation établie par le Ministre.

Le seul élément qui peut étayer l'argument du requérant est que les mots « *to take into account* » (« tenir compte ») doivent avoir le sens de « *to allow* » (« permettre »). Comme je l'ai signalé, ce n'est pas la seule interprétation possible de ces mots, et compte tenu du contexte de l'article 152 de la Loi et à cause de l'objet de la nouvelle cotisation prévue par la Loi de façon générale, la façon la plus raisonnable d'interpréter les mots « *to take into account* » (« tenir compte ») serait de leur donner le sens de « *to consider* » (« prendre en considération »).

ANALYSE ET CONCLUSION :

[23] La requête a nécessité un très long processus d'interprétation d'une disposition visiblement édictée en faveur du contribuable, mais dépourvue de l'attribut difficile à décrire qu'est la clarté. Les « questions de droit intéressantes » ne doivent pas être engendrées par des lois imprécises. Le même commentaire s'applique à la modification apportée en 1998 au paragraphe 152(4) avec effet rétroactif sur la période suivant le 27 avril 1989. Un paragraphe modifié, tel que celui qui nous occupe, devrait être rédigé en des termes explicites prévoyant son application à des cotisations établies avant le remplacement de la loi. Il faut noter que trois interprétations différentes ont été données au sujet de son applicabilité : une par l'avocat de l'appelant, une par l'avocat de l'intimée et une troisième par la Cour. L'applicabilité de la disposition en cause *peut* avoir semblé claire aux yeux des rédacteurs législatifs, mais elle ne l'était certainement pas pour les lecteurs intéressés et concernés.

[24] Dans l'affaire *Flexi-Coil* (précitée), l'appelante a demandé la déduction de sommes dans sa déclaration de revenu de 1983, ce qui a entraîné une perte autre qu'en capital de 1 319 256 \$. Elle a demandé la déduction de ce montant au titre de la perte autre qu'en capital dans le calcul de son revenu imposable de l'année d'imposition 1981 en remplissant le formulaire prescrit T-2A modifiant sa déclaration de 1981. En application du paragraphe 152(6), le ministre du Revenu national (le « ministre »), par un avis de nouvelle cotisation daté du 28 mai 1985 :

...a autorisé le report rétrospectif des pertes subies au cours de l'année d'imposition 1982 et a recalculé en conséquence l'impôt à payer par la demanderesse en 1981. La demanderesse a également été informée qu'elle ne devait rien à titre d'impôt pour son année d'imposition 1982.⁸

⁸ Comme le « report rétrospectif des pertes subies au cours de l'année d'imposition 1982 » est mentionné au même paragraphe du jugement faisant référence au report rétrospectif de la perte de 1983, il s'agit d'une erreur et « l'année d'imposition 1982 » aurait dû être « l'année d'imposition 1983 ». Cette interprétation est soutenue par les motifs qui énonçaient que la nouvelle cotisation pour 1981, dans laquelle le ministre refusait la perte de 1982, avait été établie après l'expiration du délai et qu'elle était invalide.

Par des avis de nouvelle cotisation datés du 15 février 1989, le ministre a rejeté les demandes pour les années d'imposition 1982, 1983 et 1984 de la demanderesse et a refusé, pour l'année d'imposition 1981, la déduction de pertes autres qu'en capital subies durant les années d'imposition 1982 et 1983. Le juge Cullen ne donne aucun motif à l'appui de l'affirmation suivante :

Je ne saurais accueillir cette partie de l'argumentation de la demanderesse.

Il poursuit tout simplement en discutant des délais de prescription réglementaires applicables. On ne peut déterminer, d'après les motifs du jugement, si l'avocat de l'appelante a fourni des arguments autres que ceux qui y sont décrits. Le juge Cullen a signalé :

[...] la demanderesse soutient qu'il suffit d'une simple lecture des modifications pour constater que les paragraphes 152(4) et 152(6) sont restrictifs en ce sens que le délai de nouvelle cotisation de sept ans ne s'applique qu'en cas de cotisation requise par application du paragraphe (6), c'est-à-dire si le contribuable revendique une déduction en application de l'article 111. Selon la demanderesse, il s'agit en l'espèce d'une cotisation faite par le ministre à la suite d'une correction; ce n'est donc pas une nouvelle cotisation visée au paragraphe 152(6).

[25] Le juge Rothsein de la Section de première instance de la Cour fédérale a affirmé, dans la décision *Greene* (précitée) :

Il s'agit en l'espèce de savoir si les mots « le Ministre doit fixer de nouveau l'impôt du contribuable pour toute année d'imposition pertinente... afin de tenir compte de la déduction réclamée » utilisés au paragraphe 152(6) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, [...], exigent du Ministre qu'il établisse une nouvelle cotisation en admettant la déduction réclamée ou exigent seulement du Ministre qu'il établisse une nouvelle cotisation en tenant compte de la déduction réclamée et en admettant que l'impôt qu'il fixe est approprié.

[26] Dans l'affaire *Greene*, le requérant a voulu reporter une fraction d'une perte subie en 1988 afin de réduire le montant de son revenu imposable pour 1985, 1986 et 1987. Comme le ministre n'a pas établi de nouvelles cotisations pour les trois années en cause, le requérant a déposé un avis de requête introductive d'instance demandant à la Cour de rendre une ordonnance de *mandamus* obligeant le ministre à établir de

nouvelles cotisations pour ces années en tenant compte des déductions demandées. L'intimée a accédé à la requête et, le 10 août 1994, le juge Strayer, (tel était alors son titre), a rendu l'ordonnance suivante :

[TRADUCTION]

L'intimé doit fixer de nouveau l'impôt du requérant pour les années d'imposition 1985, 1986 et 1987 afin de tenir compte des déductions demandées par le requérant, conformément au paragraphe 152(6) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63, et ses modifications.

[27] Sur chacun des avis de nouvelle cotisation pour ces trois années, datés du 14 octobre 1994, figurait l'indication suivante :

[TRADUCTION]

Nous avons procédé à une nouvelle cotisation à l'égard de votre impôt sur le revenu afin de tenir compte de votre demande de déduction d'une fraction d'une perte en capital nette d'une année subséquente.

Comme votre impôt a déjà été fixé de nouveau pour l'année d'imposition 1988 afin de rejeter la perte en capital nette déclarée, il ne sera apporté aucune modification à votre revenu imposable pour 1985 [1986 et 1987].

Ainsi, le revenu imposable du requérant pour ces trois années est demeuré inchangé. Le requérant a demandé à la Section de première instance de la Cour fédérale d'obliger le ministre à établir de nouvelles cotisations pour ces trois années en admettant les déductions demandées. Après avoir souligné que, en application du paragraphe 152(8) de la *Loi*, une cotisation est réputée valide et exécutoire malgré toute erreur, tout vice de forme ou toute omission, le juge Rothsein a affirmé que le seul recours dont pouvait se prévaloir le requérant était de s'opposer à la cotisation et d'interjeter appel en vertu des dispositions pertinentes de la *Loi*. Un peu plus loin, il a déclaré :

En outre, il faut que j'indique que, si notre Cour avait pu effectivement recevoir la demande du requérant, j'aurais dû de toute façon la rejeter.

Selon lui, les mots « tenir compte » du paragraphe 152(6) signifient uniquement que le ministre doit prendre en considération la déduction demandée et établir une

nouvelle cotisation pour admettre, s'il y a lieu, une partie de la demande, comme il le juge approprié. Il a signalé que le document à produire en application du paragraphe 152(6) est un formulaire prescrit ayant pour effet de modifier la déclaration d'une année antérieure. De plus, il a déclaré que le paragraphe 152(7), qui prévoit que

Le Ministre n'est pas lié par les déclarations ou renseignements fournis par un contribuable ou de sa part et, lors de l'établissement d'une cotisation, il peut, nonobstant la déclaration ou les renseignements ainsi fournis ou l'absence de déclaration, fixer l'impôt à payer en vertu de la présente Partie.

n'obligeait pas le ministre à accepter les déclarations ou les renseignements (ce qui, a-t-il précisé, inclut le formulaire prescrit) fournis par le contribuable en vue d'établir une cotisation à son égard et d'admettre la déduction demandée. Après avoir poursuivi son analyse, il affirme :

Il ne serait pas compatible avec l'objet de la nouvelle cotisation aux termes de la Loi d'interpréter le paragraphe 152(6) comme exigeant du Ministre qu'il admette toute déduction réclamée par un contribuable indépendamment de sa propre opinion quant à la pertinence de la déduction.

Le juge ajoute un peu plus loin que, si l'avocat du requérant avait raison, la question de savoir si le ministre était obligé d'admettre la déduction demandée en vertu du paragraphe 152(6) resterait purement théorique tant que le délai prévu au sous-alinéa 152(4)b)(i) ne serait pas expiré :

[...] parce que le Ministre pourrait fixer une nouvelle cotisation supplémentaire en vertu du sous-alinéa 152(4)b)(i) immédiatement après la nouvelle cotisation qu'il a établie en vertu du paragraphe 152(6).

Il a ensuite déclaré qu'il n'existait pas d'élément de preuve particulier permettant de déterminer le moment du début ou du terme du délai de prescription, mais il a présumé que ce délai était écoulé. Le juge a poursuivi en affirmant que le seul élément qui pouvait étayer l'argument du requérant était que les mots « tenir compte » devaient avoir le sens de « permettre »; il a exprimé son désaccord avec cette interprétation. Il a déclaré que la Cour n'avait pas compétence pour recevoir la demande du requérant, mais que, même si elle avait pu effectivement la recevoir, il aurait conclu que le ministre avait respecté l'ordonnance rendue par le juge Strayer et que, si le requérant n'était pas satisfait de la cotisation subséquente, il pouvait

produire un avis d'opposition et interjeter appel devant la Cour canadienne de l'impôt.

[28] La Cour d'appel fédérale a rejeté l'appel du requérant comme suit (citation complète) :

Nous n'estimons pas nécessaire d'exprimer notre avis sur l'opinion du juge selon laquelle il n'avait pas compétence dans les circonstances étant donné qu'il a quand même étudié le fond de l'affaire et qu'il en est venu à la bonne conclusion.

L'obligation du ministre de « tenir compte de la déduction réclamée » qui est énoncée à la fois dans l'ordonnance du juge Strayer et au paragraphe 152 (6) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est respectée si le ministre examine les déductions réclamées par le contribuable et conclut, comme il l'a fait dans les nouvelles cotisations émises en l'espèce, que les déductions doivent être refusées. L'interprétation contextuelle du paragraphe ne peut conduire à aucun autre résultat. Le raisonnement du juge sur ce point, bien qu'il s'agisse techniquement d'une opinion incidente, est irréprochable.

L'appel sera rejeté avec dépens.

[29] En toute déférence, je ne considère pas convaincants les motifs exposés dans la décision *Greene*. Devant la Section de première instance, le montant de la perte que l'appelant cherchait à reporter rétrospectivement aux années 1985, 1986 et 1987 a été refusé. En termes simples, il n'y avait pas de perte à reporter. Bien que la Cour ait examiné la question de savoir si, comme le soutenait le requérant, les mots « tenir compte » du paragraphe 152(6) avaient le sens de « permettre », cette question n'est pas soulevée en l'espèce puisque la déduction de la perte de 1988 a été admise par le ministre en 1988 et a été appliquée à l'année 1987. Qui plus est, les énoncés du juge à l'effet que le ministre aurait le droit d'établir une nouvelle cotisation supplémentaire en vertu du sous-alinéa 152(4)b)(i) étaient un *obiter* et n'étaient pas nécessaires pour soutenir la conclusion que la Cour n'avait pas compétence pour entendre la demande du requérant.

[30] En toute déférence, l'énoncé suivant de la Cour d'appel fédérale :

L'interprétation contextuelle du paragraphe ne peut conduire à aucun autre résultat.

ne s'applique pas à l'espèce. Encore une fois, contrairement à ce qui était le cas dans l'affaire *Greene*, une perte subie durant l'année d'imposition 1988 a en l'espèce été prise en considération par le ministre, a été admise pour l'année en cause, et a été reportée rétrospectivement à l'année 1987. La Cour d'appel fédérale n'a pas eu l'avantage de pouvoir se pencher sur une situation factuelle comme celle de la présente cause. Elle semble s'être prononcée de manière abstraite sur une disposition au sujet de laquelle la Section de première instance n'était pas tenue de rendre une décision, savoir l'*obiter* de ladite Cour.

[31] J'ajoute, en toute déférence, que je ne suis pas d'accord avec l'*obiter* de la Section de première instance de la Cour fédérale dans la décision *Greene* dans des circonstances comme celles de la présente requête :

[...] le Ministre pourrait fixer une nouvelle cotisation supplémentaire en vertu du sous-alinéa 152(4)b)(i) immédiatement après la nouvelle cotisation qu'il a établie en vertu du paragraphe 152(6).

Une nouvelle cotisation ne peut être établie en vertu de l'alinéa 152(6)c). Cette disposition n'est qu'indicative en ce sens qu'elle prévoit que le ministre, dans des circonstances bien définies,

[...] doit fixer [...] afin de tenir compte de la déduction réclamée.

Une nouvelle cotisation n'est donc pas établie en vertu du paragraphe 152(6) mais du sous-alinéa 152(4)b)(i). Il s'agit là du seul article de la *Loi* permettant l'établissement d'une nouvelle cotisation pour admettre le report d'une perte sur une année antérieure. Cela est clairement prospectif, comme l'a souligné l'avocat de l'appelant. La perte de 1988 a été admise par le ministre après examen et Revenu Canada a avisé le contribuable par lettre que la demande de déduction de la perte serait étudiée. Par la suite, le report rétrospectif de cette perte a été admis par le ministre et appliqué à l'année d'imposition 1987. Il n'est pas question ici de décider du sens à donner aux termes de l'alinéa 152(6)c) :

[...] afin de tenir compte de la déduction réclamée.

question sur laquelle portait l'*obiter* de la décision *Greene*. Le montant de la perte dont l'appelant avait demandé la déduction avait été approuvé par le ministre avant qu'il ne soit appliqué à l'année d'imposition 1987. Le ministre a répondu comme il devait le faire suivant l'alinéa 152(6)c). Après avoir de toute évidence étudié avec soin la demande de report rétrospectif de perte et avoir appliqué la déduction de ladite perte à l'année 1987, ses obligations étaient remplies, la nouvelle cotisation prospective avait été établie, et il n'avait dès lors plus le droit d'établir de cotisations supplémentaires.

[32] Je rejette l'argument de l'avocat de l'intimée selon lequel sa thèse est étayée par le libellé restrictif du paragraphe 245(8), lequel n'est pas utilisé au sous-alinéa 152(4)b)(i). L'alinéa 152(4.01)b) prévoit qu'une nouvelle cotisation ne peut être établie en dehors de la période normale :

[...] que dans la mesure où il est raisonnable de considérer qu'elle se rapporte à [...]

- b) en cas d'application de l'alinéa 4*b*):
 - (i) la nouvelle cotisation [...] à laquelle s'applique le sous-alinéa (4)*b*(i),
[...]
 - (iii) l'*opération* visée au sous-alinéa (4)*b*(iii), [...]

(italiques ajoutés)

Le mot « opération » est utilisé dans un sous-alinéa bien précis, mais n'est pas utilisé en conjugaison avec le sous-alinéa 4*b*(i), soit le sous-alinéa qui renvoie au paragraphe 152(6).

[33] En dernier lieu, je suis d'accord avec l'argument de l'avocat de l'appelant concernant le paragraphe 33(2) de la *Loi d'interprétation* que

Le pluriel ou le singulier s'appliquent, [...]

sauf s'il y a « indication contraire », tel qu'il est prévu au paragraphe 3(1) de ladite Loi. Je conviens avec lui que le sous-alinéa 152(4)*b*(i) comporte une indication contraire.

[34] Pour les motifs susmentionnés, j'accueille la requête. Comme la Cour n'en connaît pas l'incidence sur l'issue de l'appel, les avocats peuvent me contacter au sujet des dépens de la requête.

Signé à Ottawa, Canada, ce 23^e jour de janvier 2003.

« R. D. Bell »

J.C.C.I.

Traduction certifiée conforme
ce 14^e jour de janvier 2005.

Mario Lagacé, réviseur