

Dossier : 2004-4333(IT)I

ENTRE :

TANIOS SAAB,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu à Ottawa (Ontario), le 20 avril 2005.

Devant : L'honorable D.G.H. Bowman, juge en chef

Comparutions :

Représentant de l'appelant : M. Chuck Saab, CGA

Avocate de l'intimée : M^e April Tate

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'encontre de la cotisation établie en application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi ») relativement à l'année d'imposition 1994 est accueilli et la cotisation est renvoyée au ministre du Revenu national pour qu'il l'examine à nouveau et qu'il établisse une nouvelle cotisation, compte tenu du fait que la juste valeur marchande du fonds commercial de l'entreprise de restauration le 22 février 1994 était de 21 500 \$ et que, si cette conclusion influe sur le revenu ou la perte pour 1995 de manière à entraîner une diminution du revenu pour 1994, ce résultat devra également être pris en considération au moment d'établir la nouvelle cotisation pour 1994.

L'appel interjeté à l'encontre de la cotisation établie en application de la Loi pour l'année d'imposition 1995 est annulé.

Signé à Ottawa, Canada, ce 16^e jour de juin 2005.

« D.G.H. Bowman »

Juge en chef Bowman

Traduction certifiée conforme
ce 9^e jour de mai 2006.

Christian Laroche, LL.B.

Référence : 2005CCI331

Date : 20050616

Dossier : 2004-4333(IT)I

ENTRE :

TANIOS SAAB,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge en chef Bowman

[1] Il s'agit d'appels interjetés à l'encontre de cotisations établies en application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi ») pour les années d'imposition 1994 et 1995. L'intimée a fait valoir que l'appel visant 1995 devait être annulé, parce qu'aucun avis d'opposition n'avait été produit. Le représentant de M. Saab, M. Chuck Saab, CGA, a convenu que l'intimée avait raison et a uniquement poursuivi l'appel visant 1994.

[2] La question en litige en l'espèce porte sur la juste valeur marchande (la « JVM ») du fonds commercial du restaurant « Queen Isabella Restaurant », situé à Ottawa, dans le cadre de l'article 110.6 de la Loi.

[3] Pour comprendre les conséquences fiscales de la situation en l'espèce, et plus particulièrement l'effet du choix effectué en application du paragraphe 110.6(19), il convient, avant d'examiner les faits, d'expliquer brièvement et peut-être de façon trop simpliste, le fonctionnement du choix pour gains en capital. Il m'est toutefois inutile de partir de zéro. Dans la décision *Nanji c. La Reine*, [2002] 2 C.T.C. 2627, j'ai résumé les dispositions relatives à ce choix.

[4] Le texte des paragraphes 4, 5 et 6 des motifs est reproduit ci-dessous :

[4] Le budget déposé le 22 février 1994 prévoyait l'élimination de l'exonération des gains en capital, sauf si les gains en capital étaient reliés aux actions admissibles de petites entreprises ou à des biens agricoles admissibles. Les contribuables pouvaient toutefois se prévaloir de l'exonération des gains en capital à l'égard des gains accumulés, au 22 février 1994, relativement à d'autres biens. Ils devaient à cette fin exercer un choix (au moyen du formulaire T664) en vertu du paragraphe 110.6(19) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, qui prévoit une disposition réputée, l'exonération pouvant alors s'appliquer au gain en capital ainsi réalisé. À l'exception de certaines catégories de biens – exception dénuée de toute pertinence ici –, le paragraphe 110.6(19) prévoit une nouvelle acquisition réputée des biens au montant indiqué dans le choix, sous réserve de certaines conditions que j'aborderai plus loin. Le coût de la nouvelle acquisition réputée constitue le prix de base rajusté (PBR) du bien lorsque ce dernier est vendu.

[5] Si le contribuable indique un montant supérieur à la juste valeur marchande (JVM) du bien au 22 février 1994 mais inférieur aux 11/10^{es} de cette JVM, le coût de la nouvelle acquisition réputée devient la JVM du bien le 22 février 1994. Si au contraire le montant indiqué excède les 11/10^{es} de la JVM du bien au 22 février 1994, on retranche du coût de la nouvelle acquisition réputée l'excédent du montant indiqué sur les 11/10^{es} de la JVM du bien au 22 février 1994.

[6] Les paragraphes 110.6(25) et (27) autorisent la révocation ou la modification du choix lorsque certaines conditions sont réunies; par contre, aux termes du paragraphe (28), le choix ne peut être révoqué ni modifié si le montant indiqué dépasse les 11/10^{es} de la JVM du bien au 22 février 1994

Le paragraphe 19 est ainsi rédigé :

[19] Le fait d'indiquer un montant supérieur aux 11/10^{es} de la JVM au 22 février 1994 a des conséquences importantes. Que cela soit ou non précisé dans la Loi, il s'agit d'une pénalité, et c'est de toute évidence le but souhaité. La chose est confirmée par le paragraphe 110.6(28), qui interdit la modification ou la révocation du choix lorsque le montant indiqué dépasse les 11/10^{es} de la juste valeur marchande du bien au 22 février 1994.

Même si les conséquences fiscales d'un excédent résultant d'un choix sont, pour l'essentiel, analogues, il faut signaler de prime abord qu'il s'agit ici d'un fonds commercial, lequel constitue une immobilisation admissible. Je traiterai de cette question plus loin.

[5] En octobre 1991, l'appelant a acheté d'Irene Jarawan l'entreprise de restauration appelée « Queen Isabella Restaurant » pour la somme de 110 000 \$.

[6] Les parties ont convenu que le prix d'achat était réparti de la façon suivante :

Biens personnels, matériel, fonctions et aménagements	50 000 \$
Fonds commercial	40 000 \$
Améliorations locatives	20 000 \$

Les articles de commerce devaient faire l'objet d'une contrepartie supplémentaire fondée sur l'établissement du coût d'acquisition.

[7] À sa déclaration de revenus pour 1994, l'appelant a joint un formulaire T-664 (Choix pour gains en capital) par lequel il a choisi d'assujettir le fonds commercial à l'application des dispositions prévues au paragraphe 110.6(19) de la Loi. Selon ce choix, la JVM du fonds commercial au 22 février 1994 était de 140 000 \$ et le produit indiqué était de 110 000 \$. La somme importante en l'espèce est le montant du produit indiqué, soit 110 000 \$. Ce choix a donné lieu à un gain en capital réputé de 100 000 \$, dans l'hypothèse d'un prix de base rajusté de 10 000 \$. Ce gain a été compensé par l'exemption pour gains en capital dont bénéficiait l'appelant.

[8] Le ministre du Revenu national a fait valoir que la JVM du fonds commercial était égale à zéro et que le montant du produit indiqué, soit 110 000 \$, choisi par l'appelant excédait la JVM nulle de plus des 11/10^{es} de la JVM établie par le ministre le 22 février 1994.

[9] Compte tenu de la JVM nulle du fonds commercial au 22 février 1994, le ministre a calculé que M. Saab avait réalisé un gain en capital imposable de 75 263 \$. Le calcul, effectué par un vérificateur de l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC »), est exposé de la façon suivante dans la pièce R-6 :

[TRADUCTION]

Gain en capital réputé selon T1 : 0 \$

Selon Revenu Canada:

Gain en capital imposable réputé découlant de la surestimation de la juste valeur marchande du fonds commercial. Lorsqu'un contribuable surestime la juste valeur marchande du bien visé par le choix par plus de 10 % de sa juste valeur marchande,

il fait automatiquement l'objet d'une pénalité. On veut ainsi dissuader les contribuables de surestimer la valeur du bien visé par le choix de façon délibérée. Dans la présente affaire, comme notre évaluation du fonds commercial au 22 février 1994 est égale à zéro, la somme de 75 263 \$ est réputée constituée un gain en capital imposable en 1994.

75 263 \$

Rajustement après vérification

75 263 \$

Calcul du solde des gains exonérés :

Paragraphe 14(5)

Solde du MCIA au début de 1994	7 237 \$ 1
Choix : Produit de disposition indiqué le 22 février 1994 : 110 000 \$ X 3/4	<u>82 500 \$ 2</u>
Ligne 1 moins ligne 2	(75 263 \$) 3
Solde négatif du MCIA	75 263 \$ 4
Moins : Allocations annuelles totales déduites de 1989 à 1994	<u>263 \$ 5</u>
Solde des gains exonérés (ligne 4 – ligne 5)	75 000 \$ 6

Le solde des gains exonérés doit être réduit, parce que le produit de disposition indiqué excède la JVM de plus de 10 %.

Le solde des gains exonérés réduits est calculé de la façon suivante :

Solde des gains exonérés = La somme qui aurait constitué le gain en capital imposable si le montant du produit de disposition indiqué avait été égal à la JVM réelle au 22 février 1994 moins 3/4 (C-1.1(D))

C : Montant indiqué dans le formulaire concernant le choix

D : Montant de la JVM du fonds commercial au 22 février 1994

JVM = 0

donc : $0 - \frac{3}{4} (110\,000 - 1.1(0)) = (82\,500 \$)$

Comme le calcul donne lieu à un résultat négatif, le solde des gains exonérés est réduit à « 0 » et le produit de disposition réputé est calculé conformément au paragraphe 14(9).

Produit de disposition
réputé = $(3/4 (\text{produit de disposition indiqué} - 1.1 \text{ JVM}) - \text{gain en capital imposable selon la JVM}) \times 4/3$
= $3/4 (110\,000 \$ - 1.1(0) - 0) \times 4/3$
= $82\,500 \$ \times 4/3$
= $110\,000 \$$

Le produit de disposition réputé selon le par. 14(9) est de 110 000 \$.

Le contribuable est réputé avoir reçu un produit de disposition de 110 000 \$ à la vente du fonds commercial. Le choix pour gains en capital ne peut être appliqué à l'égard de cette disposition réputée.

Calcul de la somme à inclure dans le revenu d'entreprise pour 1994 suivant l'alinéa 14(1)a) :

Solde du MCIA au début de 1994	7 237 \$
Produit de disposition réputé selon le par. 14(9) 110 000 \$ x 3/4	(82 500 \$)

Solde négatif du MCIA	(75 263 \$)
Solde du MCIA à la fin de 1994	<u>0 \$</u>

La somme de 75 263 \$ devient un gain en capital imposable réputé en 1994.

Processus de vérification

- Obtention d'une évaluation du fonds commercial effectuée par la section de l'Évaluation d'équités d'affaires de Revenu Canada.
- Examen du contrat de vente visant le restaurant conclu entre M. Tanios Saab et M. Nasser Vasiri en 1995.

Conclusion

Le contribuable a indiqué que le produit de disposition du fonds commercial au 22 février 1994 s'élevait à 110 000 \$. Selon l'Évaluation d'équités d'affaires, la juste valeur marchande réelle du fonds commercial est « nulle » ou égale à zéro. Cette unité administrative a fondé son évaluation sur l'historique de faibles revenus de l'entreprise et sur le fait que le propriétaire a vendu le restaurant à perte d'une somme de 25 000 \$ en 1995. Le nouveau propriétaire a subséquemment fait faillite en moins d'un an.

Le contribuable qui surestime la juste valeur marchande du bien visé par le choix d'une somme supérieure à 10 %

de sa juste valeur marchande réelle au 22 février 1994, fait automatiquement l'objet d'une pénalité. Les conséquences fiscales d'une surestimation sont clairement énoncées aux pages 16 et 17 de la brochure sur le choix pour gains en capital de 1994.

Selon le paragraphe 110.6(19), le contribuable qui fait un choix le 22 février 1994 est réputé avoir disposé du bien pour un produit de disposition égal au montant indiqué dans le formulaire concernant le choix. Habituellement, lorsque le contribuable n'a pas indiqué une somme plus élevée de 10 % de la juste valeur marchande réelle, il est réputé avoir acquis le bien de nouveau à un PBR égal au montant indiqué dans le formulaire concernant le choix. Cependant, lorsque le contribuable indique un produit de disposition supérieur à 10 % de la juste valeur marchande, il est réputé avoir acquis le bien de nouveau à un nouveau PBR, conformément aux dispositions du paragraphe 100.6(22).

M. Saab a indiqué que le produit de disposition du fonds commercial au 22 février 1994 était de 110 000 \$ alors que la juste valeur marchande réelle de ce fonds était « nulle ». Suivant les dispositions des paragraphes 110.6(22) et 14(9), le prix de base rajusté du fonds commercial au moment de la nouvelle acquisition était négatif. Or, selon le paragraphe 40(3), un PBR négatif donne lieu à un gain en capital imposable réputé de 75 263 \$.

[10] Il faut signaler qu'en l'espèce, il ne s'agit pas d'un bien en immobilisation dont la disposition donne lieu à un gain en capital, mais plutôt d'un fonds commercial, soit une immobilisation admissible (« IA »), dont la disposition entraîne des conséquences fiscales qui relèvent d'un régime totalement différent. La voie suivie par le ministre paraît avoir mené, pour l'essentiel, au même résultat, mais l'explication que j'ai reproduite plus haut semble avoir pour prémisse le fait qu'il s'agit d'un bien en immobilisation, lequel n'est pas une IA.

[11] Le raisonnement du ministre comporte une erreur fondamentale : il a confondu les alinéas *a*) et *b*) du paragraphe 110.6(19). Il fait mention du prix de base rajusté (« PBR ») du bien alors que le fonds commercial (qui est une IA) n'a pas de PBR. Les dépenses en capital admissibles font plutôt partie du montant cumulatif des immobilisations admissibles.

[12] Pour illustrer ce point, j'ai procédé à des calculs fondés sur trois montants différents de JVM pour le fonds commercial au 22 février 1994. Ces calculs figurent aux annexes A, B et C des présents motifs.

[13] Si nous comparons l'annexe B aux explications données par l'ARC, l'arithmétique est la même mais, comme on le précise dans la conclusion, celle-ci se fonde sur la prémisse voulant que le fonds commercial ait un PBR, ce qui est erroné. En particulier, le paragraphe 110.6(22), qui est mentionné au dernier paragraphe des explications, ne s'applique nullement en l'espèce, pas plus que le paragraphe 40(3), lequel entraîne un gain en capital lorsque le PBR d'un bien tombe sous la barre du zéro.

[14] Pourquoi toutes ces précisions? Parce que si l'administration fiscale, pour infliger une pénalité, peut s'appuyer sur une erreur aussi fondamentale en raison de la complexité de la Loi, il semble inconcevable que la pénalité puisse être maintenue.

[15] Le formulaire T-664 concernant le choix a été rempli par le comptable de M. Saab. Ce dernier l'a signé sans avoir la moindre idée de ce dont il s'agissait ni des conséquences en découlant. Il n'a pas témoigné, mais son fils, qui l'a représenté, a rendu témoignage. L'appelant n'est pas un homme instruit et sa connaissance de l'anglais, selon son fils, est restreinte. Il est atteint d'insuffisance cardiaque, de diabète, d'hypertension artérielle et d'hypercholestérolémie. Selon une lettre signée par son médecin, il souffre en outre d'insomnie, d'anxiété générale, de douleurs à la poitrine et de stress. Pour des raisons évidentes, je ne tire aucune inférence défavorable de son défaut de témoigner.

[16] Il ne fera aucun doute que la pénalité infligée à M. Saab à la suite d'un choix exagérément audacieux fondé sur le paragraphe 110.6(19) de la Loi est grotesquement disproportionnée à l'abus, quel qu'il soit, qui est visé par l'effet dissuasif de la pénalité. Se fiant à son conseiller professionnel, M. Saab a signé en toute innocence et ignorance le formulaire concernant le choix. Les conséquences sont plus que malheureuses; elles sont désastreuses. Peu importe la mesure de redressement administrative qui peut avoir été accordée à la suite du retard du ministre à traiter l'opposition de M. Saab, elle ne peut suffire à remédier aux conséquences par trop punitives d'une erreur faite de bonne foi. Il se peut fort bien que ces mesures draconiennes soient jugées nécessaires pour dissuader les autres. Je crois toutefois qu'en l'espèce, on a choisi la mauvaise personne. S'il est loisible au ministre d'exercer son pouvoir discrétionnaire d'accorder une mesure de redressement supplémentaire, il s'agit manifestement d'un cas où il serait opportun de le faire.

[17] Les pouvoirs de la Cour se limitent à l'examen du bien-fondé de la cotisation. La prémisse fondamentale sur laquelle repose la cotisation est celle

voulant que la JVM au 22 février 1994 soit nulle. Comme il est signalé plus haut, lorsque M. Saab a acheté l'entreprise en 1991, les parties ont attribué 40 000 \$ du prix de vente de 110 000 \$ au fonds commercial. Lorsqu'il a vendu l'entreprise en août 1995 pour la somme de 80 000 \$, les parties ont attribué 9 737 \$ au fonds commercial. De toute évidence, les parties n'estimaient pas que le nom commercial faisait partie du fonds commercial, puisqu'elles ont attribué 26 863 \$ aux améliorations locatives et au nom commercial de l'entreprise de restauration. J'aurais cru que le nom du restaurant constituait une partie plutôt importante du fonds commercial.

[18] À mon avis, il était erroné de conclure que la JVM du fonds commercial était égale à zéro.

[19] Il y a eu deux évaluations : l'une en date du 22 février 1994 pour les besoins du choix et l'autre en août 1995 pour les besoins de la vente. Dans les deux cas, on est arrivé à la conclusion que la valeur était nulle.

[20] Le raisonnement est plutôt ténu. Dans le premier rapport, ce raisonnement est exposé de la façon suivante :

[TRADUCTION]

FONDEMENT : Valeur comptable nette.

À la lumière de notre examen restreint de l'historique des résultats d'exploitation et du bénéfice d'exploitation de l'entreprise, nous concluons que la méthode fondée sur la valeur comptable nette rajustée est appropriée pour évaluer le Queen Isabella Restaurant en date du 22 février 1994. La méthode de l'immobilisation est utilisée lorsque l'entreprise est une entreprise en activité, mais qu'elle ne gagne pas un taux de rendement adéquat et qu'il n'y a aucune attente liée à une quelconque valeur incorporelle.

Le second rapport mentionne ce qui suit :

[TRADUCTION]

FONDEMENT : Valeur comptable nette.

À la lumière de notre examen restreint de l'historique des résultats d'exploitation et du bénéfice d'exploitation de l'entreprise, nous concluons que la méthode fondée sur la valeur comptable nette rajustée est appropriée pour évaluer le Queen Isabella Restaurant

en date du 30 août 1995. La méthode de l'immobilisation est utilisée lorsque l'entreprise est une entreprise en activité, mais qu'elle n'obtient pas un taux de rendement adéquat et qu'il n'y a aucune attente liée à une quelconque valeur incorporelle.

Aucune valeur n'est attribuable au fonds commercial. Pour les entreprises de restauration, les résultats financiers historiques constituent le meilleur indicateur du potentiel de croissance et de gains d'une société à la date d'évaluation. La société a connu une diminution de ses ventes depuis l'achat le 1^{er} novembre 1991. Elle a subi une perte de 18 985 \$ en 1992 et réalisé un bénéfice net négligeable de 6 714 \$, de 5 495 \$ et de 2 890 \$ en 1993, 1994 et 1995 respectivement, avant le paiement du salaire de gestion et de l'impôt sur le revenu. La société n'a pas obtenu un taux de rendement adéquat au titre d'une quelconque valeur incorporelle.

L'expression fonds commercial a été définie dans de nombreuses décisions. Il suffit de reproduire deux ou trois des définitions les mieux connues. Dans la décision *Herb Payne Transport Ltd. v. M.N.R.*, 63 DTC 1075, le juge Noël mentionne ce qui suit à la page 1079 :

[TRADUCTION]

Avant d'examiner la répartition du prix de vente selon l'annexe « A » de la pièce 3, il convient de se pencher sur la question du fonds commercial. Comme l'a mentionné lord MacNaughton dans l'arrêt *1901 E.R. Commissioners v. Muller Limited*, (1901) Appeal Cases 217, le fonds commercial est une chose qui est très facile à décrire, mais très difficile à définir. Il a néanmoins défini le fonds commercial par l'énumération des éléments dont il tire sa source.

Sa définition est la suivante :

Il s'agit de l'avantage propre au bon nom, à la bonne réputation et aux bonnes relations de l'entreprise avec ses clients. C'est ce qui attire les clients chez elle. L'élément qui distingue une entreprise bien établie d'une autre à ses débuts [...] Le fonds commercial se compose d'une variété de facteurs. Il diffère selon le secteur d'activité et selon les divers aspects d'un même secteur d'activité. Un élément peut prédominer ici tandis qu'un autre prédominera ailleurs.

L'existence de bonnes relations avec les employés, de contrats commerciaux avantageux, de franchises ainsi que de bonnes relations financières et, enfin, une saine gestion sont d'autres facteurs à prendre en considération.

Tous ces avantages sont reliés entre eux et forment un tout qui aidera à évaluer la valeur du fonds commercial d'une entreprise.

Il faut ensuite examiner un certain nombre d'autres facteurs, comme les bénéfices réalisés au cours d'un nombre donné d'années antérieures, attribuer une valeur à l'actif corporel net utilisé par l'entreprise à titre d'entreprise en activité, déterminer le taux de rendement normal qu'un investisseur dans une entreprise obtiendrait de son capital et évaluer la durée possible de la période pendant laquelle l'entreprise dégagera des bénéfices.

Dans la décision *Tomenson Inc. v. The Queen*, 86 DTC 6267, le juge Rouleau affirme, à la page 6271 :

Dans l'arrêt *C.I.R. v. Muller & Co.'s Margarine Ltd.*, [1901] A.C. 217, lord Lindley a émis des remarques sur le rapport existant entre la notion d'« achalandage » et celle d'« entreprise en activité »; à la page 235, il a précisé :

[TRADUCTION] Comme bien, l'achalandage n'a aucune signification si ce n'est en fonction d'un certain commerce, affaire ou métier. Si je comprends bien, le mot englobe dans ce cas tout ce qui ajoute une valeur à une entreprise en raison de son emplacement, de son nom, de sa réputation, de sa clientèle, de la mise en rapport avec les vieux clients et de l'absence convenue de concurrence, ou de l'une quelconque de ces choses, et il y en a peut-être d'autres qui ne me viennent pas à l'esprit. Dans ce sens large, l'achalandage est indissociable de l'entreprise à laquelle il ajoute de la valeur et, à mon avis, il existe lorsque l'entreprise est en activité.

(C'est moi qui souligne.)

L'achalandage semble dépendre de l'exploitation de l'entreprise. Il est donc difficile d'accepter la proposition selon laquelle l'acquisition de certains biens d'une entreprise en voie de liquidation comporte l'acquisition de l'achalandage.

[21] L'évaluation du fonds commercial effectuée par l'ARC est erronée, parce qu'elle se fonde uniquement sur les bénéfices des toutes dernières années. La santé de M. Saab avait décliné; l'absence de bénéfices n'est pas attribuable à une absence de fonds commercial, pas plus qu'elle ne tend à établir une telle absence. J'estime inconcevable qu'une entreprise de restauration ayant une clientèle établie soit dépourvue de fonds commercial. J'arrive à la conclusion que l'évaluation selon laquelle la valeur du fonds commercial est égale à zéro est à ce point douteuse qu'elle ne peut servir de fondement à la cotisation pour trois raisons :

- a) L'évaluatrice a fondé sa conclusion sur l'absence de bénéfices pour les années précédentes. Cette prémisse est erronée.

- b) L'évaluatrice a également fondé sa conclusion sur le fait que la valeur comptable nette des biens corporels excédait le prix payé en 1995. Elle n'a pas évalué les biens corporels. De toute évidence, la valeur comptable nette ne permet nullement d'établir la valeur des biens corporels. Il s'agit simplement du calcul financier de la valeur comptable nette des biens.
- c) Elle n'a pas tenu compte du meilleur élément de preuve dont elle disposait quant à la valeur du fonds commercial, à savoir les conventions sans lien de dépendance conclues lorsque M. Saab a acheté l'entreprise en 1991 et lorsqu'il l'a vendue en 1995. Suivant les ententes, les parties ont attribué au fonds commercial une somme de 40 000 \$ sur un prix de vente total de 110 000 \$ en 1991 et une somme de 9 737 \$ sur un prix de vente total de 80 000 \$ en 1995.

[22] Si nous supposons que la valeur de l'entreprise a connu une diminution globale de 30 000 \$ pendant la période de 47 mois allant d'octobre 1991 à août 1995, nous pouvons dire, de façon approximative, que cela revient à une diminution de 638 \$ par mois, toutes proportions gardées. D'octobre 1991 à février 1994, cette diminution se chiffre à 18 510 \$. Ma meilleure estimation de la valeur du fonds commercial en février 1994 s'élève à 21 500 \$.

[23] Il m'est impossible de faire plus pour le pauvre homme. Cela est toutefois bien insuffisant.

[24] Avec un peu de recul, qu'est-ce qui ressort de la situation désastreuse en l'espèce? Un homme âgé et malade qui, sur le conseil de son comptable, a signé un formulaire de choix qui lui était complètement incompréhensible. S'il n'avait rien fait, il aurait subi une perte en 1995 lorsqu'il a vendu, pour 80 000 \$, l'entreprise qu'il avait achetée 110 000 \$ en 1991. Au lieu de cela, à la suite de calculs qui lui sont tout aussi incompréhensibles que le formulaire de choix qu'il a signé, il se retrouve avec un gain en capital imposable de 75 263 \$ en 1994. Il s'agit d'une somme purement théorique et fictive. De toute évidence, elle ne constitue nullement un revenu pour lui. Comme je l'ai signalé plus haut, même les fonctionnaires du ministre se sont trompés lorsqu'ils ont tenté d'expliquer comment ils étaient arrivés à ce résultat extraordinaire. On peut s'interroger sur l'opportunité de frapper un vieil homme malade d'une lourde pénalité, alors que les fonctionnaires qui l'infligent ne réussissent même pas à exposer la théorie qui étaye son calcul.

[25] Je fais droit à l'appel de la cotisation pour 1994 et je renvoie la cotisation au ministre du Revenu national pour qu'il l'examine à nouveau et qu'il établisse une nouvelle cotisation, compte tenu du fait que la JVM du fonds commercial de l'entreprise de restauration le 22 février 1994 était de 21 500 \$.

[26] L'appel visant 1995 est annulé. Cependant, si le résultat de ma conclusion selon laquelle le fonds commercial au 22 février 1994 était de 21 500 \$ influe sur le revenu à titre de perte pour 1995 de telle sorte que le revenu imposable pour 1994 doive être réduit, cette situation devrait être prise en compte dans l'établissement de la nouvelle cotisation pour 1994. (*Aallcann Wood Suppliers Inc. v. The Queen*, 94 DTC 1475.)

[27] Même si je n'ai pas le pouvoir d'ordonner au ministre d'envisager d'exercer les pouvoirs discrétionnaires susceptibles d'exister sous le régime de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ou de la *Loi sur la gestion des finances publiques* afin de tempérer ou d'éliminer cette issue totalement injuste, je lui recommande de le faire.

Signé à Ottawa, Canada, ce 16^e jour de juin 2005.

« D.G.H. Bowman »

Juge en chef Bowman

Traduction certifiée conforme
ce 9^e jour de mai 2006.

Christian Laroche, LL.B.

Impôt payable si la JVM du fonds commercial du restaurant est évaluée à 140 000 \$

(comme le soutient l'appelant)

14(5) « solde des gains exonérés »	75 263 \$	(0)	Solde définitif des gains exonérés du contribuable; si cette somme est négative, elle est considérée comme égale à zéro en application de l'art. 257.
(A) MCIA du bien le 22 février 1994	7 237 \$	(A)	Somme se trouvant dans le compte du MCIA du contribuable.
(B) JVM du bien le 22 février 1994	140 000 \$	(B)	Juste valeur marchande du bien le 22 févr. 94.
(C) Montant choisi en application du paragr. 110.6(19)	110 000 \$	(C)	Le contribuable a choisi que le produit de disposition corresponde à ce montant.
<u>CALCULS</u>			
(D) Gain en capital sur le bien par suite du CHOIX (perte)	100 350,67 \$	(D)	Différence entre (C) et le capital réellement utilisé pour calculer le MCIA.
(E) GCI par suite du CHOIX = $\frac{3}{4}$ du gain en capital (perte)	75 263 \$	(E)	Gain en capital imposable sur la différence entre (C) et (A).
(F) Gain en capital RÉEL sur le bien (perte)	130 350,67 \$	(F)	Si le contribuable avait déclaré la JVM réelle du bien comme son produit de disposition par suite du choix, il s'agirait du gain en capital sur cette disposition fictive.
(G) GCI RÉEL = $\frac{3}{4}$ du gain en capital (perte)	97 763 \$	(G)	Si le contribuable avait déclaré la JVM réelle du bien comme son produit de disposition par suite du choix, il s'agirait du gain en capital imposable sur cette disposition fictive.
Solde des gains exonérés = (H – K)	75 263 \$	(1)	Solde des gains exonérés du contribuable.
(H) la moindre des sommes suivantes :	75 263 \$	(H)	Paragr. 14(5) « solde des gains exonérés ».
(I) l'excédent de (G) sur 0,75(C – 1,1B)	130 763 \$	(I)	Paragr. 14(5) « solde des gains exonérés », « A », a).
(J) le GCI déterminé en (E)	75 263 \$	(J)	Paragr. 14(5) « solde des gains exonérés », « A », b).
(K) la déduction prévue à l'al. 20(1)b	– \$	(K)	Paragr. 14(5) « solde des gains exonérés », « B ».
14(9) Produit de disposition réputé	– \$	(2)	Montant de la disposition réputée que le contribuable reçoit en application du paragr. 14(9).
<u>CALCULS</u>			
(L) = (M – N) x 4/3	– \$	(L)	Paragr. 14(9).
(M) 0,75(C – 1,1B)	(33 000 \$)	(M)	Paragr. 14(9), « A ».
(N) le GCI réel sur le bien	97 763 \$	(N)	Paragr. 14(9), « B ».
14(1) Inclusion dans le revenu	– \$	(3)	Somme que le contribuable doit inclure dans son revenu par suite de la récupération de son MCIA.

CALCULS

(O) MCIA avant la disposition réputée selon le paragr. 14(9)

(P) Récupération (si on présume qu'il s'agit de la fin de l'année d'imposition)

7 237 \$

(O)

Même somme que (A), plus haut.

– \$

(P)

La disposition réputée pondérée par $\frac{3}{4}$ pour refléter le gain en capital imposable, moins le MCIA se trouvant dans le compte du contribuable.

Impôt payable si la JVM du fonds commercial du restaurant est évaluée à zéro
(comme le soutient l'intimée)

14(5) « solde des gains exonérés »	– \$	(0)	Solde définitif des gains exonérés du contribuable; si cette somme est négative, elle est considérée comme égale à zéro en application de l'art. 257.
(A) MCIA du bien le 22 février 1994	7 237 \$	(A)	Somme se trouvant dans le compte du MCIA du contribuable.
(B) JVM du bien le 22 février 1994	– \$	(B)	Juste valeur marchande du bien le 22 févr. 94.
(C) Montant choisi en application du paragr. 110.6(19)	110 000 \$	(C)	Le contribuable a choisi que le produit de disposition corresponde à ce montant.
<u>CALCULS</u>			
(D) Gain en capital sur le bien par suite du CHOIX (perte)	100 350,67 \$	(D)	Différence entre (C) et le capital réellement utilisé pour calculer le MCIA.
(E) GCI par suite du CHOIX = $\frac{3}{4}$ du gain en capital (perte)	75 263 \$	(E)	Gain en capital imposable sur la différence entre (C) et (A).
(F) Gain en capital RÉEL sur le bien (perte)	(9 649,33 \$)	(F)	Si le contribuable avait déclaré la JVM réelle du bien comme son produit de disposition par suite du choix, il s'agirait du gain en capital sur cette disposition fictive.
(G) GCI RÉEL = $\frac{3}{4}$ du gain en capital (perte)	(7 237 \$)	(G)	Si le contribuable avait déclaré la JVM réelle du bien comme son produit de disposition par suite du choix, il s'agirait du gain en capital imposable sur cette disposition fictive.
Solde des gains exonérés = (H – K)	(89 737 \$)	(1)	Solde des gains exonérés du contribuable.
(H) la moindre des sommes suivantes :	(89 737 \$)	(H)	Paragr. 14(5) « solde des gains exonérés ».
(I) l'excédent de (G) sur $0,75(C - 1,1B)$	(89 737 \$)	(I)	Paragr. 14(5) « solde des gains exonérés », « A », a).
(J) le GCI déterminé en (E)	75 263 \$	(J)	Paragr. 14(5) « solde des gains exonérés », « A », b).
(K) la déduction prévue à l'al. 20(1)b	– \$	(K)	Paragr. 14(5) « solde des gains exonérés », « B ».
14(9) Produit de disposition réputé	110 000 \$	(2)	Montant de la disposition réputée que le contribuable reçoit en application du paragr. 14(9).
<u>CALCULS</u>			
(L) = (M – N) x 4/3	110 000 \$	(L)	Paragr. 14(9).
(M) 0,75(C – 1,1B)	82 500 \$	(M)	Paragr. 14(9), « A ».
	– \$	(N)	Paragr. 14(9), « B ».
(N) le GCI réel sur le bien			
14(1) Inclusion dans le revenu	75 263 \$	(3)	Somme que le contribuable doit inclure dans son revenu par suite de la récupération de son MCIA.

CALCULS

(O) MCIA avant la disposition réputée
selon le paragr. 14(9)

7 237 \$

(O) Même somme que (A), plus haut.

(P) Récupération (si on présume qu'il
s'agit de la fin de l'année d'imposition)

75 263 \$

(P) La disposition réputée pondérée par $\frac{3}{4}$ pour refléter le
gain en capital imposable, moins le MCIA se trouvant
dans le compte du contribuable.

Impôt payable si la JVM du fonds commercial du restaurant est évaluée à 21 500 \$

14(5) « solde des gains exonérés »	– \$	(0)	Solde définitif des gains exonérés du contribuable; si cette somme est négative, elle est considérée comme égale à zéro en application de l'art. 257.
(A) MCIA du bien le 22 février 1994	7 237 \$	(A)	Somme se trouvant dans le compte du MCIA du contribuable.
(B) JVM du bien le 22 février 1994	21 500 \$	(B)	Juste valeur marchande du bien le 22 févr. 94.
(C) Montant choisi en application du paragr. 110.6(19)	110 000 \$	(C)	Le contribuable a choisi que le produit de disposition corresponde à ce montant.

CALCULS

(D) Gain en capital sur le bien par suite du CHOIX (perte)	100 350,67 \$	(D)	Différence entre (C) et le capital réellement utilisé pour calculer le MCIA.
(E) GCI par suite du CHOIX = $\frac{3}{4}$ du gain en capital (perte)	75 263 \$	(E)	Gain en capital imposable sur la différence entre (C) et (A).
(F) Gain en capital RÉEL sur le bien (perte)	11 850,67 \$	(F)	Si le contribuable avait déclaré la JVM réelle du bien comme son produit de disposition par suite du choix, il s'agirait du gain en capital sur cette disposition fictive.
(G) GCI RÉEL = $\frac{3}{4}$ du gain en capital (perte)	8 888 \$	(G)	Si le contribuable avait déclaré la JVM réelle du bien comme son produit de disposition par suite du choix, il s'agirait du gain en capital imposable sur cette disposition fictive.
Solde des gains exonérés = (H – K)	(55 874,50 \$)	(1)	Solde des gains exonérés du contribuable.
(H) la moindre des sommes suivantes :		(H)	Paragr. 14(5) « solde des gains exonérés ».
(I) l'excédent de (G) sur 0,75(C – 1,1B)	(55 874,50 \$)	(I)	Paragr. 14(5) « solde des gains exonérés », « A », a).
(J) le GCI déterminé en (E)	(55 874,50 \$)	(J)	Paragr. 14(5) « solde des gains exonérés », « A », b).
(K) la déduction prévue à l'al. 20(1)b	75 263 \$	(K)	Paragr. 14(5) « solde des gains exonérés », « B ».
	– \$		

14(9) Produit de disposition réputé	74 499,33 \$	(2)	Montant de la disposition réputée que le contribuable reçoit en application du paragr. 14(9).
--	---------------------	-----	---

CALCULS

(L) = (M – N) x 4/3	74 499,33 \$	(L)	Paragr. 14(9).
(M) 0,75(C – 1,1B)	64 762,50 \$	(M)	Paragr. 14(9), « A ».
	8 888 \$	(N)	Paragr. 14(9), « B ».

(N) le GCI réel sur le bien

14(1) Inclusion dans le revenu	48 637,50 \$	(3)	Somme que le contribuable doit inclure dans son revenu par suite de la récupération de son MCIA.
---------------------------------------	---------------------	-----	--

CALCULS

(O) MCIA avant la disposition réputée selon le paragr. 14(9)	7 237 \$	(O)	Même somme que (A), plus haut.
(P) Récupération (si on présume qu'il s'agit de la fin de l'année d'imposition)	48 637,50 \$	(P)	La disposition réputée pondérée par $\frac{3}{4}$ pour refléter le gain en capital imposable, moins le MCIA se trouvant dans le compte du contribuable.

RÉFÉRENCE : 2005CCI331

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2004-4333(IT)I

INTITULÉ DE LA CAUSE : Tanios Saab c.
Sa Majesté la Reine

LIEU DE L'AUDIENCE : Ottawa (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 20 avril 2005

MOTIFS DU JUGEMENT PAR : L'honorable D.G.H. Bowman, juge en
chef

DATE DU JUGEMENT ET DES
MOTIFS DU JUGEMENT : Le 16 juin 2005

COMPARUTIONS :

Représentant de l'appelant : M. Chuck Saab, CGA

Avocate de l'intimée : M^c April Tate

AVOCAT(E) INSCRIT(E) AU
DOSSIER :

Pour l'appelant :

Nom : S/O

Cabinet : S/O

Pour l'intimée : John H. Sims, c.r.
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada