

Dossier : 2003-1672(IT)G

ENTRE :

SANDIA MOUNTAIN HOLDINGS INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

---

Appels entendus sur preuve commune avec les appels d'Elizabeth Kulla (2003-1686(IT)G), les 15 et 19 mai 2006 et le 25 août 2006, et jugement motivé rendu oralement à l'audience à Toronto (Ontario), le 28 août 2006.

Devant : L'honorable juge J.E. Hershfield

Comparutions :

Avocats de l'appelante : M<sup>e</sup> Richard G. Fitzsimmons,  
M<sup>e</sup> Leigh S. Taylor et  
M<sup>e</sup> Giuseppe G.M. LoPresti  
Avocat de l'intimée : M<sup>e</sup> Bobby J. Sood

---

JUGEMENT MODIFIÉ

**L'appel interjeté à l'égard de la cotisation établie sous le régime de la Loi de l'impôt sur le revenu relativement à l'année d'imposition 1993 est accueilli, et l'affaire est renvoyée au ministre du Revenu national pour qu'il l'examine à nouveau et établisse une nouvelle cotisation compte tenu du fait que le revenu non déclaré doit être réduit de 88 677 \$.**

Les appels interjetés à l'égard des cotisations établies sous le régime de la Loi de l'impôt sur le revenu relativement aux années d'imposition 1994, 1995, 1996, 1997 et 1998 sont accueillis, et les cotisations sont renvoyées au ministre du

Revenu national pour qu'il les examine à nouveau et établisse de nouvelles cotisations compte tenu du fait que les frais d'intérêt refusés pour chacune de ces années doivent être accordés tels qu'ils ont été déduits.

L'**appel** interjeté à l'égard de la **cotisation** établie relativement à l'**année** d'imposition 1999 est rejeté.

Les dépens sont adjugés à l'intimée pour une somme égale à 50 pour 100 du tarif total fixé pour tous les appels entendus sur preuve commune.

Signé à Ottawa, Canada, ce 13<sup>e</sup> jour d'octobre 2006.

« J.E. Hershfield »

---

Juge Hershfield

Traduction certifiée conforme  
ce 30<sup>e</sup> jour de juillet 2008.

Aleksandra Kozirowska, LL.B.

Dossier : 2003-1686(IT)G

ENTRE :

ELIZABETH KULLA,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

---

Appels entendus sur preuve commune avec les appels de Sandia Mountain Holdings Inc. (2003-1672(IT)G)), les 15 et 19 mai 2006 et le 25 août 2006, et jugement motivé rendu oralement à l'audience à Toronto (Ontario), le 28 août 2006.

Devant : L'honorable juge J.E. Hershfield

Comparutions :

Avocats de l'appelante :	M <sup>e</sup> Richard G. Fitzsimmons, M <sup>e</sup> Leigh S. Taylor et M <sup>e</sup> Giuseppe G.M. LoPresti
Avocat de l'intimée :	M <sup>e</sup> Bobby J. Sood

---

JUGEMENT **MODIFIÉ**

Les appels interjetés à l'égard des cotisations établies sous le régime de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi ») relativement aux années d'imposition 1991 et 1992 sont accueillis.

L'appel interjeté à l'égard de la cotisation relative à l'année d'imposition 1993 est accueilli, et la cotisation est renvoyée au ministre du Revenu national pour qu'il l'examine à nouveau et établisse une nouvelle cotisation compte tenu du fait que le revenu non déclaré considéré comme un avantage imposable

dans la cotisation doit être réduit de 88 677 \$. Le solde de la somme considérée comme un avantage dans la cotisation établie à l'égard de cette année d'imposition est confirmé sur le fondement du paragraphe 15(2) de la Loi.

Les appels visant les années d'imposition 1994, 1995, **1996**, 1997 et 1998 sont accueillis, et les cotisations sont renvoyées au ministre pour qu'il les examine à nouveau et établisse de nouvelles cotisations compte tenu du fait que le revenu non déclaré considéré comme un avantage imposable dans les cotisations établies à l'égard de chacune de ces années doit être réduit de la somme correspondant à tout l'intérêt payé par Sandia Mountain Holdings Inc. et attribué à l'appelante à titre d'avantage imposable pour ces années. Le solde de la somme considérée comme un avantage dans les cotisations relatives à chacune de ces années est confirmé sur le fondement du paragraphe 15(2) de la Loi.

La nouvelle cotisation relative à l'année d'imposition 1999 est confirmée pour le motif que l'avantage visé par la cotisation est assujetti à l'impôt en application du paragraphe 15(2) de la Loi.

Chaque partie doit assumer ses propres dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 13<sup>e</sup> jour d'octobre 2006.

« J.E. Hershfield »

---

Juge Hershfield

Traduction certifiée conforme  
ce 30<sup>e</sup> jour de juillet 2008.

Aleksandra Koziowska, LL.B.

Référence : 2006CCI348  
Date : 20061013  
Dossiers : 2003-1672(IT)G  
2003-1686(IT)G

ENTRE :

SANDIA MOUNTAIN HOLDINGS INC.,  
ELIZABETH KULLA,

appellantes,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

### **MOTIFS DU JUGEMENT**

(Rendus à l'audience à Toronto (Ontario),  
le 28 septembre 2006.)

#### **Le juge Hershfield**

[1] Les appels interjetés par M<sup>me</sup> Kulla et par Sandia Mountain Holdings Inc. (« Sandia ») ont été entendus sur preuve commune. M<sup>me</sup> Kulla était dirigeante et unique actionnaire de Sandia depuis novembre 1991.

[2] De nouvelles cotisations ont été établies à l'égard de M<sup>me</sup> Kulla pour ses années d'imposition 1991 à 1999 (inclusivement). Les six premières de ces années ont fait l'objet d'une cotisation établie après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation suivant le paragraphe 152(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »).

[3] Une nouvelle cotisation a été établie à l'égard de M<sup>me</sup> Kulla pour chacune des années en cause pour le motif que certains de ses frais personnels, dont le montant varie selon l'année, auraient été payés par Sandia, ce qui constitue des avantages qui lui auraient été conférés en sa qualité de dirigeante et d'actionnaire. L'intimée s'appuie sur les paragraphes 6(1) et 15(1) de la Loi. Je signale toutefois que, dans la réponse modifiée, l'article 6 n'est invoqué qu'en ce qui concerne les

années d'imposition 1991 et 1992 de M<sup>me</sup> Kulla. De plus, des pénalités ont été imposées à cette dernière en application du paragraphe 163(2) de la Loi parce qu'elle aurait omis d'inclure la valeur de ces avantages dans le calcul de son revenu pour chacune des années d'imposition visées.

[4] Sandia a fait l'objet d'une nouvelle cotisation relativement à ses années d'imposition 1993 à 1999 (inclusivement) se terminant le 31 juillet. La nouvelle cotisation relative à la première de ces années a été établie après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation suivant le paragraphe 152(4).

[5] Une nouvelle cotisation a été établie à l'égard de Sandia en vertu de l'article 9 de la Loi pour chacune des années en cause parce qu'elle aurait fait une déclaration inexacte concernant les revenus de location que lui a versés une société (sœur) liée – The Shield & Sword Inns Limited (« S & S »)<sup>1</sup>. Des pénalités ont été imposées en application du paragraphe 163(2) relativement au revenu de location qu'elle aurait omis de déclarer pour chacune des années en cause. Des pénalités ont également été imposées en vertu du paragraphe 162(1) pour production tardive des déclarations pour les années d'imposition 1994 à 1999 (inclusivement). De plus, certains frais d'intérêt déduits ont été refusés en application des alinéas 18(1)a) et 20(1)c) de la Loi relativement aux années d'imposition 1994 à 1998 (inclusivement).

[6] Pendant l'audition des appels, on a présenté le témoignage de cinq personnes, dont un témoin expert, et versé en preuve quelques extraits d'interrogatoires préalables ainsi qu'un extrait de l'affidavit d'un second témoin expert accompagné d'une transcription de son interrogatoire. Le tout s'est déroulé sur une période de six jours. Bien que certaines conclusions de fait touchant l'établissement de nouvelles cotisations après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation et l'imposition de pénalités en application du paragraphe 163(2), qu'il incombe à l'intimée de prouver, aient été contestées, j'estime que les questions fiscales en litige sont, en soi, plutôt simples.

---

<sup>1</sup> Nul n'a allégué que M<sup>me</sup> Kulla était l'actionnaire contrôlante de S & S. Cependant, il n'était pas contesté que le contrôle de S & S était exercé par un groupe lié dont elle faisait partie.

## **Nouvelles cotisations visant Sandia**

[7] Tout d'abord, en ce qui a trait aux nouvelles cotisations établies à l'égard de Sandia, il s'agit de savoir si certaines sommes reçues de S & S ont été versées à titre de loyer.

[8] Sandia et S & S ont conclu un contrat de location visant l'occupation et l'usage d'un établissement composé d'un motel de 50 chambres et d'une brasserie qui comprenait un bar-salon offrant un divertissement destiné aux adultes. Ce bien avait appartenu à S & S jusqu'en 1987, année où il a été transféré à Sandia. La vente avait pour objet d'aider à protéger S & S contre les poursuites en responsabilité susceptibles d'être intentées par les créanciers du fait des activités de l'entreprise. À cette époque, le motel avait été loué pour servir de centre de détention. On estimait que cette situation entraînait des risques de responsabilité inhabituels, tout comme les activités liées à la brasserie et au bar-salon, lesquelles étaient à l'origine de préoccupations touchant la responsabilité pour conduite avec facultés affaiblies.

[9] Le contrat de location conclu avec Sandia en 1987 prévoyait un loyer mensuel fixe de 15 000 \$. En 1992, le loyer a été rajusté en bonne et due forme afin de permettre à S & S, à titre de locataire, de censément reporter ses obligations indéfiniment à sa discrétion, ce qui, pour les besoins de l'impôt, n'a pas, à mon avis, pour effet de donner naissance à une obligation de payer plus de 10 000 \$ par mois comme loyer pendant les années en cause. De même, je signale que les frais de location déduits par S & S n'ont jamais excédé 120 000 \$ par année. Dans son témoignage, l'expert-comptable de Sandia, de S & S et de M<sup>me</sup> Kulla a mentionné qu'il croyait qu'il était dans l'intention des parties que les frais de location reflètent la valeur marchande du bien et qu'il estimait que c'était le cas. Cependant, il a également affirmé que des rajustements au loyer étaient nécessaires pour éliminer le revenu de Sandia. Sandia avait peu de déductions et elle avait donc un revenu trop élevé en raison des rentrées de fonds au titre du loyer prévu par le contrat de location, malgré le rajustement qui l'avait porté à 10 000 \$ par mois. Afin de réduire le revenu de Sandia, les sommes reçues et reportées au titre du loyer ont été rajustées à la baisse après la fin de l'exercice, et l'excédent des rentrées a été traité comme une avance de S & S. Ces rajustements figurent sous les rubriques [TRADUCTION] « revenu non réalisé » ou [TRADUCTION] « redressement économique dans les états financiers de Sandia ».

[10] Par conséquent, les sommes déclarées par Sandia à titre de revenu de location pendant les années en cause étaient sensiblement moindres que les paiements que S & S devait effectuer et qui avaient effectivement été reçus de celle-ci. Sandia a reporté les rentrées de fonds suivantes au titre du loyer :

	<u>1993</u>	<u>1994</u>	<u>1995</u>	<u>1996</u>	<u>1997</u>	<u>1998</u>	<u>1999</u>
Rentrées de fonds – loyer	190 667 \$	107 000	103 200	104 000	120 000	120 000	120 000
Revenu non réalisé/ Redressement économique (traité comme des emprunts)	152 000 \$	87 000	57 000	93 000	92 000	89 000	99 000

Après avoir soustrait les sommes traitées comme des emprunts de S & S, le revenu locatif déclaré était le suivant :

	<u>1993</u>	<u>1994</u>	<u>1995</u>	<u>1996</u>	<u>1997</u>	<u>1998</u>	<u>1999</u>
Revenu déclaré	38 667 \$	33 333	31 200	23 000	28 000	31 000	21 611

[11] Les sommes qualifiées de revenu non réalisé ou de redressement économique ont été rajoutées au revenu dans les nouvelles cotisations, où figurent les sommes suivantes :

	<u>1993</u>	<u>1994</u>	<u>1995</u>	<u>1996</u>	<u>1997</u>	<u>1998</u>	<u>1999</u>
Loyer supplémentaire	152 000 \$	87 000	57 000	93 000	92 000	89 000	99 000

[12] La seule année où les sommes ajoutées au revenu à titre de loyer ont excédé la somme payable suivant le bail est 1993. En réalité, ces sommes sont plus élevées que le loyer non rajusté de 15 000 \$ par mois, ce qui appuie davantage l'assertion voulant que tous les paiements reçus par Sandia et reportés à titre de loyer ne représentent pas nécessairement le loyer. Les paiements excédant les sommes dues au titre du loyer ont vraisemblablement été avancés à titre de prêts. Ainsi, pour 1993, la somme incluse au titre du loyer doit être réduite de 70 677 \$<sup>2</sup>. Cependant, compte tenu de la conclusion selon laquelle il n'est pas déraisonnable de considérer une certaine partie des paiements de loyer reportés comme des

<sup>2</sup> Le loyer reçu dans le cadre du bail, soit 120 000 \$, moins la somme déclarée, soit 38 667 \$, donne un revenu non déclaré de 81 333 \$, soit 70 677 \$ de moins que la somme de 152 000 \$ fixée dans la nouvelle cotisation.

emprunts, il est utile d'examiner les sommes déduites à titre de frais de location par S & S. En 1993, la somme déduite à titre de frais de location s'élevait à 102 000 \$. Même si l'exercice de S & S se terminait à une date différente (soit le 31 décembre), les nouvelles cotisations et la réponse n'en tiennent pas compte et traitent le montant des frais de location déclaré par S & S comme des rentrées de fonds au titre du loyer de Sandia pour toutes les années en cause, à l'exception de 1993. Compte tenu de ce qui précède, j'estime que le même traitement doit s'appliquer à 1993 de sorte que le loyer visé par la nouvelle cotisation doit être réduit de 88 677 \$ plutôt que de la somme de 70 677 \$ mentionnée ci-dessus<sup>3</sup>.

[13] L'appelante fait valoir que je dois aller plus loin et traiter les rajustements du loyer comme des emprunts et réduire les rentrées de fonds au titre du loyer en conséquence. Elle soutient qu'il était dans l'intention des parties, comme le montrent en définitive les états financiers, de modifier le bail écrit et d'exiger un loyer variable. L'appelante a présenté les opinions de deux témoins experts à l'appui de cette méthode de comptabilisation, en particulier le rapport de Derek Rostant. Ce dernier a déclaré qu'il serait acceptable de réduire le loyer enregistré comme s'il s'agissait d'une dette de Sandia envers S & S. Dans son rapport, M. Rostant fait état des écritures de journal qui seraient appropriées en l'occurrence : débit – espèces 120 000 \$; crédit – revenu de location 120 000 \$; débit – [TRADUCTION] « revenu non réalisé » 90 000 \$; crédit – prêt de Shield 90 000 \$. Le fait qu'on n'ait pas procédé ainsi en l'espèce n'aide en rien la thèse de l'appelante.

[14] En effet, la preuve d'expert sur laquelle s'appuient les appelantes ne leur est d'aucun secours. Même si les principes comptables généralement reconnus permettent ou exigent des écritures de rajustement pour refléter la réalisation effective d'éléments comme le loyer, il s'agit, en droit, d'établir en quoi consistent cette réalisation. Les opinions d'expert s'appuyaient sur des faits présumés qui ne donnaient pas une image complète de la situation, et elles ont été formulées en partant de la prémisse voulant que les états financiers à l'égard desquels on demandait l'opinion soient assujettis aux principes comptables généralement reconnus, ces états étant accompagnés de notes complémentaires concernant des opérations entre parties liées. Comme il s'agissait d'avis aux lecteurs des états financiers, le modèle suivi était différent de celui envisagé dans l'opinion.

---

<sup>3</sup> Le loyer reçu dans le cadre du bail, soit 102 000 \$, moins la somme déclarée, soit 38 677 \$, donne un revenu non déclaré de 63 333 \$, soit 88 667 \$ de moins que la somme de 152 000 \$ visée par la nouvelle cotisation.

[15] Il convient en outre de faire remarquer à cet égard que, si des prêts aussi importants avaient été consentis chaque année, la somme payable aurait dû augmenter. Or, comme l'a signalé l'avocat de l'intimée, elle a plutôt baissé, ce qui est difficile à expliquer compte tenu de la réduction annuelle du revenu et de l'apparente absence d'autres sources de fonds.

[16] J'ai mentionné comment S & S a reporté et traité ses frais de location. Je me suis d'ailleurs appuyé sur ces éléments plutôt que sur la propre allégation de l'appelante voulant que S & S ait rajusté les montants des frais de location pour qu'ils correspondent aux montants des réductions de loyer indiqués par Sandia. En réalité, la manière dont S & S traitait les rajustements de loyer d'après l'expert-comptable ne fait qu'étayer la thèse de l'intimée et renforcer mon impression selon laquelle le remaniement des loyers n'était rien de plus qu'une tentative voilée et sans scrupules d'éluder l'impôt. C'est-à-dire que l'assertion de Sandia voulant que S & S ait en fin de compte déduit des paiements de loyer moins élevés que ceux figurant dans ses états financiers est douteuse. Je signalerai simplement à ce propos que la comptabilisation touchant cette prétendue réduction est à ce point dénuée de transparence et les précisions fournies par l'expert-comptable si insuffisantes que je ne suis pas convaincu que des rajustements véritables et opportuns ont été apportés aux déductions relatives aux frais demandés par S & S. L'expert-comptable a déclaré qu'il avait diminué le coût des ventes de S & S pour tenir compte des rajustements de loyer, mais les rapprochements effectués au titre de rajustements aussi occultes nécessitent un rapprochement avec d'autres rajustements visant tous à totalement obscurcir la véritable situation financière de S & S. Si elle avait eu l'obligation d'établir que les frais de location déduits ont été rajustés à la baisse par suite des revenus non réalisés déclarés dans les états financiers de Sandia, S & S n'aurait pas réussi à s'acquitter de ce fardeau.

[17] En conséquence, sous réserve de mon examen de la question de la prescription frappant certaines des années en cause, je conclus que les nouvelles cotisations ajoutant le revenu de location au revenu de Sandia doivent être confirmées, à l'exception du rajustement susmentionné accordé pour l'année 1993.

[18] Quant aux frais d'intérêts refusés à Sandia, je suis convaincu, à la lumière de la preuve présentée devant moi, qu'ils ont été engagés, en totalité ou en grande partie, en vue de tirer un revenu. Les documents relatifs au prêt hypothécaire consenti par la Banque Nationale font mention du refinancement et de la rénovation de l'hôtel. Je suis saisi du témoignage de deux personnes, soit M<sup>me</sup> Kulla et son gendre (lequel gérait l'hôtel et assistait M<sup>me</sup> Kulla dans ses négociations avec la banque au sujet de ce prêt hypothécaire), voulant que les fonds empruntés à l'égard desquels la

déduction des frais d'intérêt a été refusée aient servi en partie au refinancement de l'hôtel et en partie à la rénovation de celui-ci. Bien qu'une preuve documentaire plus importante eût constitué une meilleure preuve, que ces témoignages aient été intéressés et que les témoins aient admis la possibilité théorique que des frais d'intérêt personnels aient été engagés, et même si, à certains égards, les témoignages n'étaient pas toujours dignes de foi, je suis convaincu que les fonds empruntés ayant donné lieu aux frais d'intérêt en cause ont vraisemblablement été utilisés pour l'hôtel comme l'ont allégué les témoins. La thèse avancée par l'intimée selon laquelle les fonds auraient servi à financer des terrains appartenant à M<sup>me</sup> Kulla n'a pas été admise et est à ce point conjecturale qu'elle ne permet pas de porter atteinte à la crédibilité des témoins à cet égard.

### **Madame Kulla**

[19] En ce qui concerne M<sup>me</sup> Kulla, je signale que les avantages allégués se rapportent à trois comptes de prêts à l'actionnaire. L'un de ces comptes était détenu pour chacune des trois catégories d'avantages personnels, à savoir, premièrement, l'écurie de chevaux de course, deuxièmement, la ferme louée et, troisièmement, les paiements versés à M<sup>me</sup> Kulla pour son usage personnel d'une automobile.

[20] Je suis convaincu que les écritures qui ont été faites par l'aide-comptable à plein temps de Sandia relativement à ces éléments personnels et qui ont été comptabilisées par Sandia pour le compte de M<sup>me</sup> Kulla étaient probablement exactes. À mon sens, rien dans la présente affaire ne laisse croire le contraire. Les conjectures et les insinuations visant à les remettre en question se fondent sur la thèse de l'intimée voulant que les assertions de l'appelante ainsi que les documents et livres comptables ne doivent pas être considérés comme fiables. L'intimée soulève également, sur le plan de la crédibilité, des doutes que je partage. Cependant, je ne puis avaliser la thèse de l'intimée en ce qui touche la tenue des comptes de dépenses personnelles. Bien que les reçus originaux et autres documents analogues n'aient pas été disponibles, il semble évident que l'aide-comptable à plein temps a réellement consigné les mentions ou reports quotidiens et habituels de toutes les opérations relatives à ces comptes personnels. Il ne s'agit pas d'une affaire où il y a absence totale de registres commerciaux. L'expert-comptable a consigné ces reports dans trois comptes distincts pour ensuite les additionner dans un compte de prêt à l'actionnaire. Cette méthode rendait peut-être le suivi des opérations plus difficile, mais elle n'avait certainement rien de condamnable, du moins jusqu'à ce stade.

[21] Par la suite, toutefois, les paiements à valoir sur les soldes dus par M<sup>me</sup> Kulla étaient crédités afin d'éliminer ces soldes. On choisissait les moments où appliquer ces crédits de façon à ne créer aucun avantage imposable. La méthode employée à cette fin consistait à faire en sorte que S & S liquide le compte auprès de Sandia, puis à apporter les rajustements correspondants à son compte de prêt à l'actionnaire au nom de M<sup>me</sup> Kulla. Comme la date de fin d'exercice de chaque société était différente, les soldes de prêt pouvaient effectivement être transférés entre les deux sociétés de manière à ce qu'il y ait toujours un remboursement en temps opportun du solde payable par M<sup>me</sup> Kulla à chacune des sociétés, et on parvenait ainsi à éviter la création d'un avantage imposable selon le paragraphe 15(2) de la Loi.

[22] L'application du paragraphe 15(2) est atténuée par le paragraphe 15(2.6), sous réserve de la disposition anti-évitement expressément prévue dans cette disposition. Le paragraphe 15(2) inclut les prêts aux actionnaires dans le revenu, et le paragraphe 15(2.6) élimine cette inclusion dans le revenu si le prêt est remboursé dans un délai d'un an *à la condition que le remboursement n'a pas été fait dans le cadre d'une série de prêts ou de remboursements*. C'est-à-dire que la manipulation effectuée pour éviter l'application de la disposition relative à l'avantage imposable n'avait pas lieu à l'étape où les dépenses faites au bénéfice de M<sup>me</sup> Kulla étaient reportées, mais au moment du remboursement des prêts. Les prêts à l'actionnaire de Sandia ont été consentis de manière à ce qu'ils disparaissent en temps opportun, de façon que l'application du paragraphe 15(2) puisse être évitée. Les déclarations étaient produites comme si le paragraphe 15(2) ne s'appliquait pas, même si le paragraphe 15(2.6) prévoit que les prêts remboursés selon la méthode choisie par les parties en l'espèce sont assujettis à l'inclusion dans le revenu conformément au paragraphe 15(2).

[23] Bref, ce qui a été fait et ce qu'on a continué de faire pendant toute la période en cause consistait donc à créer une série de prêts et de remboursements entre Sandia, S & S et M<sup>me</sup> Kulla de façon à éviter l'assujettissement à l'impôt prévu au paragraphe 15(2) de la Loi. L'expert-comptable de l'appelante a admis ce fait à l'audience.

[24] Cependant, le vérificateur de l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC »), lequel a également témoigné à l'audience, a reconnu qu'il n'avait complètement saisi ce qui se passait qu'après avoir assisté à l'instruction. Il n'était pas aussi chevronné que le conseiller de l'appelante en matière de comptabilité occulte. De plus, il ne fait aucun doute que le vérificateur a fait l'objet de faux-fuyants et de

tromperies avant l'établissement de la nouvelle cotisation. À titre d'exemple, au moment de l'opposition, on a allégué que les montants de loyer non réalisés étaient des créances irrécouvrables. De même, les réponses données par M<sup>me</sup> Kulla étaient vagues. Dans les circonstances, je conclus que, ayant à faire face à des contribuables peu enclins à faciliter la vérification et qui manquaient de franchise (ou, en fin de compte, d'honnêteté) au sujet des véritables activités touchant les avantages conférés à l'actionnaire, le vérificateur n'était nullement fautif d'avoir procédé comme il l'a fait. À l'étape de la nouvelle cotisation et de la ratification, on a présumé que les dispositions applicables étaient celles du paragraphe 15(1). Le vérificateur a naturellement estimé que Sandia avait payé les sommes en cause à l'avantage personnel de M<sup>me</sup> Kulla sans comptabiliser de manière appropriée la dépense à titre de prêt à l'actionnaire. Selon les états financiers, il n'y avait aucun prêt non remboursé.

[25] Cependant, une nouvelle question ressort de ce qui précède : la nouvelle cotisation établie en application du paragraphe 15(1) est-elle valide à la lumière des dispositions plus précises en matière de cotisation prévues au paragraphe 15(2) et, dans la négative, le fondement de la nouvelle cotisation peut-il être modifié pour tenir compte des faits révélés à l'instruction<sup>4</sup>? Les principes d'interprétation législative favorisent habituellement l'application de la disposition plus précise et, en l'espèce, cela offre à M<sup>me</sup> Kulla un résultat plus avantageux. L'établissement d'une cotisation en application du paragraphe 15(2) autorise cette dernière à déduire l'inclusion à son revenu lorsque le montant du prêt est remboursé. C'est ce qui s'est peut-être produit en 2003 selon son témoignage. L'établissement d'une cotisation en application du paragraphe 15(1) ne procure aucun avantage de cette nature. Je signale ici aussi qu'il existe des précédents plus anciens dans lesquels il a été précisé que des dispositions analogues se rapportant expressément aux avantages au titre d'un prêt devaient être appliquées au lieu des dispositions générales relatives aux avantages. Voir les décisions *Vallée Estate v. M.N.R.*<sup>5</sup> et *Herbacz v. M.N.R.*<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> Je remarque que la réponse fait mention d'une série de prêts et de remboursements. Cela incite à se demander si l'ARC s'est intentionnellement appuyée sur la disposition plus rigoureuse relative à l'établissement d'une cotisation. Cependant, compte tenu du témoignage du vérificateur, je ne crois pas que ce soit le cas. Il estimait que les écritures concernant le compte de prêt avaient été faites après coup. Comme j'ai accepté en preuve les écritures comptables, je conclus que la question du moment où l'expert-comptable a effectué celles-ci est dénuée de pertinence.

<sup>5</sup> 57 DTC 38 (Commission d'appel de l'impôt).

<sup>6</sup> 56 DTC 34 (Commission d'appel de l'impôt).

[26] L'intimée invoque le paragraphe 15(1) à titre de principale disposition à l'appui des cotisations. L'une des hypothèses sur lesquelles l'intimée paraît se fonder tient au fait que, comme les avantages n'ont pas été imposés à titre de prêts, le paragraphe 15(2) ne s'applique pas. Dans la même veine, l'intimée soutient que les crédits consignés dans les documents comptables ne constituent pas des paiements. Bien que je ne puisse convenir avec l'intimée que les crédits en l'espèce ne sont pas des paiements, et que je puisse écarter les précédents qu'elle invoque, et bien que je ne sois pas non plus d'accord avec l'allégation voulant que la disposition sur laquelle est fondée une cotisation choisie permette d'établir le bien-fondé de la cotisation, je ne suis pas convaincu que le paragraphe 15(1) ne peut s'appliquer si, pour une raison ou pour une autre, le paragraphe 15(2) ne peut recevoir application. Cela engloberait l'application du paragraphe 15(1) dans l'éventualité où le paragraphe 15(2) ne saurait s'appliquer pour cause de prescription parce qu'il aurait été invoqué trop tard, même si ce retard est attribuable aux propres agissements occultes de l'appelante.

[27] Je fais en outre remarquer que l'intimée a avancé qu'il n'y avait aucun prêt. Mes conclusions sont tout autres. Je suis convaincu que les paiements effectués par Sandia pour le compte de M<sup>me</sup> Kulla n'ont pas été consignés sans raison. Je reconnais que les sommes ont probablement été payées par Sandia pour le bénéfice de M<sup>me</sup> Kulla à titre d'avances devant être comptabilisées et remboursées par cette dernière à un moment ultérieur. Comme il est mentionné plus haut, la difficulté tient à la série de prêts et de remboursements.

[28] Cela m'amène à examiner les dispositions législatives pertinentes dans les cas où on invoque tardivement une nouvelle disposition de la Loi pour étayer la confirmation d'une cotisation en appel. La disposition applicable de la Loi est le paragraphe 152(9). Il existe des précédents récents qui traitent de cette disposition.

[29] L'intimée fait valoir que le paragraphe 152(9) permet de soulever de nouveaux arguments à n'importe quel moment et qu'il n'y a pas de distinction entre un nouvel argument et un nouvel argument invoqué à l'appui d'une cotisation, ce qui revient à dire qu'un nouvel argument à l'appui d'une cotisation peut être soulevé en tout temps. L'intimée invoque l'arrêt *The Queen v. Anchor Pointe Energy*<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> 2003 DTC 5512 (C.A.F.).

[30] L'intimée s'appuie également sur la décision *G.M.A.C. v. The Queen*<sup>8</sup>. Dans cette décision, M. le juge Rip signale que les contribuables connaissent les faits et qu'au fur et à mesure que des faits nouveaux sont révélés, d'autres dispositions en matière de cotisation peuvent devenir applicables. De même, ce n'est pas l'exactitude des raisons à l'origine de la cotisation qui est en litige. La Cour s'intéresse plutôt à la validité de la cotisation, laquelle consiste en une somme en dollars.

[31] L'appelante affirme que l'intimée ne peut maintenant invoquer le paragraphe 15(2) puisque cela modifierait le fondement législatif de la cotisation en plus de faire intervenir des opérations différentes. On soutient que l'arrêt *Anchor* permet uniquement d'invoquer un nouvel argument à l'appui de la cotisation lorsque ce moyen ne vise pas de nouvelles opérations, comme dans l'arrêt *Pedwell v. The Queen*<sup>9</sup>.

[32] Je ne suis pas d'accord avec l'interprétation que donne l'appelante du paragraphe 152(9), et les précédents invoqués ne permettent pas d'étayer ses arguments. À mon avis, il n'y a aucune nouvelle opération de la nature de celles examinées dans l'arrêt *Pedwell* dont il faille tenir compte pour ce qui est de l'opportunité d'appliquer le paragraphe 15(2) par opposition au paragraphe 15(1). Nous nous intéressons en l'espèce aux paiements faits au bénéficiaire d'un actionnaire – voilà l'opération pertinente. Qu'elles soient examinées ensemble ou une à la fois, ces opérations sont précisément celles qui ont donné naissance à la question de savoir quelle disposition d'assujettissement doit s'appliquer. Le fait que les appelantes et leurs conseillers aient obscurci les documents comptables afin d'empêcher l'intimée de recourir au bon fondement législatif de la cotisation ne peut sûrement pas servir à soustraire les appelantes à l'application de la disposition pertinente en la matière. Comme il est évoqué dans la décision *G.M.A.C.*, la Cour doit se prononcer sur l'exactitude de la somme visée par la cotisation pour l'année d'imposition en cause et, en l'espèce, la somme visée par la cotisation pour les années d'imposition en cause est la même, qu'on applique le paragraphe 15(1) ou le paragraphe 15(2). La disposition la plus précise doit s'appliquer. Cependant, comme il est mentionné plus haut, il n'est pas question de laisser entendre par là que, si le paragraphe 15(2) ne s'appliquait pas, je n'appliquerais pas le paragraphe 15(1).

---

<sup>8</sup> 2000 DTC 1844 (C.C.I.).

<sup>9</sup> 2000 DTC 6405 (C.A.F.).

[33] Il importe de signaler à cette étape-ci que les cotisations établies par l'intimée ne portent pas sur les paiements qui, d'après elle, ont réellement été effectués par Sandia pour le compte de M<sup>me</sup> Kulla. L'intimée a plafonné les nouvelles cotisations à la somme qui, pour chaque année, correspondait au revenu non réalisé que Sandia a omis de déclarer à titre de revenu de location. Cette approche paraît se fonder sur la théorie selon laquelle il s'agissait d'un profit non déclaré qui avait disparu des coffres de Sandia. Il s'agissait en quelque sorte d'un revenu non déclaré versé à titre de prime à M<sup>me</sup> Kulla sans que cette dernière ne le déclare. Les nouvelles cotisations ont donc eu pour effet d'imposer les primes entre les mains de M<sup>me</sup> Kulla sans accorder de déduction correspondante à Sandia. Même si j'ai accepté la façon dont les paiements faits par Sandia pour le compte de M<sup>me</sup> Kulla ont été comptabilisés, je ne suis pas disposé à pénaliser davantage M<sup>me</sup> Kulla en refusant de lui permettre de se prévaloir des avantages liés à l'approche en matière de cotisation suivie par l'ARC. Si cette approche plafonne l'avantage conféré à M<sup>me</sup> Kulla à des sommes égales au revenu manquant non déclaré de Sandia, cet avantage doit être réduit de 88 677 \$, comme il est mentionné plus haut dans les présents motifs<sup>10</sup>.

[34] Avant de passer à la prochaine série de questions en litige touchant à la fois M<sup>me</sup> Kulla et Sandia, à savoir les questions concernant les années d'imposition frappées de prescription et les pénalités, il convient d'examiner un dernier point relatif à l'avantage conféré à M<sup>me</sup> Kulla. Cette dernière a fait l'objet d'une nouvelle cotisation selon laquelle elle a reçu un avantage au titre des montants d'intérêt que Sandia aurait payés pour son compte et à son bénéficiaire et à l'égard desquels une nouvelle cotisation a été établie à l'endroit de Sandia. Comme je suis arrivé à la conclusion que ces frais d'intérêt se rapportaient à la dette que Sandia a contractée en vue de tirer un revenu, les nouvelles cotisations y afférentes qui ajoutent ces montants d'intérêt au revenu de M<sup>me</sup> Kulla doivent être annulées.

### **Années d'imposition frappées de prescription et pénalités**

[35] Je me penche maintenant sur la question des années d'imposition frappées de prescription et des pénalités.

---

<sup>10</sup> Les deux dernières phrases de ce paragraphe ont été omises dans les motifs rendus à l'audience le 28 septembre 2006. Les jugements signés le 21 septembre 2006 prévoyaient ce dispositif dans le cadre des appels de M<sup>me</sup> Kulla, mais l'omettaient dans le cadre des appels de Sandia. Les omissions étaient involontaires et des jugements modifiés ont été signés en conséquence.

[36] En ce qui concerne les pénalités, l'avocat des appelantes fait valoir que le ministre a omis de présenter une preuve suffisante du calcul des pénalités et que je dois donc les annuler. Il renvoie au paragraphe 20 de la décision *Hans v. The Queen*<sup>11</sup> rendue par M. le juge Bowie, où ce dernier s'appuie sur une observation faite par M. le juge en chef adjoint Bowman (tel était alors son titre) dans la décision *Urpesz v. The Queen*<sup>12</sup> voulant que le ministre ne puisse maintenir les pénalités que s'il soumet à la Cour la preuve qu'elles ont été correctement calculées. L'avocat des appelantes soutient que le ministre a omis d'agir ainsi en l'espèce parce qu'il n'a pas présenté à l'audience des éléments de preuve relatifs à ces calculs. De fait, le vérificateur a mentionné dans son témoignage qu'il n'avait pas vérifié les calculs.

[37] L'observation faite par le juge dans la décision *Urpesz* – laquelle intéressait un appel interjeté dans le cadre de la procédure informelle – ne donne pas de précisions sur ce qu'il entend par l'exactitude du montant de la pénalité, ou sur les éléments nécessaires pour prouver celle-ci. Elle n'implique pas nécessairement, contrairement à ce qu'affirme l'avocat des appelantes, qu'il faut présenter à l'instruction des éléments de preuve établissant l'exactitude des calculs. De même, les observations du juge Bowie dans la décision *Hans* – laquelle intéresse un appel interjeté dans le cadre de la procédure générale – ne vont pas aussi loin non plus. Dans cette dernière décision, le juge Bowie a déclaré que, dans l'affaire dont il était saisi, le ministre ne s'était pas acquitté de son obligation d'établir que les pénalités précises imposées étaient justifiées. Il a ajouté ce qui suit : « Ni la réponse ni la preuve ne démontre comment le ministre a calculé les pénalités qu'il a imposées. »

[38] Il faut donc s'interroger sur le sens des termes « comment le ministre a calculé les pénalités qu'il a imposées ». Cela pourrait notamment signifier que la réponse doit faire état des calculs exacts du revenu assujetti à la pénalité et du pourcentage appliqué. Si elle précise que le montant de la pénalité correspond clairement à 50 pour 100 du revenu assujetti à la pénalité, la réponse satisfait alors, à mon avis, au critère énoncé par le juge Bowie dans les cas, comme celui en l'espèce, où les seules sommes pertinentes nécessaires pour établir l'exactitude de la pénalité imposée sont manifestement le montant du revenu assujetti à la pénalité et le pourcentage applicable.

---

<sup>11</sup> 2003 DTC 1065 (C.C.I.).

<sup>12</sup> [2001] 3 C.T.C. 2256 (C.C.I.).

[39] L'importance de donner des précisions suffisantes sur le calcul des pénalités dans la réponse ressort également de la décision *Franquilla v. The Queen*<sup>13</sup>. Dans cette affaire, le juge Rip a annulé les pénalités parce que la réponse du ministre n'en contenait pas. La situation dont je suis saisi est manifestement différente.

[40] Par conséquent, je ne puis accepter la conclusion de l'avocat des appelantes voulant que, pour pouvoir imposer une pénalité en bonne et due forme, le ministre doive appeler un vérificateur à témoigner au sujet des calculs effectués pour établir le montant de celle-ci. Contrairement aux affaires *Hans* et *Franquilla*, la réponse produite dans les présents appels traite de manière suffisamment détaillée des pénalités imposées en application du paragraphe 163(2). En outre, l'avocat de l'intimée a présenté une preuve documentaire (pièce R-15) afin d'étayer le revenu à l'égard duquel les pénalités visées au paragraphe 163(2) seraient imposées. Aucun débat n'est possible dans l'un ou l'autre des appels en ce qui concerne l'exactitude des calculs relatifs aux pénalités. Ces calculs sont préétablis et ne laissent aucun pouvoir discrétionnaire, même à la Cour, dès lors que les montants du revenu assujettis à la pénalité ont été mis en preuve.

**Les exigences relatives à l'imposition de pénalités et à l'établissement d'une cotisation après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation sont-elles remplies?**

[41] Je me penche maintenant sur les critères et l'analyse applicables pour établir une cotisation après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation en vertu du paragraphe 152(4) et pour imposer des pénalités en vertu du paragraphe 163(2).

[42] Selon les dispositions pertinentes de la Loi, le ministre peut établir une cotisation après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation que si :

a) le contribuable ou la personne produisant la déclaration :

(i) [...] 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.

---

<sup>13</sup> 2005 DTC 811 (C.C.I.).

[43] L'avocat de l'intimée a formulé deux arguments préliminaires au sujet de cette disposition. Premièrement, il a avancé que la personne produisant la déclaration était l'expert-comptable puisque c'est lui qui l'a remplie. À titre subsidiaire, il a fait valoir que le spécialiste en déclarations de revenus doit être considéré comme la personne produisant la déclaration pour l'application de cette disposition. Je rejette ces conclusions. L'intimée n'a pas établi que la personne qui a signé la déclaration n'était pas l'une ou l'autre des appelantes. En réalité, la preuve contredit cette assertion. Les appelantes étaient les personnes produisant les déclarations, et aucun précédent ne justifie une interprétation de cette disposition faisant en sorte que le spécialiste en déclarations de revenus soit considéré comme la personne produisant la déclaration. Dans les faits, les précédents laissent plutôt croire le contraire lorsqu'il est question d'attribuer la connaissance de faits au contribuable qui signe et produit les déclarations. De plus, les pénalités visant les spécialistes en déclarations de revenus qui sont maintenant prévues dans la Loi donnent à penser qu'ils sont traités de manière distincte.

[44] Le second argument préliminaire avancé par l'intimée repose sur l'arrêt *Nesbit v. The Queen*<sup>14</sup> de la Cour d'appel fédérale. L'avocat de l'intimée s'appuie sur cette décision pour affirmer que n'importe quelle déclaration inexacte figurant dans une déclaration de revenus constitue une présentation erronée des faits. Même si l'avocat a raison sur ce point, la disposition ne permet pas l'établissement d'une cotisation après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation si la présentation erronée des faits est, par exemple, involontaire. Le critère auquel le ministre peut le plus facilement satisfaire consiste à établir, selon la prépondérance des probabilités, que le contribuable a fait preuve de négligence ou d'inattention. À titre d'exemple, dans l'arrêt *Nesbit*, la Cour a conclu que l'omission d'un signe décimal ayant entraîné l'omission de déclarer un revenu de 700 000 \$ constituait à tout le moins une inattention – le contribuable qui signe la déclaration doit veiller à relever les erreurs aussi évidentes. En l'espèce, l'existence du revenu non déclaré était tout sauf évidente au regard des deux appelantes. En fait, même le vérificateur, qui disposait peut-être de plus de renseignements que M<sup>me</sup> Kulla, ne s'est pas rendu compte de la façon dont le revenu avait été omis. L'avocat de l'intimée soutient néanmoins que, peu importe les méthodes employées, il doit être évident à quiconque a jamais produit une déclaration de revenus – comme M<sup>me</sup> Kulla l'a fait pendant des années – qu'une vérification s'impose lorsque le revenu déclaré est nul, puisqu'il devait être manifeste pour elle que de l'argent était gagné et qu'elle en bénéficiait personnellement.

---

<sup>14</sup> 96 DTC 6588.

[45] Dans son témoignage, M<sup>me</sup> Kulla a affirmé son innocence quant à toute connaissance de ce que son expert-comptable faisait, même s'il semble qu'elle signait à la fois ses déclarations de revenus des particuliers et celles de la société. Lorsqu'il a témoigné, l'expert-comptable a également déclaré qu'il ne discutait pas de ces questions avec M<sup>me</sup> Kulla.

[46] Il convient ici de préciser quelque peu le contexte.

[47] Madame Kulla n'avait rien à voir avec Sandia, S & S, les chevaux et les fermes jusqu'à ce que son mari décède en novembre 1991. L'étable et la ferme appartenaient à son époux, non à elle. Il ressort sans équivoque de la preuve qu'à un certain moment après la mort de son mari, elle a commencé à participer activement aux activités de l'entreprise. Cependant, il convient d'étudier les circonstances entourant le décès de son époux et le début de sa participation à la fin de 1991. Elle était alors âgée de 52 ans et ne jouait aucun rôle dans l'entreprise. En réalité, ce n'est qu'au cours d'une brève période, au moment de la constitution en société de Sandia, qu'elle a détenu quelques actions de la société, et elle n'était ni actionnaire ni employée de celle-ci à la fin de l'année d'imposition 1991 de Sandia (soit le 31 juillet). Établir une cotisation au titre des avantages conférés à M<sup>me</sup> Kulla relativement à l'année d'imposition 1991 de cette dernière, laquelle se terminait moins de deux mois après le décès de son mari, est contraire à toute logique. Manifestement, je ne puis reprocher à M<sup>me</sup> Kulla d'avoir fait preuve de négligence ou d'inattention dans ces circonstances.

[48] En outre, je signale que, sous le contrôle de son mari, les profits de Sandia étaient passés en charges à titre de frais de gestion. Ce sont ces frais qui sont ajoutés au revenu de M<sup>me</sup> Kulla à titre d'avantage. On peut présumer que, si les frais n'étaient pas payés autrement qu'au moyen des bénéfices des fermes, de l'étable et du véhicule, ils devraient être inclus comme avantages, mais comment cela aurait-il pu être évident à une veuve nouvellement intéressée par l'entreprise, même au cours de son année d'imposition 1992? Lorsqu'elle a produit sa déclaration de revenus relative à cette année d'imposition, elle était veuve depuis environ 16 mois, soit à peine le temps nécessaire pour l'homologation de certaines successions. Le ministre assume le fardeau de la preuve. Or, je ne suis saisi d'aucun élément de preuve satisfaisant établissant à quel moment M<sup>me</sup> Kulla a commencé à bénéficier d'avantages et, même dans cette éventualité, je ne peux qualifier d'inattention ou de négligence de sa part le fait d'avoir signé des déclarations fiscales faisant état d'un revenu nul, du moins jusqu'à ce moment.

[49] J'arrive donc à la conclusion que les nouvelles cotisations relatives aux années d'imposition 1991 et 1992 de M<sup>me</sup> Kulla ont été établies après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation prévue au paragraphe 152(4), et ses appels visant ces années sont accueillis.

[50] J'estime toutefois que la situation est différente dans le cas des années subséquentes. Au début de 1994, lorsqu'elle a examiné sa déclaration de revenus relative à 1993, M<sup>me</sup> Kulla devait être complice des activités peu scrupuleuses en cours. À ce moment, Sandia avait produit sa déclaration de revenus pour 1993. Je reconnais qu'il est vraisemblable qu'un stratagème ait été utilisé relativement aux frais de gestion engagés pendant que son mari était en fonction et que ce stratagème se soit poursuivi après le décès de celui-ci, très probablement selon moi sans que M<sup>me</sup> Kulla n'en ait eu connaissance ou n'y ait consenti. Malgré tout, ce stratagème frauduleux était moins occulte que celui explicité plus haut quant à la façon trompeuse dont on rajustait les loyers. La manœuvre frauduleuse et condamnable concernant les loyers a pour la première fois été employée pendant l'exercice 1993 de Sandia et, à mon avis, on ne peut sérieusement soutenir qu'à cette époque M<sup>me</sup> Kulla n'a pas été partie à ce nouveau stratagème. Bien que j'aie donné à une veuve de 52 ans le bénéfice du doute en raison de l'épreuve que constitue la liquidation d'une succession, cela ne signifie pas que je considère M<sup>me</sup> Kulla comme une personne sans défense. C'est elle qui signe les chèques – à titre de signataire autorisée –, qui est régulièrement présente à l'hôtel et qui vérifie méticuleusement les livres. Il s'agit d'une entreprise familiale, et un autre établissement semblable appartient à des membres de la famille immédiate. M<sup>me</sup> Kulla ne m'a pas fait l'impression d'être un propriétaire oisif, et le témoignage des différents témoins voulant qu'elle ne se soit jamais enquise de ce qui se passait auprès de l'expert-comptable n'est ni fiable ni digne de foi. Même si elle n'a pas demandé de renseignements, il existe une jurisprudence convaincante selon laquelle il y a faute lourde lorsqu'un contribuable ferme simplement les yeux sur des faits qui auraient dû faire l'objet d'une vérification. Il s'agissait en l'espèce d'une situation de ce genre. J'examinerai plus avant la question de la faute lourde dans le contexte des pénalités.

[51] J'arrive à ces conclusions malgré l'argument de l'avocat de l'appelante voulant que les présentations erronées en cause aient uniquement été faites par l'expert-comptable de M<sup>me</sup> Kulla et sans que cette dernière en ait eu connaissance. Même si je ne suis pas tenu de tirer une conclusion sur ce point, la distinction est subtile entre la jurisprudence qui laisse entendre qu'on peut attribuer au contribuable la faute ou la faute lourde de l'expert-comptable et la jurisprudence dans laquelle il est question de contribuables qui ferment les yeux sur la négligence

de leurs représentants. Que M<sup>me</sup> Kulla ait su ou non en quoi consistait exactement la manière de procéder de l'expert-comptable est sans importance. Celui-ci agissait comme son représentant autorisé. Il était également le représentant autorisé de Sandia. Qu'elle ait compris ou non les méthodes comptables employées pour remplir sa déclaration de revenus et celle de Sandia en 1993 et pendant les années subséquentes, M<sup>me</sup> Kulla devait savoir non seulement que des revenus n'étaient pas déclarés, mais aussi que les livres avaient été altérés pour atteindre ce résultat. En réalité, il fait peu de doute qu'elle devait probablement jouer un rôle actif dans la structuration ou la restructuration occulte des opérations en cause pour ce qui est du calcul et de la déclaration de son revenu et de celui de Sandia.

[52] En outre, je tire ces conclusions malgré les arguments selon lesquels M<sup>me</sup> Kulla se contentait de perpétuer le système instauré par son époux. Ce dernier avait fait confiance à l'expert-comptable pendant 25 ans sans aucun problème – pourquoi devrait-on s'attendre à ce qu'elle mette ses méthodes en doute? Or, il se trouve que ces méthodes ont changé pendant qu'elle surveillait l'entreprise de sorte que, même si le fait de se fier à une personne en laquelle on croyait pourvoir avoir confiance constituait un facteur déterminant en l'espèce, ce qui n'est pas le cas, les faits ne permettent pas d'étayer cet argument. Par exemple, pendant sa surveillance, on a créé les rajustements de loyer et omis de produire des déclarations de revenus dans le délai prescrit. Les déclarations de revenus visant les années 1994, 1995, 1996 et 1997 n'ont été produites qu'aux alentours de la date où les déclarations de revenus pour 1997 devaient elles-mêmes être produites. Il en a été ainsi parce qu'on attendait de voir si une perte au titre d'une acquisition pouvait être utilisée pour réduire l'impôt à payer. M<sup>me</sup> Kulla ne pouvait ignorer que des déclarations de revenus devaient être produites annuellement. Elle ne pouvait ignorer que cela n'avait pas été fait pendant au moins trois ans. Elle ne pouvait ignorer que ces déclarations n'étaient pas produites parce qu'on envisageait de mettre en œuvre des projets de réorganisation et de prise de contrôle pour se servir des pertes d'une autre société. Elle ne pouvait ignorer que, malgré le fait que S & S était rentable, ni les déclarations de revenus de cette société, ni celles de Sandia, ni ses propres déclarations ne faisaient état d'aucun revenu imposable. Tout cela mine la crédibilité de l'assertion voulant qu'elle n'ait rien su.

[53] En conséquence, je conclus que les cotisations relatives à l'année d'imposition 1993 et aux années subséquentes de M<sup>me</sup> Kulla, soit 1994 à 1996, ont été établies dans le délai fixé au paragraphe 152(4).

[54] Le fondement sur lequel repose cette conclusion permet également de conclure qu'il y a faute lourde, laquelle constitue le critère préliminaire de

l'imposition de pénalités suivant le paragraphe 163(2). Cette disposition prévoit l'imposition de pénalités à toute personne qui, sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute lourde, fait un faux énoncé ou une omission dans une déclaration, un formulaire, un certificat, un état ou une réponse rempli, produit ou présenté, selon le cas, pour une année d'imposition. L'application du critère qui permet d'établir l'existence d'une faute lourde et qui est énoncé dans la décision *Venne v. The Queen*<sup>15</sup> amène la Cour à conclure qu'il y a eu faute lourde en l'espèce. Selon le critère énoncé dans cette décision, la faute lourde nécessite un degré de négligence plus grave que le simple défaut de prudence raisonnable. Il doit y avoir un degré important de négligence qui correspond à une action délibérée, une indifférence au respect de la Loi. Il fait peu de doute selon moi que M<sup>me</sup> Kulla était au courant des tentatives de l'expert-comptable d'éluder l'application des dispositions d'assujettissement pertinentes par l'omission de déclarer les revenus devant l'être, et qu'elle approuvait ces tentatives ou y souscrivait. Même si elle ne participait pas directement à ces manœuvres, elle a sciemment adhéré à celles-ci dans une mesure qui satisfait au critère énoncé dans la décision *Venne*. Par conséquent, l'application des pénalités prévues au paragraphe 163(2) est confirmée relativement aux années d'imposition 1993 à 1999 inclusivement de M<sup>me</sup> Kulla.

[55] De même, en ce qui concerne Sandia, M<sup>me</sup> Kulla était l'âme dirigeante de la société. La faute lourde de M<sup>me</sup> Kulla constitue une faute lourde de la part de Sandia. Les états financiers de 1993 de cette dernière, lesquels ont été approuvés par M<sup>me</sup> Kulla, étaient datés de janvier 1994. Même si les déclarations de revenus pour 1993 de Sandia ont été produites avant que M<sup>me</sup> Kulla ne produise sa propre déclaration de revenu pour 1993, je ne vois pas en quoi cette différence de quelques mois peut aider Sandia. Par conséquent, l'année d'imposition 1993 de Sandia a fait l'objet d'une cotisation dans le délai fixé au paragraphe 152(4), et l'application des pénalités prévues au paragraphe 163(2) est confirmée relativement à toutes les années visées par une cotisation, soit 1993 à 1999 inclusivement.

---

<sup>15</sup> 84 DTC 6247 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).

[56] Enfin, je signale que les pénalités pour production tardive imposées dans la cotisation établie à l'égard de Sandia ne sont pas contestées et qu'elles sont confirmées.

Signé à Ottawa, Canada, ce 13<sup>e</sup> jour d'octobre 2006.

« J.E. Hershfield »

---

Juge Hershfield

Traduction certifiée conforme  
ce 30<sup>e</sup> jour de juillet 2008.

Aleksandra Kozirowska, LL.B.

RÉFÉRENCE : 2006CCI348

N<sup>o</sup> DU DOSSIER DE LA COUR : 2003-1672(IT)G

INTITULÉ DE LA CAUSE : Sandia Mountain Holdings Inc. et  
Sa Majesté la Reine

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Les 15 et 19 mai 2006

MOTIFS DU JUGEMENT PAR : L'honorable juge J.E. Hershfield

DATE DU JUGEMENT : Le 13 octobre 2006

COMPARUTIONS :

Avocats de l'appelante : M<sup>e</sup> Richard G. Fitzsimmons,  
M<sup>e</sup> Leigh S. Taylor et  
M<sup>e</sup> Giusseppe G.M. LoPresti

Avocat de l'intimée : M<sup>e</sup> Bobby J. Sood

AVOCAT(E) INSCRIT(E) AU  
DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : M<sup>e</sup> Richard G. Fitzsimmons

Cabinet : Fitzsimmons and Company

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

RÉFÉRENCE : 2006CCI348

N<sup>o</sup> DU DOSSIER DE LA COUR : 2003-1686(IT)G

INTITULÉ DE LA CAUSE : Elizabeth Kulla et  
Sa Majesté la Reine

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Les 15 et 19 mai 2006

MOTIFS DU JUGEMENT PAR : L'honorable juge J.E. Hershfield

DATE DU JUGEMENT : Le 13 octobre 2006

COMPARUTIONS :

Avocats de l'appelante : M<sup>e</sup> Richard G. Fitzsimmons,  
M<sup>e</sup> Leigh S. Taylor et  
M<sup>e</sup> Giuseppe G.M. LoPresti

Avocat de l'intimée : M<sup>e</sup> Bobby J. Sood

AVOCAT(E) ISNCRIT(E) AU  
DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : M<sup>e</sup> Richard G. Fitzsimmons

Cabinet : Fitzsimmons and Company

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