

Dossier : 2008-3239(IT)G

ENTRE :

ROBERT KUBBERNUS,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

---

Requête entendue le 10 mars 2009, à Toronto (Ontario).

Devant : L'honorable juge François Angers

Comparutions :

Avocate de l'appelant :

M<sup>e</sup> Leigh Somerville Taylor

Avocat de l'intimée :

M<sup>e</sup> Justin Kutyan

---

**JUGEMENT**

Vu la requête de l'avocat de l'intimée afin d'obtenir une ordonnance annulant l'appel;

La requête est accueillie et l'appel est annulé avec dépens conformément aux motifs du jugement ci-joints.

Signé à Edmundston (Nouveau-Brunswick), ce 29<sup>e</sup> jour de juin 2009.

« François Angers »

---

Le juge Angers

Traduction certifiée conforme  
ce 10<sup>e</sup> jour d'août 2009.

Yves Bellefeuille, réviseur

Référence : 2009 CCI 311

Date : 20090629

Dossier : 2008-3239(IT)G

ENTRE :

ROBERT KUBBERNUS,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

### **MOTIFS DU JUGEMENT**

#### **Le juge Angers**

[1] Il s'agit d'une requête par laquelle l'intimée cherche à obtenir une ordonnance annulant l'appel ou, subsidiairement, une ordonnance prorogeant le délai dans lequel elle est tenue de déposer et de signifier une réponse à l'avis d'appel à une date qui est postérieure de 21 jours à la date de l'ordonnance rendue par la Cour dans la présente requête.

[2] Le 16 octobre 2006, le ministre du Revenu national (le « ministre ») a établi une nouvelle cotisation à l'égard de l'année d'imposition 2000 de l'appellant en vue de permettre le report prospectif d'une perte en capital de 545 \$. La nouvelle cotisation a été déclenchée par une demande d'allègement présentée en vertu des dispositions d'« allègement pour les contribuables », autrefois connues sous le nom de dispositions légales en matière d'« équité ». En ce qui concerne l'appel, il s'agit principalement de savoir si le ministre a commis une erreur en incluant dans le calcul du revenu d'emploi de l'appellant pour l'année d'imposition 2000 un montant de 1 997 525 \$ à la suite de la levée d'options d'achat d'actions.

[3] L'intimée a déposé l'affidavit (avec pièces à l'appui) d'Emil Varden, agent des litiges à l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC »), et l'appellant a déposé

l'affidavit (avec pièces à l'appui) d'Agnes Predota, une employée de l'avocate de l'appelant. L'année d'imposition 2000 de l'appelant a initialement fait l'objet d'une cotisation en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi ») le 25 mai 2001. Le ministre n'a pas reçu d'avis d'opposition de l'appelant à l'égard de la cotisation initiale. Le 18 février 2002, l'appelant a soumis une Demande de redressement d'une T1 se rapportant à une réserve pour gains en capital pour l'année d'imposition 2000. Le 6 juillet 2002, l'appelant a en outre demandé le report rétroactif d'une perte pour l'année d'imposition 2000.

[4] Par suite de ces événements, le ministre a établi, le 3 septembre 2002, une nouvelle cotisation à l'égard de l'année d'imposition 2000 de l'appelant compte tenu de la Demande de redressement d'une T1, et le 3 octobre 2002, une autre nouvelle cotisation a été établie en vue de permettre la comptabilisation d'une perte en capital pour l'année d'imposition 2000. Aucun avis d'opposition n'a été reçu par le ministre au sujet de ces deux nouvelles cotisations.

[5] Le 29 juin 2006 ou vers cette date, le ministre a reçu une demande d'allègement en vertu du paragraphe 152(4.2) ou 164(1.5) de la Loi à l'égard de l'année d'imposition 2000 de l'appelant. Par conséquent, le ministre a délivré, le 16 octobre 2006, un avis de nouvelle cotisation à l'égard de l'année d'imposition 2000 de l'appelant en autorisant le report prospectif d'une perte en capital de 545 \$. Dans la nouvelle cotisation du 16 octobre 2006, il est déclaré en termes clairs que le ministre a rajusté la déclaration de revenus de l'appelant en vertu des dispositions en matière d'équité de la Loi et qu'un avis d'opposition ne pouvait donc pas être déposé. La déclaration pertinente est rédigée en ces termes :

[TRADUCTION]

Comme vous l'avez demandé, nous avons rajusté votre déclaration. Par le passé, vous deviez faire pareille demande dans les trois années suivant la date à laquelle nous vous avons envoyé l'« avis de cotisation » par la poste pour la déclaration. Toutefois, les dispositions en matière d'équité de la *Loi de l'impôt sur le revenu* nous autorisent à effectuer des rajustements au-delà de la période habituelle de trois ans. Étant donné que nous avons autorisé un rajustement en vertu de ces dispositions, vous ne pouvez pas déposer d'« avis d'opposition » à cette nouvelle cotisation.

[6] Malgré tout, l'appelant s'est opposé à la nouvelle cotisation le 15 janvier 2007 ou vers cette date. L'ARC a examiné l'opposition de l'appelant et a délivré un avis de ratification le 15 juillet 2008 à l'égard de l'année

d'imposition 2000. Par la suite, l'appelant a déposé un avis d'appel auprès de la Cour, le 14 octobre 2008, appel que l'intimée cherche maintenant à faire annuler.

[7] L'avocat de l'intimée soutient que la nouvelle cotisation de 2006 a été établie conformément au paragraphe 152(4.2) de la Loi. Le paragraphe 165(1.2) de la Loi prévoit qu'aucune opposition ne peut être faite à une nouvelle cotisation établie en application du paragraphe 152(4.2). L'avocat maintient en outre que, pour interjeter appel d'une nouvelle cotisation auprès de la Cour, l'appelant doit d'abord satisfaire aux exigences énoncées au paragraphe 169(1) de la Loi, à savoir que l'avis d'opposition prévu à l'article 165 doit être signifié au ministre. Si aucune opposition valide ne peut être faite à la nouvelle cotisation, il s'ensuit qu'aucun appel ne peut être interjeté auprès de la Cour.

[8] L'avocate de l'appelant invoque quatre arguments à l'encontre de la requête. Premièrement, elle fait valoir que l'autorisation légale concernant la nouvelle cotisation figure au sous-alinéa 152(4)b)(i) et au paragraphe 152(6) de la Loi plutôt qu'au paragraphe 152(4.2). L'opposition de l'appelant à la nouvelle cotisation de 2006 n'est pas prohibée par le paragraphe 165(1.2), étant donné que cette disposition ne s'applique pas aux nouvelles cotisations établies en vertu du sous-alinéa 152(4)b)(i).

[9] Deuxièmement, l'avocate de l'appelant soutient que le paragraphe 169(1) de la Loi n'interdit pas qu'un appel soit interjeté à l'encontre d'une nouvelle cotisation établie en vertu du paragraphe 152(4.2). Selon la règle de l'exception implicite approuvée par la Cour suprême du Canada, énoncer les restrictions et les interdictions reflétées dans l'article 169 sans faire mention du paragraphe 152(4.2), c'est exclure le paragraphe 152(4.2).

[10] Troisièmement, l'avocate affirme que les mesures prises par le ministre dans ce cas-ci donnent lieu à la préclusion et qu'il est donc interdit au ministre de mettre en question la validité de l'opposition. Enfin, l'avocate soutient que l'intimée n'a pas satisfait au critère applicable à l'octroi d'une prorogation du délai de dépôt d'une réponse. La requête visant une prorogation de délai devrait donc être rejetée et il devrait être présumé que les allégations de fait figurant dans l'avis d'appel sont exactes pour les besoins de l'appel.

[11] Il s'agit donc de savoir si la nouvelle cotisation de 2006 a été établie conformément au paragraphe 152(4.2) de la Loi, de sorte que l'appelant ne peut pas s'opposer à la cotisation et en appeler.

[12] Les dispositions pertinentes de la Loi sur lesquelles les parties se fondent sont libellées ainsi :

**152(4.2) Nouvelle cotisation et nouvelle détermination.** Malgré les paragraphes (4), (4.1) et (5), pour déterminer, à un moment donné après la fin de la période normale de nouvelle cotisation applicable à un contribuable – particulier, autre qu'une fiducie, ou fiducie testamentaire – pour une année d'imposition le remboursement auquel le contribuable a droit à ce moment pour l'année ou la réduction d'un montant payable par le contribuable pour l'année en vertu de la présente partie, le ministre peut, si le contribuable demande pareille détermination au plus tard le jour qui suit de dix années civiles la fin de cette année d'imposition, à la fois :

*a)* établir de nouvelles cotisations concernant l'impôt, les intérêts ou les pénalités payables par le contribuable pour l'année en vertu de la présente partie;

*b)* déterminer de nouveau l'impôt qui est réputé, par les paragraphes 120(2) ou (2.2), 122.5(3), 122.51(2), 122.7(2) ou (3), 127.1(1), 127.41(3) ou 210.2(3) ou (4), avoir été payé au titre de l'impôt payable par le contribuable en vertu de la présente partie pour l'année ou qui est réputé, par le paragraphe 122.61(1), être un paiement en trop au titre des sommes dont le contribuable est redevable en vertu de la présente partie pour l'année.

[13] Les passages pertinents du paragraphe 152(6) de la Loi sont libellés ainsi :

**152(6) Nouvelle cotisation en cas de nouvelles déductions [report rétroactif].** Lorsqu'un contribuable a produit la déclaration de revenu exigée par l'article 150 pour une année d'imposition et que, par la suite, une somme est demandée pour l'année par lui ou pour son compte à titre de :

[...]

*b)* déduction d'un montant en vertu de l'article 41 relativement à sa perte relative à des biens meubles déterminés pour une année d'imposition ultérieure;

[...]

*c)* déduction, en application de l'article 118.1, relativement à un don fait au cours d'une année d'imposition ultérieure ou, en application de l'article 111, relativement à une perte subie pour une année d'imposition ultérieure;

[...]

*d)* déduction, en application du paragraphe 127(5), relativement à des biens acquis ou des dépenses faites au cours d'une année d'imposition ultérieure;

[...]

en présentant au ministre, au plus tard le jour où le contribuable est tenu, ou le serait s'il était tenu de payer de l'impôt en vertu de la présente partie pour cette année d'imposition ultérieure, de produire en vertu de l'article 150 une déclaration de revenu pour cette année d'imposition ultérieure, un formulaire prescrit modifiant la déclaration, le ministre doit fixer de nouveau l'impôt du contribuable pour toute année d'imposition pertinente (autre qu'une année d'imposition antérieure à l'année donnée) afin de tenir compte de la déduction demandée.

[14] Les paragraphes 165(1.1) et (1.2) de la Loi prévoient ce qui suit :

**165(1.1) Restriction.** Malgré le paragraphe (1), dans le cas où, à un moment donné, le ministre établit une cotisation concernant l'impôt, les intérêts, les pénalités ou d'autres montants payables par un contribuable en vertu de la présente partie ou détermine un montant à l'égard d'un contribuable :

*a)* soit en application des paragraphes 67.5(2) ou 152(1.8), du sous-alinéa 152(4)*b*(i) ou des paragraphes 152(4.3) ou (6), 161.1(7), 164(4.1), 220(3.4) ou 245(8) ou en conformité avec l'ordonnance d'un tribunal qui annule, modifie ou rétablit la cotisation ou la renvoie au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation;

*b)* soit en application du paragraphe (3), à la suite d'un avis d'opposition relatif à une cotisation établie ou un montant déterminé en application des dispositions visées à l'alinéa *a*) ou dans les circonstances qui y sont indiquées;

*c)* soit en application d'une disposition d'une loi fédérale exigeant l'établissement d'une cotisation qui, sans cette disposition, ne serait pas établie en vertu des paragraphes 152(4) à (5),

le contribuable peut faire opposition à la cotisation ou au montant déterminé dans les 90 jours suivant la date de mise à la poste de l'avis de cotisation ou de l'avis portant qu'un montant a été déterminé seulement dans la mesure où il est raisonnable de considérer que les motifs d'opposition sont liés à l'une des questions suivantes que le tribunal n'a pas tranchée définitivement :

*d)* dans le cas où la cotisation a été établie ou le montant, déterminé en application du paragraphe 152(1.8), une question précisée aux alinéas 152(1.8) *a)*, *b)* ou *c)*;

*e)* dans les autres cas, une question qui a donné lieu à la cotisation ou au montant déterminé.

Toutefois, le présent paragraphe n'a pas pour effet de limiter le droit du contribuable de s'opposer à quelque cotisation établie ou montant déterminé avant le moment donné.

**165(1.2) Restriction.** Malgré les paragraphes (1) et (1.1), aucune opposition ne peut être faite par un contribuable à une cotisation établie en application des paragraphes 118.1(11), 152(4.2), 169(3) ou 220(3.1). Il est entendu que cette interdiction vaut pour les oppositions relatives à une question pour laquelle le contribuable a renoncé par écrit à son droit d'opposition.

[15] Le paragraphe 169(1) de la Loi prévoit ce qui suit :

**169(1) Appel.** Lorsqu'un contribuable a signifié un avis d'opposition à une cotisation, prévu à l'article 165, il peut interjeter appel auprès de la Cour canadienne de l'impôt pour faire annuler ou modifier la cotisation :

*a)* après que le ministre a ratifié la cotisation ou procédé à une nouvelle cotisation;

*b)* après l'expiration des 90 jours qui suivent la signification de l'avis d'opposition sans que le ministre ait notifié au contribuable le fait qu'il a annulé ou ratifié la cotisation ou procédé à une nouvelle cotisation;

toutefois, nul appel prévu au présent article ne peut être interjeté après l'expiration des 90 jours qui suivent la date où avis a été expédié par la poste au contribuable, en vertu de l'article 165, portant que le ministre a ratifié la cotisation ou procédé à une nouvelle cotisation.

[16] Le paragraphe 152(4.2) de la Loi fait partie des dispositions légales d'« allègement pour les contribuables », autrefois connues sous le nom de dispositions en matière d'« équité », présentées le 24 mai 1991 au titre du « dossier Équité ». Le paragraphe 152(4.2), tel qu'il est maintenant libellé, vise à accorder un allègement au contribuable particulier qui apprend, après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation, qu'il a peut-être droit à un remboursement ou à la réduction d'un montant exigible. La demande en vue de l'obtention d'une telle détermination doit être faite dans les dix années civiles qui suivent la fin de l'année d'imposition. Bien que le contribuable ait le droit de s'opposer à une cotisation en



vertu de l'article 165 de la Loi, le paragraphe 165(2.1) l'empêche de s'opposer à une cotisation établie en application de certaines dispositions de la Loi, et notamment du paragraphe 152(4.2). Le raisonnement sous-jacent est qu'une nouvelle cotisation établie en vertu du paragraphe 152(4.2) est établie à la discrétion du ministre.

[17] La Cour a conclu, dans maintes décisions qui ont par la suite été confirmées par la Cour d'appel fédérale, que le contribuable ne peut pas interjeter appel auprès de la Cour étant donné qu'il ne peut pas s'opposer à une nouvelle cotisation établie conformément au paragraphe 152(4.2) de la Loi. La juge Valerie Miller, de la présente cour, a dit ce qui suit dans la décision *Groulx c. La Reine*, 2008 CCI 445, décision qui a été confirmée par la Cour d'appel fédérale, 2009 CAF 10 :

[11] Le contribuable n'a pas le droit d'interjeter appel des nouvelles cotisations établies à son égard pour les années d'imposition 1997 et 1998 auprès de la Cour canadienne de l'impôt dans la mesure où il ne peut s'opposer aux nouvelles cotisations en question du fait qu'elles ont été établies en application du paragraphe 152(4.2). Dans la décision *Mellish*, le juge O'Connor s'est exprimé en ces termes :

[10] La Cour a examiné l'interaction de ces trois paragraphes dans le passé et a systématiquement conclu qu'il n'existait pas de droit d'appel auprès de la Cour canadienne de l'impôt si une nouvelle cotisation était établie en vertu du paragraphe 152(4.2) :

\* *Yaremy* – Après s'être assurée que la nouvelle cotisation avait été établie en vertu du paragraphe 152(4.2), la Cour conclut, au paragraphe 10, que : « le paragraphe 165(1.2) s'applique et que l'appelant ne pouvait pas faire une opposition valable à cette nouvelle cotisation. S'il est impossible de faire une opposition valable, alors aucun appel valable ne peut être interjeté en vertu du paragraphe 169(1). »

\* *Haggart* – La Cour conclut, au paragraphe 37 : « il n'est pas possible de signifier un avis d'opposition ou un avis d'appel en bonne et due forme pour une nouvelle cotisation établie selon le paragraphe 152(4.2) de la Loi. »

\* *Chou* – La Cour conclut, au paragraphe 15 : « comme l'appelante n'a pas pu signifier un avis d'opposition en bonne et due forme à l'égard de la nouvelle cotisation établie [...] en vertu du paragraphe 152(4.2) de la Loi, les paragraphes 165(1.2) et 169(1) de la Loi l'empêchent d'interjeter appel de la nouvelle cotisation devant la Cour. »

[18] L'appelant affirme que, malgré les décisions susmentionnées, les principes d'interprétation des lois, et plus précisément la présomption de non-redondance et la règle de l'exception implicite, justifient un réexamen des décisions dans lesquelles il a été conclu qu'il n'existe aucun droit d'appel d'une cotisation établie en vertu du paragraphe 152(4.2) de la Loi.

[19] En ce qui concerne la présomption de non-redondance, l'appelant a examiné et comparé les paragraphes 165(1.2) et 169(2.2) de la Loi, en faisant remarquer qu'il existe une interdiction légale expresse à l'encontre de la contestation de cotisations à l'égard desquelles un contribuable a déposé une renonciation à un droit d'opposition. Cette interdiction se trouve aux paragraphes 165(1.2) et 169(2.2). Le paragraphe 169(2.2) est libellé ainsi :

**169(2.2) Questions faisant l'objet d'une renonciation.** Malgré les paragraphes (1) et (2), il est entendu qu'un contribuable ne peut interjeter appel auprès de la Cour canadienne de l'impôt pour faire annuler ou modifier une cotisation établie en vertu de la présente partie relativement à une question à l'égard de laquelle le contribuable a renoncé par écrit à son droit d'opposition ou d'appel.

[20] L'appelant fait en outre valoir, en ce qui concerne ce point, que si l'interdiction énoncée au paragraphe 169(2.2) a un sens et si elle n'est pas redondante, la seule conclusion raisonnable est que le législateur ne voulait pas que l'interdiction de présenter une opposition à l'égard d'une question ayant fait l'objet d'une renonciation s'applique de façon à interdire un appel; par conséquent, le législateur ne doit pas avoir voulu que l'interdiction au paragraphe 165(1.2) s'applique aux appels. L'appelant affirme également que, pour que les dispositions prévoyant des restrictions à l'égard des appels aient un sens, les restrictions applicables aux appels doivent être différentes de celles qui s'appliquent aux oppositions.

[21] Le paragraphe 169(2.2) a été édicté en vue de prévoir qu'il est entendu qu'aucun appel ne peut être interjeté auprès de la Cour au sujet d'une question à l'égard de laquelle le contribuable a renoncé par écrit à son droit d'opposition ou à son droit d'appel. Si le contribuable renonce à son droit d'opposition, il s'ensuit qu'il ne peut pas interjeter appel auprès de la Cour, étant donné qu'aucune opposition valide ne peut être faite et que la condition énoncée au paragraphe 169(1) ne peut pas être remplie. À mon avis, le mot « ou » donne à entendre que le contribuable ne peut pas interjeter appel auprès de la Cour s'il a renoncé à ses droits d'opposition ou s'il a renoncé à ses droits d'appel sans renoncer à ses droits d'opposition. D'une façon ou de l'autre, il est interdit au contribuable

d'interjeter appel auprès de la Cour. À mon avis, le paragraphe 169(2.2) n'est pas redondant.

[22] L'appelant soutient en outre que l'article 169 n'interdit pas un appel fondé sur le paragraphe 152(4.2) de la Loi. Il affirme que le législateur a décidé de répéter l'interdiction relative à la contestation de questions ayant fait l'objet d'une renonciation aux paragraphes 165(1.2) et 169(2.2) et qu'il a décidé de répéter la restriction relative à la contestation de questions visées aux paragraphes 165(1.1) et 169(2) de la Loi. L'appelant fait valoir que, si le législateur voulait priver la Cour de toute compétence lorsqu'il s'agit d'entendre un appel d'une nouvelle cotisation établie en vertu du paragraphe 152(4.2) de la Loi, il faudrait que cette compétence soit expressément exclue, et que le fait que le législateur n'a pas mentionné cette disposition constitue un motif permettant de déduire qu'elle a été délibérément exclue. Par conséquent, il n'existe aucune interdiction d'interjeter appel de nouvelles cotisations établies en vertu du paragraphe 152(4.2) de la Loi, ou, au minimum, il y a ambiguïté, qui devrait être résolue en faveur du contribuable.

[23] L'interprétation des lois doit être effectuée conformément aux directives données dans l'arrêt *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, [2005] 2 R.C.S. 601, [2005] 5 C.T.C. 215 (C.S.C.), paragraphe 10 :

Il est depuis longtemps établi en matière d'interprétation des lois qu'« il faut lire les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur » : voir *65302 British Columbia Ltd. c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 804, par. 50. L'interprétation d'une disposition législative doit être fondée sur une analyse textuelle, contextuelle et téléologique destinée à dégager un sens qui s'harmonise avec la Loi dans son ensemble. Lorsque le libellé d'une disposition est précis et non équivoque, le sens ordinaire des mots joue un rôle primordial dans le processus d'interprétation. Par contre, lorsque les mots utilisés peuvent avoir plus d'un sens raisonnable, leur sens ordinaire joue un rôle moins important. L'incidence relative du sens ordinaire, du contexte et de l'objet sur le processus d'interprétation peut varier, mais les tribunaux doivent, dans tous les cas, chercher à interpréter les dispositions d'une loi comme formant un tout harmonieux.

[24] Cela étant, il semble logique de dire que le législateur n'a pas répété l'interdiction puisqu'il n'était pas nécessaire de le faire. La Loi prévoit déjà que, pour qu'un appel puisse être interjeté auprès de la Cour, un avis d'opposition doit être signifié au ministre en application du paragraphe 169(1) de la Loi. Il semble clair qu'en édictant le paragraphe 165(1.2), qui interdit une opposition aux cotisations établies en application du paragraphe 152(4.2), le législateur savait qu'aucun appel d'une telle nouvelle cotisation ne pouvait être interjeté auprès de la

Cour et que l'interdiction devait donc s'appliquer aux appels. À mon avis, l'article 169 de la Loi n'est pas ambigu. Il n'existe donc aucun droit d'appel d'une nouvelle cotisation établie en vertu du paragraphe 152(4.2) de la Loi.

[25] Le second point soulevé par l'appelant se rapporte au paragraphe 152(6) de la Loi. L'appelant affirme que cette disposition autorise le ministre à effectuer un rajustement à l'égard d'une perte d'une année ultérieure jusqu'à six ans après la date de la mise à la poste de l'avis initial de cotisation. L'appelant déclare qu'au mois d'octobre 2006, le ministre a de nouveau calculé le report prospectif de la perte et qu'il a établi une nouvelle cotisation, à laquelle l'appelant s'est opposé. L'appelant maintient que la nouvelle cotisation de 2006 était donc autorisée conformément au sous-alinéa 152(4)b(i). Il n'était donc pas nécessaire de recourir aux dispositions discrétionnaires relatives aux cotisations au paragraphe 152(4.2) de la Loi, étant donné que le rajustement a été effectué dans les trois ans qui ont suivi la fin de la période normale de nouvelle cotisation. Par conséquent, l'opposition à la nouvelle cotisation du mois d'octobre 2006 n'est pas prohibée par le paragraphe 165(1.2) parce qu'il ne s'applique pas aux nouvelles cotisations établies en vertu du sous-alinéa 152(4)b(i).

[26] L'appelant avance en outre que les restrictions énoncées aux paragraphes 152(4.01), 165(1.1) et 169(2) n'interdisent pas la cotisation ici en cause parce qu'il s'agit d'une cotisation qu'il est raisonnable de considérer comme étant liée à une cotisation, à une nouvelle cotisation ou à une cotisation supplémentaire à laquelle le sous-alinéa 152(4)b(i) s'applique et qu'il faut donner une interprétation large et libérale aux mots « il est raisonnable de considérer que les motifs d'opposition sont liés ». Sur ce point, l'appelant se fonde sur les décisions *Chevron Canada Resources Ltd. c. Canada*, n° 92-862(IT)G, 4 mars 1997, [1997] 2 C.T.C. 2624 (C.C.I.), et *Agazarian c. Canada*, 2004 CAF 32, [2004] 3 C.T.C. 101. Dans l'arrêt *Agazarian*, il a été conclu que le ministre possédait le pouvoir d'établir de nouvelles cotisations à l'égard de déclarations de revenus plus d'une fois après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation, à condition que les nouvelles cotisations soient établies au cours de la période élargie de nouvelle cotisation.

[27] Je souscris à l'avis selon lequel le ministre peut établir une cotisation subséquente découlant d'une cotisation établie en vertu du paragraphe 152(6), si les circonstances l'exigent. Cependant, je ne souscris pas à la déclaration de l'appelant selon laquelle les restrictions énoncées aux paragraphes 152(4.01), 165(1.1) et 169(2) de la Loi n'interdisent pas la cotisation ici en cause parce qu'il s'agit d'une cotisation qu'il est raisonnable de considérer comme étant liée à une cotisation ou à

une nouvelle cotisation établie en application du sous-alinéa 152(4)b)(i). Dans l'arrêt *Agazarian* (précité), la cour a simplement dit que le ministre est autorisé à établir une nouvelle cotisation plus d'une fois en vertu de l'alinéa 152(4)b). Elle n'a pas dit qu'il est possible de s'opposer à des questions autres que celles qui sont prévues dans les dispositions spéciales.

[28] Il est important de se rappeler que, dans ce cas-ci, l'appelant ne s'est pas opposé au report prospectif de la perte. Il s'est plutôt opposé à l'inclusion de certains revenus d'emploi résultant de la levée d'options d'achat d'actions. Soutenir que c'est cette inclusion qui a donné lieu à la nouvelle cotisation, c'est rendre inopérantes les restrictions prescrites au paragraphe 165(1.1) de la Loi.

[29] Le paragraphe 165(1.1) de la Loi a été édicté en vue d'empêcher les contribuables de tirer parti d'une cotisation ou d'une nouvelle cotisation établie en application de dispositions spéciales en s'opposant à des questions distinctes auxquelles il n'aurait par ailleurs pas été possible de s'opposer parce que le délai dans lequel il était possible de s'opposer à une cotisation ou à une nouvelle cotisation antérieure était expiré. Le sous-alinéa 152(4)b)(i) de la Loi autorise l'établissement de nouvelles cotisations après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation lorsqu'il s'agit de nouvelles cotisations requises en application du paragraphe 152(6) de la Loi pour certaines demandes de déductions ou de crédits, par exemple dans le cas du report rétrospectif d'une perte à une année d'imposition particulière depuis une année d'imposition ultérieure. Le paragraphe 152(6) n'a rien à voir avec l'inclusion d'un revenu d'emploi. Il n'est pas « raisonnable de considérer » un différend se rapportant à l'inclusion de certains revenus d'emploi comme étant « lié » à une nouvelle cotisation concernant le report rétrospectif ou prospectif d'une perte. Dans ce cas-ci, la perte n'a rien à voir avec le revenu d'emploi contesté. Il est donc interdit à l'appelant de s'opposer à une question qui n'est pas liée à la nouvelle cotisation de 2006 conformément aux paragraphes 165(1.1), 152(4.01) et 169(2) de la Loi.

[30] De plus, la preuve ne révèle pas que, dans ce cas-ci, il a été satisfait à l'une ou l'autre des conditions énoncées au paragraphe 152(4), ce qui est nécessaire pour que le ministre puisse établir une cotisation après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation. On n'a soumis aucun élément de preuve me permettant de conclure que la nouvelle cotisation du mois d'octobre 2006 a été établie conformément au sous-alinéa 152(4)b)(ii) ou au paragraphe 152(6) de la Loi. Au contraire, la preuve permet de conclure que la nouvelle cotisation a été établie en vertu des dispositions légales en matière d'« équité » et que le ministre a établi la nouvelle cotisation pour l'année d'imposition 2000 de l'appelant conformément à la

demande que celui-ci avait présentée. Par conséquent, aucune opposition valide ne peut être faite et aucun appel ne peut être interjeté auprès de la Cour.

[31] Selon le troisième argument invoqué par l'appelant, les mesures prises par le ministre donnent lieu à la préclusion. Même si la nouvelle cotisation de 2006 mentionnait clairement que le ministre avait rajusté la déclaration de revenus pour l'année 2000 de l'appelant en vertu des dispositions en matière d'équité de la Loi et qu'aucun avis d'opposition ne pouvait être déposé, l'appelant a fait opposition et les mesures subséquemment prises par le ministre étaient telles que l'opposition a été considérée comme valide. Cette conduite du ministre, est-il soutenu, empêchait également l'appelant de présenter une demande de contrôle judiciaire devant la Cour fédérale concernant l'omission du ministre de rajuster la déclaration à la suite de l'opposition. Sur ce point, l'appelant invoque les décisions *Burnet c. Canada*, 98 D.T.C. 6205, n° A-492-97, 17 mars 1998, [1998] A.C.F. n° 364 (QL) (C.A.F.), *Wong c. Canada*, 2007 CF 842, [2007] A.C.F. n° 842 (QL), et *Von Teichman c. Canada*, n° 2003-645(IT)G, 5 septembre 2003, [2003] A.C.I. n° 505 (QL) (C.C.I.).

[32] Les facteurs donnant lieu à une préclusion ont été examinés par le juge Bowman (tel était alors son titre) dans la décision *Goldstein c. La Reine*, n° 94-840(I), 1<sup>er</sup> mars 1995, 1995 CarswellNat 438, [1995] 2 C.T.C. 2036 (C.C.I.) :

Il existe une jurisprudence volumineuse sur la question de la préclusion dans les affaires fiscales, et il ne serait pas utile de passer une fois de plus les divers cas en revue. Je tenterai toutefois d'énoncer les principes tels que je les comprends, du moins dans la mesure où ils sont pertinents. La préclusion se présente sous diverses formes – préclusion du fait du comportement, préclusion de chose jugée et préclusion du fait d'acte formaliste. Dans certains cas, il est fait référence à une notion d'« *equitable estoppel* » (préclusion en *equity*), expression qui n'est pas nécessairement exacte. (*Canadian Pacific Railway Co. v. The King*, [1931] A.C. 414, à la p. 429. Cf. *Central London Property Trust Ltd. v. High Trees House Ltd.*, [1947] 1 K.B. 130.) Qu'il suffise de dire que le seul type de préclusion qui nous intéresse ici est la préclusion du fait du comportement. Dans l'arrêt *Canadian Superior Oil Ltd. c. Paddon-Hughes Development Co. Ltd.*, [1970] R.C.S. 932, pp. 939-940, le juge Martland énonce comme suit les facteurs donnant lieu à une préclusion :

Les facteurs essentiels pour fonder une fin de non-recevoir sont, je pense, les suivants :

- (1) Une affirmation, ou une conduite y équivalant, qui a pour but d'inciter la personne à qui elle est faite à adopter une certaine ligne de conduite.

(2) Une action ou une omission résultant de l'affirmation, en paroles ou en actes, de la part de la personne à qui l'affirmation est faite.

(3) Un préjudice causé à cette personne en conséquence de cette action ou omission.

La préclusion n'est plus simplement une règle de preuve. C'est une règle de droit positif. Lord Denning en parle comme d'un « principe de justice et d'équité ». (*Moorgate Mercantile Co. Ltd. c. Twitchings*, [1976] 1 Q.B. 225, à la p. 241.)

[33] L'intimée reconnaît que le ministre a commis une erreur en examinant l'avis d'opposition et en délivrant un avis de ratification à l'appelant. L'avocat de l'intimée fait cependant valoir que l'erreur ne peut pas changer quoi que ce soit aux exigences prescrites par la loi et que cette erreur ne peut pas lier la Cour. L'intimée ajoute que l'erreur ne peut pas avoir pour effet de conférer à l'appelant des droits d'opposition et des droits d'appel qui lui sont refusés, ainsi qu'à tous les autres contribuables qui font face à des circonstances similaires. L'intimée invoque l'arrêt *M.R.N. c. Inland Industries Ltd.*, [1974] R.C.S. 514 (C.S.C.), et la décision *Goldstein*, précitée, où il a été conclu que les affirmations, les opinions ou les aveux des parties en ce qui concerne le droit ne lient pas les tribunaux.

[34] En l'espèce, je ne crois pas que l'appelant ait été induit en erreur par le ministre lorsqu'il a décidé de déposer un avis d'opposition. De fait, c'est lui qui a déclenché la requête en ne tenant pas compte de l'interdiction énoncée au paragraphe 165(1.2) de la Loi, interdiction mentionnée dans la nouvelle cotisation de 2006. Comme le juge Bowman (tel était alors son titre) l'a fait remarquer dans la décision *Goldstein*, précitée, la présente cour est tenue de trancher les affaires (ou les requêtes) dont elle est saisie conformément au droit. Les affirmations ou les interprétations erronées de la Loi faites par les fonctionnaires de l'ARC ne me lient donc pas. Par conséquent, on ne saurait dire qu'il y a préclusion en l'espèce, si les affirmations n'étaient pas conformes au droit. La situation dans les affaires citées par l'appelant était différente de celle qui nous occupe, étant donné que dans ces affaires-là les affirmations étaient conformes au droit.

[35] Quant au fait qu'il serait interdit à l'appelant de présenter une demande de contrôle judiciaire devant la Cour fédérale, je crois comprendre, d'après la preuve, que l'appelant a demandé le report rétrospectif d'une perte pour son année d'imposition 2000 et que le ministre a fait droit à la demande. Il n'y a rien dans la preuve qui indique que l'appelant ait demandé un rajustement de son revenu d'emploi par suite de la levée des options d'achat d'actions.

[36] En vertu des dispositions en matière d'équité, un second examen peut être demandé et une prorogation de délai peut être accordée aux fins de la présentation d'une demande de contrôle judiciaire. À mon avis, l'appelant n'a subi aucun préjudice et on ne l'a pas non plus empêché de demander le contrôle judiciaire des mesures prises par l'ARC.

[37] La requête visant l'annulation de l'appel est accueillie avec dépens. Il n'est pas nécessaire d'examiner la quatrième question se rapportant à la prorogation du délai de dépôt de la réponse.

Signé à Edmundston (Nouveau-Brunswick), ce 29<sup>e</sup> jour de juin 2009.

« François Angers »

---

Le juge Angers

Traduction certifiée conforme  
ce 10<sup>e</sup> jour d'août 2009.

Yves Bellefeuille, réviseur



RÉFÉRENCE : 2009 CCI 311  
N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2008-3239(IT)G  
INTITULÉ : Robert Kubbernus c. Sa Majesté la Reine  
LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)  
DATE DE L'AUDIENCE : Le 10 mars 2009  
MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge François Angers  
DATE DU JUGEMENT : Le 29 juin 2009

COMPARUTIONS :

Avocate de l'appelant : M<sup>e</sup> Leigh Somerville Taylor  
Avocat de l'intimée : M<sup>e</sup> Justin Kutyan

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelant :

Nom : Leigh Somerville Taylor

Cabinet : Richler and Tari  
Tax Lawyers  
Toronto (Ontario)

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