

Cour fédérale



Federal Court

Date : 20190524

Dossier : T-1463-17

Référence : 2019 CF 738

[TRADUCTION FRANÇAISE CERTIFIÉE, NON RÉVISÉE]

Toronto (Ontario), le 24 mai 2019

En présence de monsieur le juge Diner

ENTRE :

RICHARD GLATT

demandeur

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

défendeur

JUGEMENT ET MOTIFS

Table des matières

I.	Introduction	3
II.	Contexte.....	3
III.	Questions en litige et analyse	6
	(i) La Cour fédérale est-elle le tribunal compétent pour trancher le litige?.....	6
	Positions des parties	6
	Analyse.....	8
	(ii) Le défendeur a-t-il rendu une décision et, dans l’affirmative, quand l’a-t-il fait?.....	9
	a. La nouvelle cotisation constitue-t-elle une décision définitive?	9
	Thèses des parties	9
	Analyse	10
	b. Un réexamen est-il en cours?	11
	Thèses des parties	11
	Analyse	12
	c. Les motifs ont-ils été communiqués ou étaient-ils suffisants?.....	14
	Thèses des parties	14
	Analyse	14
	(iii) Le demandeur est-il hors délai et, dans l’affirmative, une prorogation du délai est-elle justifiée?	17
	Thèses des parties.....	17
	Analyse.....	18
	(iv) Quelle est la norme de contrôle applicable?	20
	Positions des parties	20
	Analyse.....	20
	(v) La décision du défendeur était-elle raisonnable?.....	22
	Thèse du demandeur	23
	Thèse du défendeur	25
	Analyse.....	31
	a) <i>Méthode d’interprétation législative dans les affaires fiscales</i>	32
	b) <i>À qui revient le fardeau de la preuve?</i>	34
	c) <i>Le refus de payer des intérêts était-il déraisonnable?</i>	34
	(vi) Quelle est la mesure de réparation appropriée?	46
IV.	Dépens	46
V.	Conclusion.....	46

I. Introduction

[1] La Cour est saisie d'une question inédite : le ministre avait-il l'obligation de verser des intérêts sur une somme remboursée au demandeur, qui s'était vu imposer une pénalité importante en vertu des dispositions applicables aux planificateurs. Par suite de l'imposition de cette pénalité, le demandeur a fait un paiement anticipé d'un million de dollars au ministre à titre de somme en litige, pour couvrir les intérêts s'il devait ultimement être tenu responsable. Cette éventualité ne s'est jamais réalisée. Le demandeur a déposé un avis d'opposition et un appel. Les parties sont parvenues à une entente avant le procès.

[2] Le ministre a établi une nouvelle cotisation annulant la pénalité et il a restitué la somme d'un million de dollars au demandeur sans lui verser d'intérêts sur celle-ci. La question centrale est de savoir si le ministre aurait dû payer des intérêts. Après avoir lu et écouté les solides observations des deux parties, j'ai conclu que le refus du ministre de verser des intérêts était déraisonnable. Avant d'exposer mes motifs, je vais résumer les faits et traiter de trois questions préliminaires.

II. Contexte

[3] L'Agence du revenu du Canada (ARC) a établi un avis de cotisation (la cotisation) à l'égard du demandeur le 12 juin 2012, par lequel elle lui imposait une pénalité de 2 890 050 \$ en vertu de l'article 163.2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, LRC 1985, c 1 (5^e suppl.) (la Loi). Sauf indication contraire, toute mention d'une disposition législative dans les présents motifs

renvoie à une disposition de la Loi. La cotisation applicable au demandeur ne mentionnait aucune année d'imposition en particulier. L'avis de cotisation précisait plutôt qu'il ne se rapportait à aucune année d'imposition : la mention [TRADUCTION] « S/O » figurait dans la case année d'imposition (voir la version expurgée de l'avis de cotisation à l'annexe A).

[4] Le 30 août 2012, le demandeur a déposé un avis d'opposition visant la cotisation et il a versé un million de dollars le 8 novembre 2013 à titre de somme en litige (le montant du principal ou le principal) en vue de réduire les frais d'intérêts au cas où sa contestation de la cotisation serait infructueuse.

[5] Il a ensuite déposé un avis d'appel à la Cour canadienne de l'impôt (la Cour de l'impôt) le 7 décembre 2015. Le 25 mai 2016, le défendeur a accepté un « jugement sur consentement » faisant droit à l'appel, lequel a été entériné par la Cour de l'impôt le 10 août 2016 (le jugement); il est reproduit à l'annexe B des présents motifs. C'est ainsi que, à la suite de ce jugement, le défendeur a produit le 7 décembre 2016 un avis de nouvelle cotisation (la nouvelle cotisation; voir l'annexe C) qui annulait la cotisation initiale et prévoyait le remboursement du principal. Toutefois, aucun intérêt n'était versé sur ce montant. Il convient de noter que, contrairement à la cotisation du 12 juin 2012, la nouvelle cotisation précisait une année d'imposition, soit 2012.

[6] Les parties ont communiqué par téléphone et par courriel entre le 9 janvier et le 1^{er} mars 2017 sur la question des intérêts.

[7] Le 28 février 2017, l'avocat du défendeur a envoyé à l'avocat du demandeur un courriel dans lequel il indiquait que la Loi n'autorisait pas le versement d'intérêts parce que les dispositions pertinentes exigent qu'une année d'imposition soit précisée pour que des intérêts puissent être payés. Il mentionnait, à titre d'exemple, le paragraphe 164(3), qui oblige le ministre à verser des intérêts lorsqu'un montant à l'égard d'une année d'imposition est remboursé ou restitué; or, il n'était fait mention d'aucune année d'imposition dans l'avis de cotisation. L'avocat du défendeur invitait par ailleurs le demandeur à présenter des observations sur la question.

[8] En réponse, le demandeur a déposé le 18 avril 2017 une lettre contenant des observations écrites en bonne et due forme et exposant les motifs, donc ceux reposant sur la Loi, pour lesquels il demandait que le remboursement comprenne des intérêts. Le défendeur a répondu par courriel le 9 juin 2017, disant avoir fait [TRADUCTION] « un examen exhaustif de la question » et ajoutant que [TRADUCTION] « le problème est qu'aucune disposition de la Loi ne permet le versement d'intérêts » et que, par conséquent, [TRADUCTION] « il ne peut verser d'intérêts sur la somme remboursée ».

[9] Il y a eu deux communications ultérieures entre les avocats du demandeur et du défendeur. D'abord, le 26 juin 2017, le demandeur a sollicité une explication écrite du refus de verser des intérêts sur le montant du principal. Ensuite, le 22 août 2017, l'avocat du défendeur a avisé celui du demandeur qu'on lui ferait parvenir une réponse. Aucune n'est venue. C'est pourquoi le demandeur a déposé la présente demande de contrôle judiciaire le 20 septembre 2017.

III. Questions en litige et analyse

[10] Le demandeur soulève les trois questions préliminaires suivantes :

- i. La Cour fédérale est-elle le tribunal compétent pour trancher le litige?
- ii. Le défendeur a-t-il rendu une décision et, dans l'affirmative, quand l'a-t-il fait?
- iii. Le demandeur est-il hors délai et, dans l'affirmative, une prorogation du délai est-elle justifiée?

[11] Les trois autres questions que soulève la présente affaire sont toutefois les questions centrales à trancher en l'espèce :

- iv. Quelle est la norme de contrôle applicable?
- v. Le défendeur a-t-il commis une erreur en ne payant pas d'intérêts sur le montant du principal?
- vi. Si tel est le cas, quelle est la réparation appropriée?

Je vais d'abord examiner les trois premières questions.

(i) *La Cour fédérale est-elle le tribunal compétent pour trancher le litige?*

Positions des parties

[12] Les parties conviennent, pour des raisons légèrement différentes, que la Cour fédérale est le tribunal compétent pour entendre la contestation de la nouvelle cotisation (voir l'annexe C).

[13] Le demandeur soutient qu'il ne peut saisir la Cour de l'impôt d'une affaire dans laquelle aucun impôt n'est dû. Pour ce qui est des montants dus à M. Glatt, la nouvelle cotisation indique

qu'il n'a droit qu'à un remboursement d'un million de dollars. La règle établie est que le contribuable ne peut pas interjeter appel d'une cotisation portant qu'aucun impôt n'est payable.

Dans l'arrêt *Canada c Interior Savings Credit Union*, 2007 CAF 151 (*Interior*), au paragraphe 17, le juge Noël énonce ce qui suit :

Néanmoins, l'expression « cotisation portant qu'aucun impôt n'est payable » (ou cotisation « néant ») est souvent employée dans la jurisprudence pour désigner une cotisation dont on ne peut faire appel. Il existe deux raisons pour lesquelles ce type de cotisation ne peut faire l'objet d'un appel. Premièrement, l'appel doit viser une cotisation et la cotisation aux termes de laquelle aucun impôt n'est payable n'est pas une cotisation (voir l'arrêt *Okalta Oils Limited c. MNR*, 55 DTC 1176 (CSC), à la page 1178 : [TRADUCTION] « Aux termes de ces dispositions, il n'y a pas de cotisation si aucun impôt n'a été réclamé »). Deuxièmement, il n'existe aucun droit d'en appeler d'une cotisation portant qu'aucun impôt n'est payable puisque [TRADUCTION] « [t]oute opposition que celle qui se rapporte au montant réclamé [au titre des impôts] est dépourvue de l'objet dont découle le droit d'appel... » (*Okalta Oils*, précité, à la page 1178).

[14] Le défendeur invoque un motif connexe à l'appui de sa thèse voulant que la Cour fédérale soit le tribunal compétent pour trancher le litige. Il s'appuie en cela sur l'arrêt *Imperial Oil Resources Ltd c Canada (Procureur général)*, 2016 CAF 139 (*Imperial Oil CAF*), au paragraphe 61, pour faire valoir que la Cour de l'impôt n'a pas compétence sur les questions relatives aux trop-payés. Voici le passage clé des motifs exposés par le juge en chef Noël dans cet arrêt :

[61] La procédure d'opposition devant le ministre et le droit subséquent de porter la décision en appel devant la Cour de l'impôt ne s'appliquent qu'aux sommes visées par une cotisation (*Perley*, aux paragraphes 1 et 7). Une cotisation a pour but de déterminer ou de confirmer l'obligation pour un contribuable de payer un montant précis. Aux termes du paragraphe 152(1) de la LIR, les seuls montants pouvant faire l'objet d'une cotisation sont les impôts, les intérêts et les pénalités. Pour que les choses soient claires, les intérêts visés par une cotisation sont les intérêts

réclamés par le ministre en vertu de la LIR (voir, par exemple, l'article 161); les intérêts payables par le ministre aux termes de l'article 164 ne sont pas visés par cette définition. Comme le juge Rip (tel était alors son titre) l'a expliqué dans *McMillen Holdings Ltd c. M.N.R.*, [1987] A.C.I. 825 (QL) (*McMillen*), le montant d'un remboursement découlant d'un paiement en trop, bien que souvent énoncé dans l'avis de cotisation, n'est pas établi par la cotisation (*McMillen*, au paragraphe 47). La procédure d'opposition ne s'applique pas à la contestation d'un remboursement, et la Cour de l'impôt n'a donc pas compétence pour entendre un appel concernant son calcul [...]

[15] S'appuyant sur ces explications, le défendeur soutient qu'il n'est permis d'interjeter appel d'un avis de cotisation ou de nouvelle cotisation devant la Cour de l'impôt que dans les cas où un montant est établi dans la cotisation. En l'espèce, l'avis de cotisation porte sur un remboursement et non sur un montant établi et, à l'instar du demandeur, le défendeur soutient que la Cour fédérale est le tribunal compétent pour trancher le litige.

Analyse

[16] Quelle que soit la perspective retenue – celle du demandeur ou du défendeur – il faut conclure que la Cour fédérale est à bon droit saisie de la demande de contrôle judiciaire en l'espèce. Comme le remboursement devait être effectué par le ministre, aucune cotisation n'était établie et, par conséquent, comme l'a fait remarquer le défendeur, aucun droit d'appel devant la Cour de l'impôt n'avait pris naissance. Il en va de même, comme l'a fait observer le demandeur, d'une cotisation établissant qu'aucun impôt n'est payable (parfois appelée cotisation néant). Enfin, je signale que, lorsque l'arrêt *Interior Savings* (tout comme les autres arrêts déjà cités *Okalta Oils* et *Imperial Oil CAF*) énonce le principe selon lequel une cotisation n'établissant aucun impôt à payer n'en est pas une, seule la question du tribunal compétent est visée. La nature

même de la cotisation n'est pas en cause. En d'autres termes, le document de l'ARC demeure une cotisation (ou une nouvelle cotisation), même si aucun montant d'impôt n'est dû suivant ce document, et il peut aussi faire mention d'un remboursement.

[17] Je conclus donc, sur ce point, que la demande a été déposée devant le tribunal compétent, peu importe que l'on considère qu'il s'agit d'une cotisation néant ou d'un remboursement.

(ii) Le défendeur a-t-il rendu une décision et, dans l'affirmative, quand l'a-t-il fait?

[18] La question comporte trois sous-questions, soit celles de savoir si a) la nouvelle cotisation constitue une décision définitive; b) un réexamen est en cours; et c) les motifs communiqués étaient suffisants.

a. *La nouvelle cotisation constitue-t-elle une décision définitive?*

Thèses des parties

[19] Selon le demandeur, le défendeur n'a pas encore rendu de décision sur le paiement des intérêts. M. Glatt fait valoir que la nouvelle cotisation ne pouvait constituer une décision, parce qu'elle est antérieure à sa demande écrite de paiement des intérêts. Il affirme donc que le défendeur n'a toujours pas rendu de décision écrite, ce qui explique également son refus de verser des intérêts. Il soutient que la nouvelle cotisation n'a pas un caractère définitif et ne fournit ni justification ni explication. Il ajoute que ni les discussions de février 2017, qui ont eu lieu après la nouvelle cotisation, ni le courriel du 9 juin 2017 de l'avocat du défendeur ne pouvaient constituer une décision faite de substance et de caractère formel et définitif.

[20] Le défendeur ne souscrit pas à ce point de vue et il soutient que la nouvelle cotisation constituait bel et bien une décision. Elle permettait au demandeur de comprendre qu'aucun intérêt n'était payable, et elle contenait donc suffisamment de renseignements pour lui permettre de présenter en temps utile une demande de contrôle judiciaire.

Analyse

[21] Je ne suis pas d'accord avec le demandeur pour dire que la nouvelle cotisation n'était pas une décision par laquelle le défendeur refusait de payer des intérêts et j'estime qu'il s'agissait bien d'une décision définitive. La nouvelle cotisation indique clairement qu'aucun intérêt n'est payable et mentionne plutôt que seule la somme d'un million de dollars est remboursée. Elle [TRADUCTION] « annule » également la cotisation initiale, imposant la pénalité applicable aux planificateurs fiscaux (voir l'annexe C). Il n'était pas nécessaire que le ministre expose des motifs plus formels ou plus étoffés à l'appui de la décision. La nouvelle cotisation fournit une explication claire, précisant notamment que la cotisation antérieure a été annulée en raison du jugement de la Cour de l'impôt.

[22] Le ministre n'a pas à fournir des motifs longs ou détaillés dans ses avis de cotisation (ou de nouvelle cotisation). Ces avis constituent des sommaires de l'impôt dû ou remboursé et, s'il y a lieu, des intérêts et des pénalités applicables, tels qu'établis par le ministre « avec diligence » après examen d'une déclaration de revenus (paragraphe 152(1)). Les cotisations sont censées représenter le calcul d'un montant et confirmer ou rejeter la position du contribuable. Elles n'ont pas à être très détaillées et, de fait, elles sont souvent très concises.

[23] Les tribunaux ont d'ailleurs jugé que les avis de nouvelle cotisation étaient des décisions.

Dans l'arrêt *Imperial Oil Resources Ventures Limited c Canada (Procureur général)*,

2014 CF 839 (confirmé par *Imperial Oil CAF*), la juge Gagné dit au paragraphe 64 :

Comme le concède *Imperial Oil*, l'opinion du ministre selon laquelle Imperial Oil n'avait pas droit à des intérêts sur remboursement pour son année d'imposition 1996 lui a été communiquée dans l'avis de nouvelle cotisation daté du 10 juin 2003. Cette communication, qui s'accordait avec la pratique antérieure, était considérée comme une décision.

[24] En somme, je conclus que la nouvelle cotisation dont a fait l'objet le demandeur était une décision définitive indiquant que le montant du principal était remboursé sans intérêts. Vu l'absence de droit d'interjeter appel de cette nouvelle cotisation devant la Cour de l'impôt, il est difficile de conclure que cette cotisation était autre chose qu'une décision définitive.

b. Un réexamen est-il en cours?

Thèses des parties

[25] Le demandeur nie qu'une décision définitive a été rendue, parce que, selon lui, le défendeur a offert de réexaminer sa position, selon laquelle aucun intérêt ne pouvait être versé. M. Glatt fait valoir que, même si une décision avait bel et bien été rendue, cette offre de réexamen l'annulait et la remplaçait – mais que ce réexamen n'avait pas débouché sur une décision malgré les observations présentées par le demandeur en avril 2017 en réponse à l'offre de réexamen. Ce dernier soutient qu'il attend toujours la décision promise sur le réexamen et que la réponse par courriel du 28 février 2017 de l'avocat du défendeur, indiquant que le paiement d'intérêts n'est pas autorisé par la Loi, ne peut être considérée comme étant cette décision. Il

s'appuie à cet égard sur la décision *Dumbrava c Canada (Ministre de la Citoyenneté et de l'Immigration)*, (1995), 101 FTR 230, dans laquelle le juge Marc Noël, plus tard juge en chef, dit ce qui suit :

[15] [...] Chaque fois qu'une autorité décisionnaire qui y est habilitée accepte de revoir une décision à la lumière de faits nouveaux, il en résultera une nouvelle décision, peu importe que la décision initiale soit changée, modifiée ou maintenue.

[26] Le défendeur estime quant à lui qu'il n'y a pas eu réexamen de la décision ni même d'offre de la réexaminer. Il affirme plutôt que son avocat a seulement offert d'examiner toute observation soumise par le demandeur à titre de suivi. D'après lui, il ne s'agit pas d'une offre formelle de réexaminer la décision et [TRADUCTION] « le ministre n'avait pas le pouvoir discrétionnaire de réexaminer sa décision : ou bien il pouvait verser des intérêts (auquel cas il en avait l'obligation), ou bien elle n'était pas en droit de le faire. Une fois la question de droit tranchée par le ministre, il n'y avait rien à réexaminer » (mémoire du défendeur, au paragraphe 29).

Analyse

[27] Je partage l'avis du défendeur sur ce point préliminaire. La Loi ne prévoit pas de mécanisme de réexamen. Les cotisations sont plutôt réputées être définitives sous réserve d'une nouvelle cotisation (paragraphe 152(8)). En l'espèce, tant une cotisation qu'une nouvelle cotisation ont été établies. La cotisation a été contestée, d'où le jugement de la Cour de l'impôt et, par suite de celui-ci, la cotisation initiale a été annulée par la nouvelle cotisation.

[28] De plus, bien que l'avocat du défendeur ait communiqué avec celui du demandeur à la suite de ses demandes visant à obtenir le versement d'intérêts sur le montant du principal et qu'il lui ait donné la possibilité de présenter d'autres observations, cela ne constituait pas un « réexamen » formel de la décision. Le législateur n'a pas établi de procédure de réexamen dans la Loi. Il convient de mettre en contraste le silence de la Loi à cet égard avec, notamment, l'article 397 des *Règles des Cours fédérales*, DORS/98-106 (les Règles), qui illustre ce qu'est une procédure formelle de réexamen. L'article 397 des Règles limite les possibilités de réexamen aux rares situations où des erreurs administratives ont été commises, par exemple, dans le cas de fautes de transcription, d'une ordonnance qui ne concorde pas avec les motifs de la décision ou de l'omission, alors que cela aurait dû être fait, de traiter d'une question (voir *Première Nation de Cowessess n° 73 c Pelletier*, 2017 CF 859, au paragraphe 16).

[29] Il existe certes des moyens classiques d'interjeter appel des décisions rendues en vertu de la Loi, notamment par voie d'oppositions et d'appels et, parfois, de contrôle judiciaire. Ces mécanismes sont tous prévus par la Loi, ce qui n'est pas le cas du réexamen d'une cotisation ou d'une nouvelle cotisation. Le simple fait que l'avocat du défendeur, dans la foulée d'une nouvelle cotisation établie après que M. Glatt eut obtenu gain de cause devant la Cour de l'impôt, ait offert d'examiner les observations de l'avocat du demandeur n'a pas déclenché un réexamen.

[30] Précisons enfin que, dans son courriel du 9 juin 2017, l'avocat du défendeur a déclaré de façon concluante, en ce qui concerne le remboursement, qu'[TRADUCTION] « aucune disposition

de la Loi ne permet le versement d'intérêts ». Cela confirme qu'une décision définitive a été rendue.

c. *Les motifs ont-ils été communiqués ou étaient-ils suffisants?*

Thèses des parties

[31] Le demandeur soutient également qu'on ne lui a communiqué aucun motif et que le défendeur a seulement fait connaître par courriel sa position à son avocat. L'avis de nouvelle cotisation ne comportait pas de motifs. Pour sa part, le défendeur soutient que la nouvelle cotisation constituait une décision comportant des motifs adéquats.

Analyse

[32] Premièrement, pour ce qui est de l'absence d'explication détaillée dans la nouvelle cotisation, le demandeur a raison d'affirmer que, dans certaines circonstances, les exigences d'équité procédurale nécessitent une explication écrite (*Baker c Canada (Ministre de la Citoyenneté et de l'Immigration)*, [1999] 2 RCS 817 (*Baker*), au paragraphe 43). La Cour suprême a aussi clairement indiqué que, lorsque des motifs sont fournis, l'insuffisance de ceux-ci ne permet pas à elle seule de justifier le contrôle d'une décision (*Newfoundland and Labrador Nurses' Union c Terre-Neuve-et-Labrador (Conseil du Trésor)*, 2011 CSC 62, au paragraphe 14). Comme la Cour suprême le dit au paragraphe 16 : « En d'autres termes, les motifs répondent aux critères établis dans l'arrêt *Dunsmuir* s'ils permettent à la cour de révision de comprendre le fondement de la décision du tribunal et de déterminer si la conclusion fait

partie des issues possibles acceptables » (voir aussi un arrêt plus récent, *Delta Air Lines Inc. c Lukács*, 2018 CSC 2, aux paragraphes 21 à 24).

[33] Cela dit, lorsqu'on ne peut comprendre les motifs, la Cour est en droit d'intervenir malgré la grande déférence que commande un contrôle selon la norme de la décision raisonnable. Et il arrive que cela se produise (voir, par exemple, *Lloyd c Canada (Procureur général)*, 2016 CAF 115, au paragraphe 24; *Leahy c Canada (Citoyenneté et Immigration)*, 2012 CAF 227, au paragraphe 137).

[34] Pour revenir aux premiers principes, il convient de reconnaître que l'équité procédurale pourrait commander que des motifs soient fournis, en ayant à l'esprit la réalité quotidienne des organismes administratifs (*Baker*, au paragraphe 43). L'existence et l'étendue de l'obligation de donner des motifs varieront donc selon les situations. Les décideurs occupent diverses positions à l'intérieur d'un large continuum. Certains procèdent seulement à des examens administratifs sur papier, appliquent des critères d'admissibilité clairs et ont un pouvoir discrétionnaire restreint. D'autres, comme les membres d'un tribunal qui jouissent de plus de latitude et d'autonomie, peuvent être habilités à entendre des témoins lors d'une audience. Les décisions des premiers sont invariablement plus courtes et peu ou pas motivées. Les autres commandent davantage d'explications.

[35] L'Agence du revenu du Canada envoie quelque 29 millions d'avis de cotisation à des particuliers chaque année; voir David M. Sherman, *Practitioner's Income Tax Act*, 55^e éd., (Toronto, Thomson Reuters Canada Limited, 2019, à la page 1144).

[36] Vu la nature du processus d'établissement des cotisations, le pouvoir discrétionnaire restreint des agents de l'ARC et le cadre législatif, j'estime que l'obligation de donner des motifs à l'appui des cotisations d'impôt sur le revenu se situe nécessairement tout au bas du continuum. De fait, la CAF a conclu qu'aucune forme prescrite de la cotisation n'est même nécessaire dans l'affaire *Stephens c La Reine*, 88 DTC 1170, à la page 1171 :

[TRADUCTION]

Le paragraphe 152(2) exige que le ministre « envoie un avis de cotisation » au contribuable. Nulle part la Loi ne fait état d'exigences relatives à la forme de cet avis. Il s'ensuit, à notre avis, que la forme de l'avis importe peu et que le paragraphe exige simplement que l'avis soit formulé en des termes qui permettent au contribuable d'être parfaitement conscient de la cotisation établie par le ministre.

[37] D'ailleurs, dans la décision *Greene c La Reine*, 2010 CCI 162 (*Greene*), la Cour de l'impôt dit au paragraphe 18 : « Une cotisation peut être valide même si les motifs invoqués par le ministre sont erronés » (voir *Riendeau c La Reine*, 91 DTC 5416 (CAF), cité dans *Les Entreprises Ludco Ltée et al c La Reine*, 94 DTC 6221, à la page 6223).

[38] À mon avis, le demandeur aurait dû comprendre à la lecture de l'avis de nouvelle cotisation que le ministre ne versait pas d'intérêts. M. Glatt l'a lui-même affirmé lorsqu'il a été contre-interrogé sur son affidavit du 30 octobre 2017 (dossier du défendeur, aux pages 9 et 10). L'avocat du défendeur a de manière constante indiqué dans les communications qui ont suivi qu'aucun intérêt ne serait versé parce que le ministre était d'avis que la Loi ne permettait pas de le faire. Ainsi, les motifs donnés à M. Glatt dans la nouvelle cotisation étaient à la fois clairs et suffisants.

(iii) Le demandeur est-il hors délai et, dans l'affirmative, une prorogation du délai est-elle justifiée?

Thèses des parties

[39] Le défendeur fait valoir que, comme la nouvelle cotisation constitue une décision définitive en date du 7 décembre 2016 et que la demande de contrôle judiciaire a été déposée seulement le 20 septembre 2017, le demandeur a largement dépassé le délai de 30 jours prescrit pour déposer une demande de contrôle judiciaire devant la Cour fédérale et que sa demande devrait être rejetée pour cause de retard. Il soutient en outre que le demandeur n'a pas demandé de prorogation du délai et que, de toute manière, il ne répond pas aux critères applicables à ce stade du litige.

[40] Le demandeur réplique que le délai de 30 jours ne s'applique pas en l'espèce. Il ne s'applique qu'à l'égard des décisions et des ordonnances, et aucune n'a été rendue en l'espèce. M. Glatt affirme que le ministre n'a en réalité jamais rendu de décision, et qu'il a plutôt accompli un [TRADUCTION] « acte » ou poursuivi une [TRADUCTION] « procédure » en précisant que, bien que les procédures et les actes administratifs soient susceptibles de contrôle par la Cour fédérale, ils ne sont pas assujettis au délai fixé au paragraphe 18.1(2) de la *Loi sur les Cours fédérales*, LRC 1985, c F-7 (citant à l'appui la décision *Markevich c Canada*, [1999] 3 CF 28, au paragraphe 11). M. Glatt ajoute qu'aucun délai ne saurait être considéré comme injustifié ou déraisonnable dans les circonstances puisqu'à toutes les époques pertinentes il a manifesté son intention de contester la décision du ministre de refuser de payer des intérêts.

Analyse

[41] Je ne souscris pas à l'idée que la nouvelle cotisation puisse être considérée comme une « procédure ou un acte », ainsi que l'affirme le demandeur. Il faut un examen du contexte pour établir si un acte ou une procédure émane d'un décideur. Comme le juge Evans le dit dans la décision *Markevich*, au paragraphe 11 :

Les mots « procédure ou tout autre acte » ont clairement une portée générale et peuvent comprendre une grande diversité d'actions administratives qui ne sont pas pour autant des « décisions ou ordonnances », par exemple les règlements, rapports ou recommandations relevant de pouvoirs légaux, les énoncés de politique, lignes directrices et guides, ou l'une quelconque des formes multiples que peut prendre l'action administrative dans la prestation d'un programme public par un organisme public [...]

[42] Bien que la catégorie des « actes et procédures » soit vaste, la nouvelle cotisation n'en fait pas partie. Comme nous l'avons expliqué, les droits et les intérêts du demandeur y étaient énoncés de manière concluante. Ainsi, le délai de 30 jours fixé au paragraphe 18.1(2) de la *Loi sur les Cours fédérales* s'applique à la décision communiquée au demandeur dans l'avis de nouvelle cotisation du 7 décembre 2016.

[43] Par conséquent, je conviens avec le défendeur que l'application du paragraphe 18.1(2) mène à la conclusion que le demandeur est hors délai. Une prorogation du délai est donc nécessaire pour que puisse être traitée la question centrale dans le présent contrôle judiciaire, soit celle de savoir si la décision du ministre de ne pas payer d'intérêts sur le remboursement était raisonnable.

[44] Pour qu'une prorogation soit accordée, les éléments suivants doivent être établis : (i) une intention constante de présenter la demande; (ii) la demande a un certain fondement; (iii) l'absence de préjudice pour le défendeur; et (iv) l'existence d'une explication raisonnable du retard (*Canada (AG) c Hennelly* (1999), 244 NR 399 (CAF) (*Hennelly*). Les intérêts de la justice peuvent l'emporter sur le défaut du demandeur de satisfaire au critère de l'arrêt *Hennelly* (*Canada (Développement des Ressources humaines) c Hogervorst*, 2007 CAF 41, au paragraphe 33; *Canada (Procureur général) c Larkman*, 2012 CAF 204, au paragraphe 62).

[45] À mon avis, le demandeur satisfait au critère de l'arrêt *Hennelly*. C'est ce que démontrent les tentatives répétées du demandeur pour recouvrer les intérêts sur le montant du principal. Elles ont commencé dès le 9 janvier 2017, moins d'un mois après la réception de l'avis de nouvelle cotisation. De plus, les parties ont continué à discuter de la question des intérêts après la production de cet avis; mentionnons à cet égard le courriel du 17 février 2017 dans lequel le défendeur invite le demandeur à présenter ses observations sur la question de l'obligation de payer des intérêts, ainsi que les observations juridiques de ce dernier présentées en réponse. Moins d'un mois avant que la présente demande n'ait été déposée, l'avocat du défendeur a avisé celui du demandeur qu'une réponse serait fournie, mais elle ne l'a pas été. Malgré l'absence de processus de réexamen formel, il ne s'agit pas d'une situation où le retard a porté préjudice au défendeur. J'ajoute que rejeter la demande de contrôle judiciaire pour cause de retard nuirait selon moi aux intérêts de la justice.

[46] Après avoir traité de chacune des questions préliminaires, nous pouvons maintenant passer à la question primordiale de savoir si la décision de ne pas ajouter des intérêts au remboursement du principal était raisonnable.

(iv) Quelle est la norme de contrôle applicable?

Positions des parties

[47] S'il reconnaît qu'en général la jurisprudence prône l'application de la norme de la décision raisonnable, le demandeur fait valoir que, dans l'arrêt *Grenon c Canada (Revenu national)*, 2017 CAF 167 (*Grenon*), le juge Webb a donné à entendre que la norme de contrôle appropriée pourrait être celle de la décision correcte (aux paragraphes 9 et 10). Il ajoute que, même si on devait juger que la norme de la décision raisonnable s'applique, l'éventail des issues raisonnables est restreint, puisque comme il est énoncé dans l'arrêt *Grenon*, en ce qui concerne des circonstances analogues à celles de l'espèce, dans le cas des questions d'interprétation législative l'éventail des interprétations raisonnables est limité (*Grenon*, au paragraphe 10). En revanche, le défendeur affirme que, selon le critère de la décision raisonnable, la déférence s'impose à l'égard du ministre et de ses fonctionnaires qui possèdent une expertise en matière fiscale et dans l'interprétation de la Loi.

Analyse

[48] Je me range aux arguments de chaque partie sous certains rapports. Le défendeur a raison de dire qu'on demande à la Cour de revoir l'interprétation que fait le ministre de la Loi, qui est sa loi habilitante. Les interprétations que font les décideurs administratifs de leurs lois habilitantes

commandent l'application de la norme de la décision raisonnable, comme il a été établi dans l'arrêt *Dunsmuir c Nouveau-Brunswick*, 2008 CSC 9 (*Dunsmuir*), au paragraphe 54. Lorsque le contrôle judiciaire d'une décision repose sur cette norme, l'analyse s'attachera « à la justification de la décision, à la transparence et à l'intelligibilité du processus décisionnel, ainsi qu'à l'appartenance de la décision aux issues possibles acceptables pouvant se justifier au regard des faits et du droit » (*Dunsmuir*, au paragraphe 47; *Canada (Ministre de la Citoyenneté et de l'Immigration) c Khosa*, 2009 CSC 12, au paragraphe 59). Autrement dit, la Cour ne devrait intervenir que si la décision est déraisonnable en ce qu'elle n'appartient pas aux issues possibles acceptables.

[49] L'applicabilité de cette norme a été confirmée à plusieurs reprises depuis l'arrêt *Dunsmuir* par la Cour suprême du Canada (CSC) (voir par exemple, *Canada (Commission canadienne des droits de la personne) c Canada (Procureur général)*, 2018 CSC 31, au paragraphe 55; *Groia c Barreau du Haut-Canada*, 2018 CSC 27, au paragraphe 46; *West Fraser Mills Ltd c Colombie-Britannique (Workers' Compensation Appeal Tribunal)*, 2018 CSC 22, au paragraphe 8).

[50] Le défendeur a également raison de dire qu'aucune des présomptions ou aucun des facteurs de l'arrêt *Dunsmuir* favorisant l'application de la norme de la décision correcte n'entre en jeu en l'espèce, comme la présence de questions juridiques de première importance ou d'une décision ne relevant pas de la compétence particulière du décideur (l'ARC) ayant une connaissance spécialisée du domaine (*AFD Petroleum Ltd c Canada (Procureur général)*,

2016 CF 547, au paragraphe 20). Je ne peux donc pas conclure que la présomption d'application de la norme de la décision raisonnable a été réfutée.

[51] Ayant établi que la norme de la décision raisonnable s'applique, je conviens néanmoins avec le demandeur que la ligne de démarcation entre une décision correcte et une décision raisonnable peut commencer à s'estomper lorsque la question centrale en est une d'interprétation législative, que le libellé de la loi est clair et qu'elle n'appelle qu'une seule réponse raisonnable (*McLean c Colombie-Britannique (Securities Commission)*, 2013 CSC 67, au paragraphe 38 (*McLean*); *Canada (Commission canadienne des droits de la personne) c Canada (Procureur général)*, 2011 CSC 53, aux paragraphes 34 et 64). Dans l'arrêt *Grenon*, la CAF a cité l'arrêt *Imperial Oil CAF*, dans lequel cette dernière a conclu qu'une décision portant sur l'interprétation de la Loi appartiendra nécessairement à un éventail restreint d'issues raisonnables (au paragraphe 10).

[52] Dans le cas qui nous occupe, il incombe en définitive au demandeur de s'acquitter de la double charge de démontrer que, sur la question des intérêts, non seulement son interprétation est raisonnable, mais que celle du défendeur est déraisonnable (*McLean*, au paragraphe 41).

(v) *La décision du défendeur était-elle raisonnable?*

[53] En bref, le demandeur fait valoir qu'il aurait fallu, selon une analyse contextuelle des dispositions applicables de la Loi, que le remboursement du principal comprenne des intérêts. Le défendeur réplique qu'il n'y a aucun lien entre les dispositions de la Loi portant sur les intérêts payables par le ministre et celles relatives aux remboursements avec intérêts. Ces notions se

rattachent à des dispositions distinctes de la Loi, et le ministre n'avait pas en l'occurrence le pouvoir discrétionnaire de payer des intérêts sur le montant du principal. Les dispositions législatives pertinentes invoquées par les parties sont reproduites à l'annexe D des présents motifs et mentionnées dans le résumé qui suit des thèses des parties, la question primordiale étant de savoir si l'article 163.2 (la pénalité du planificateur) exige qu'une année d'imposition soit visée, comme le soutient le demandeur, ou n'exige pas qu'une année d'imposition le soit, comme le soutient le défendeur.

Thèse du demandeur

[54] Le demandeur fait valoir que les pénalités imposées à des tiers en application du paragraphe 163.2(2) doivent se rattacher à une année d'imposition en raison du libellé du paragraphe 152(4). Plus précisément, comme le paragraphe 152(4) permet d'établir des cotisations et des nouvelles cotisations à l'égard d'une année, une cotisation en vertu de l'article 163.2 doit aussi être établie à l'égard d'une année. Le demandeur soutient que la mention du mot « année » au paragraphe 152(4) renvoie à une année d'imposition (voir *Desroches c R*, 2013 CCI 81, aux paragraphes 26 et 27).

[55] Le demandeur porte à notre attention la nouvelle cotisation elle-même dans laquelle il est clairement indiqué que l'année d'imposition pertinente est l'année 2012. Cela concorde avec son analyse législative quant aux raisons pour lesquelles les pénalités imposées à des tiers en vertu de l'article 163.2 doivent être infligées à l'égard d'une année d'imposition.

[56] Selon lui, le paragraphe 164(1.1) confère le pouvoir d'effectuer des remboursements par suite d'oppositions ou d'appels et, bien qu'il ne fasse pas expressément mention des intérêts, il y est fait mention du remboursement de sommes d'argent; si les conditions qu'il fixe sont réunies, des intérêts devraient être payés conformément au paragraphe 164(3).

[57] Le demandeur s'appuie sur la décision de la CAF dans l'arrêt *Grenon* pour justifier cette thèse. Il affirme que, dans cette affaire, des intérêts ont dû être versés dans des circonstances semblables et que, par conséquent, toute approche compatible avec cet arrêt commande le versement d'intérêts à M. Glatt en application du paragraphe 164(3) de la Loi.

[58] Le demandeur reconnaît que, bien que suivant le paragraphe 164(1.1) le ministre doive « rembourser » une « somme » au contribuable, ces termes doivent être interprétés de manière cohérente et recevoir la même signification que ceux qui sont employés à l'alinéa 164(3)e), lequel utilise les mêmes termes pour exiger que le ministre paie des intérêts sur les remboursements lorsque les conditions y énoncées sont remplies. Il fait valoir que l'emploi des termes « somme », « somme payable » et « somme remboursée » porte à conséquence, car suivant l'interprétation qui leur a été donnée dans la décision *Subsidiaries Holding Co c R*, [1956] Ex CR 443, CTC 240 (au paragraphe 37), ils comprennent les intérêts.

[59] Généralement parlant, le demandeur fait valoir qu'il faut en ce qui concerne l'application de l'article 163.2, comme pour toute autre disposition de la Loi portant sur les cotisations, un rattachement avec une année d'imposition. Étant donné que l'imposition à des planificateurs ou à des préparateurs de pénalités prévues à l'article 163.2 (contrairement, par exemple, à ce que

prévoient les dispositions relatives aux logiciels de suppression électronique des ventes (*zapper*) du paragraphe 163.3) n'est pas assujettie à un délai de prescription particulier, toute cotisation établie sur le fondement de la Loi est assujettie au délai de prescription de trois ans applicable par défaut (voir le paragraphe 152(3.1)).

[60] Enfin, en ce qui concerne l'article 161, le demandeur soutient que le non-paiement des intérêts permet au gouvernement de réaliser un gain fortuit. Le ministre est autorisé à percevoir des intérêts à un taux élevé qui continuent à courir pendant le processus judiciaire, de sorte que M. Glatt a versé le principal. Le ministre pourrait tirer un gain fortuit du fait que le demandeur ne soit pas en mesure de recouvrer des intérêts après avoir eu gain de cause par suite de sa contestation.

Thèse du défendeur

[61] Le défendeur commence par énoncer les principes fondamentaux de chacune des principales lois qui entrent en jeu dans le présent contrôle judiciaire. D'abord, l'article 26 de la *Loi sur la gestion des finances publiques*, LRC 1985, c F-11 (LGFP) permet au ministre d'effectuer des paiements seulement si la loi l'y autorise. Dans le même ordre d'idées, la CAF a conclu que cet article s'applique aux remboursements effectués en application de l'article 164 de la Loi (*Union Gas Ltd. c Ministre du Revenu national*, [1991] 1 CTC 1, au paragraphe 6). Par implication logique, l'article 26 de la LGFP doit également s'appliquer au ministre lorsqu'il verse des intérêts sur des remboursements. Par conséquent, le défendeur soutient que cette disposition ne permet au ministre de payer des intérêts sur des remboursements que s'il y est autorisé par l'article 164 de la Loi.

[62] En second lieu, il fait valoir que la Loi constitue un code complet permettant de déterminer les intérêts payables sur les remboursements liés à des obligations fiscales; le paragraphe 164(3) dispose que le ministre doit payer des intérêts seulement lorsque des sommes ont été perçues à l'égard d'une année d'imposition. Le défendeur soutient que les pénalités imposées en vertu de l'article 163.2 à des tiers représentant un contribuable ne concernent pas une année d'imposition. Il consacre la majeure partie de ses arguments juridiques à ce point central et expose son interprétation législative à l'appui.

[63] Le ministre fait remarquer que l'article 163.2 compte quinze paragraphes et qu'aucun ne mentionne l'année d'imposition d'un tiers responsable. En fait, il n'est question d'année d'imposition ni dans les dispositions relatives à l'imposition de pénalités (paragraphes 163.2(2) et (4)) ni dans les dispositions relatives à leur calcul (paragraphes 163.2(3) et (5)). En revanche, il en est expressément question dans la disposition du paragraphe 163(2) relative aux pénalités pour faute lourde. Le défendeur soutient que la distinction est intentionnelle étant donné que [TRADUCTION] « le législateur a examiné ces dispositions à deux reprises au même moment » (mémoire, au paragraphe 71).

[64] Ainsi, le défendeur soutient qu'en ce qui concerne le paragraphe 163(2) et l'article 163.2, le législateur a pris la décision délibérée d'énoncer en termes exprès que les pénalités prévues au paragraphe 163(2) se rapportent à une année d'imposition. Il est donc permis de penser que le législateur l'aurait précisé s'il avait également voulu que les pénalités infligées à des tiers en vertu de l'article 163.2 visent une année d'imposition. Ainsi, l'exclusion était voulue et la règle de l'exclusion implicite s'applique, ce qui rend l'interprétation du défendeur conforme au sens

ordinaire du libellé de la Loi, ainsi que l'exige l'arrêt dans *Hypothèques Trustco Canada Co c Canada*, 2005 CSC 54 (*Trustco Canada*). Le défendeur fait donc valoir que l'exigence du paragraphe 164(3) qu'il y ait une année d'imposition sous-jacente – plus particulièrement en ce qui concerne les trop-payés (alinéa 164(3)e)) – n'est pas remplie en l'espèce.

[65] Il ajoute que les dispositions du paragraphe 161(11) (intérêts sur les pénalités) montrent que le législateur voulait que les cotisations relatives à la pénalité prévue à l'article 163.2 ne soient pas établies à l'égard d'une année d'imposition. Le paragraphe 161(11) dispose que les intérêts commencent à courir sur les pénalités prévues aux articles 162, 163 ou 235 à l'égard d'une année d'imposition, comme c'est le cas pour les intérêts sur une pénalité prévue à l'article 163.1. Si le législateur avait souhaité que les cotisations visées à l'article 163.2 soient établies à l'égard d'une année d'imposition, le paragraphe 161(11) aurait traité de ces pénalités. La cotisation dont fait l'objet un particulier sous le régime de l'article 163.2 concerne sa « rétribution brute » ou ses « droits à paiement », lesquels peuvent s'étendre sur un certain nombre d'années d'imposition. Dans ce cas, il est impossible de rattacher les intérêts à une année d'imposition précise et ceux-ci commencent à courir à la date d'envoi de l'avis de cotisation.

[66] Le défendeur fait remarquer que la prémisse sur laquelle se fonde le demandeur est que les cotisations donnant lieu au paiement et au remboursement sont établies à l'égard d'une année d'imposition, mais que le demandeur n'a pas précisé à quelle année d'imposition se rapporte sa cotisation. Cela est compatible avec la thèse du défendeur selon laquelle il n'est pas nécessaire

de préciser une année d'imposition dans le cas d'une pénalité du planificateur visée à l'article 163.2.

[67] En ce qui concerne les arguments du demandeur relatifs au paragraphe 152(4), le défendeur reconnaît que les cotisations visées à l'article 163.2 sont établies sous le régime du paragraphe 152(4). Il fait toutefois valoir que, selon une juste interprétation dudit paragraphe, le ministre peut établir une cotisation, une nouvelle cotisation ou une cotisation supplémentaire à l'égard d'une période allant au-delà d'une année d'imposition. Selon lui, le fait que le groupe de mots « pour une année d'imposition » figure après le mot « impôt » confirme l'intention du législateur de faire en sorte que seules les cotisations concernant l'impôt soient liées au concept d'année d'imposition. Le législateur aurait tout aussi bien pu choisir le libellé suivant :

[TRADUCTION] « [...] une cotisation [...] concernant l'impôt, les intérêts ou les pénalités pour une année d'imposition » et ainsi rattacher les cotisations relatives à des pénalités et à des intérêts à une année d'imposition, ce qu'il n'a pas fait, selon le défendeur.

[68] La seule déduction possible est que le législateur a choisi d'astreindre uniquement les cotisations concernant l'impôt à l'exigence d'être établies à l'égard d'une année d'imposition. Le défendeur fait remarquer que c'est ce que confirme le libellé français du paragraphe 152(4) : « [...] cotisation [...] concernant l'impôt pour une année d'imposition, ainsi que les intérêts ou les pénalités ». L'emploi de « ainsi que » et de « ou » indique que le législateur avait l'intention de séparer le groupe de mots « l'impôt pour une année d'imposition » du groupe de mots « les intérêts ou les pénalités ».

[69] Le défendeur soutient que le reste de la disposition liminaire du paragraphe 152(4) étaye également sa thèse, puisqu'il y est énoncé que « [p]areille cotisation ne peut [...] », de manière à permettre au ministre d'établir une cotisation, une nouvelle cotisation ou une cotisation supplémentaire après l'expiration de la « période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable pour l'année » seulement lorsque certaines conditions sont réunies. Les mots « pour l'année » renvoient directement à l'« année d'imposition ». Le défendeur fait remarquer que les deux mentions doivent s'interpréter de façon harmonieuse. D'un point de vue pratique, il fait observer que toute autre interprétation mènerait à un résultat absurde, en ce sens que le ministre aurait à rattacher une pénalité infligée à des tiers à l'année d'imposition d'un contribuable, alors que la conduite coupable ou le montant de la pénalité pourrait viser plusieurs premières parties (des contribuables) à l'égard de diverses années d'imposition.

[70] Le ministre a fait valoir à l'audition du présent contrôle judiciaire que la nouvelle cotisation n'en était pas vraiment une. Il s'agissait plutôt d'un simple avis de remboursement – rien de plus et rien de moins – puisque la cotisation initiale avait été annulée par la Cour de l'impôt au moment où la nouvelle cotisation a été établie. Interrogé ensuite sur le présumé caractère définitif des cotisations établies par le ministre en vertu du paragraphe 152(8), l'avocat a répondu que, comme le ministre n'avait pas le pouvoir d'établir la nouvelle cotisation, le paragraphe 152(8) ne s'appliquait pas.

[71] Sur la question de l'établissement « erroné » de la nouvelle cotisation, le défendeur a fait valoir que la Loi ne prévoit pas l'établissement d'avis de remboursement alors qu'elle prévoit l'établissement d'avis de nouvelle cotisation. C'est pourquoi la nouvelle cotisation (reproduite à

l'annexe C des présents motifs) est en réalité un [TRADUCTION] « avis » ou un [TRADUCTION] « reçu » pour le remboursement de la somme d'un million de dollars. Le défendeur soutient en outre que le fait d'avoir inscrit l'année d'imposition 2012 dans la nouvelle cotisation était tout autant une erreur. C'est au contraire la cotisation initiale établie en 2012, sans mention d'année d'imposition, qui reflète la thèse juridique que le ministre continue à juste titre de défendre.

[72] Quant à l'argument du demandeur concernant le gain fortuit, le défendeur fait remarquer que cet argument est fondé sur l'équité plutôt que sur la logique de la Loi. Il peut sembler injuste que le ministre demande des intérêts aux contribuables dans certains cas et refuse de payer des intérêts dans d'autres, mais cela ne mène pas à un résultat déraisonnable ni absurde. Le défendeur fait remarquer que, dans l'arrêt *Canada c Cheema*, 2018 CAF 45 (*Cheema*), la CAF, au paragraphe 80, met en garde contre l'adoption d'une approche consistant à rechercher un résultat rationnel, pratique et raisonnable susceptible de ne pas faire consensus parmi les juges, citant à l'appui de son observation la décision du juge Stratas :

Une telle question, qui n'est pas sans rappeler celle de savoir « ce que nous croyons être ce qu'il y a de mieux pour la société canadienne » et de choisir « le sens que nous voulons donner à la loi », n'appartient pas au devoir réel des juges, qui est de déterminer « le véritable sens de la loi » [...]

[73] Le défendeur fait valoir que le demandeur s'appuie à tort sur l'arrêt *Grenon*. Dans cette affaire, il était question d'un paiement qui à l'évidence avait été fait à l'égard d'une année d'imposition et conformément à une ordonnance conservatoire qui avait été annulée.

Contrairement à la présente affaire, l'affaire *Grenon*, fait observer le défendeur, portait sur une demande de remboursement fondée sur le paragraphe 164(1.1) de la Loi, et non sur une somme

en litige devant être remboursée en application du paragraphe 164(4.1), comme ce fut le cas pour M. Glatt.

[74] Enfin, le défendeur signale que, dans le contexte des paiements d'intérêts par un organisme gouvernemental, des décisions ont reconnu l'existence de lacunes dans la mesure où le législateur exige du contribuable qu'il paie des intérêts sur des sommes dues, sans créer l'obligation correspondante à l'organisme public d'en verser sur les remboursements. Dans de tels cas, dit-il, le tribunal ne devrait pas – ainsi que l'a fait observer la Cour d'appel de l'Ontario dans l'affaire *Gorecki c Attorney General of Canada*, [2006] O.J. 1130, au paragraphe 7 – se livrer à une interprétation législative visant l'atteinte d'un résultat qu'il juge équitable :

[TRADUCTION]

Le RPC est un code exhaustif qui ne contient aucune disposition prévoyant le versement d'intérêts sur les prestations versées en retard par rapport à la date de l'ouverture du droit. La jurisprudence pose en principe que lorsqu'un régime exhaustif ne prévoit pas le paiement d'intérêts par l'État, celui-ci n'a pas à en payer [...] [i] est bien réglé par la jurisprudence qu'on ne peut accorder de l'intérêt contre le trésor public, à moins qu'une loi ou un contrat ne le prévoie.

Analyse

[75] Les faits soulevés par le présent contrôle judiciaire sont pour une large part établis. La nouvelle cotisation vise en définitive à faire en sorte que le ministre rembourse un million de dollars à M. Glatt sans intérêts. Le problème que doit résoudre la Cour est de savoir s'il était raisonnable de ne pas ajouter d'intérêts au remboursement dans les circonstances de l'espèce. La question fondamentale qui sous-tend donc le contrôle judiciaire – celle de savoir si des intérêts doivent être payés – concerne donc l'interprétation de la Loi et son application à des faits établis.

À l'audience, lorsqu'il a présenté ses observations sur cette question, l'avocat du ministre a énoncé succinctement la question fondamentale à trancher :

[TRADUCTION]

À son niveau le plus fondamental, cette affaire soulève une question d'interprétation législative : la somme d'un million de dollars versée par le demandeur en paiement de la cotisation imposant la pénalité se rapportait-elle à une année d'imposition? Le demandeur répond par l'affirmative, alors que le ministre répond par la négative. Je ne pense pas qu'un important fossé sépare les parties. Si la somme d'un million de dollars se rapporte à une année d'imposition, le ministre se verra contraint par la *Loi de l'impôt sur le revenu* de payer des intérêts sur le remboursement. Si cette somme ne se rapporte pas à une année d'imposition, la *Loi sur la gestion des finances publiques* lui interdira de payer des intérêts sur le remboursement. Le ministre ne jouit d'aucun pouvoir discrétionnaire en l'espèce.

a) *Méthode d'interprétation législative dans les affaires fiscales*

[76] L'approche « textuelle, contextuelle et téléologique » actuellement utilisée pour interpréter les dispositions législatives dans les affaires fiscales est ainsi résumée au paragraphe 10 de l'arrêt *Hypothèques Trustco Canada c Canada* :

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.

[77] Auparavant, la Cour suprême avait jugé que « l'examen de la “réalité économique” d'une opération donnée ou de l'objet général de l'esprit de la disposition en cause ne peut jamais

soustraire le tribunal à l'obligation d'appliquer une disposition non équivoque de la Loi à une opération du contribuable. Lorsque la disposition en cause est claire et non équivoque, elle doit simplement être appliquée » (*Shell Canada Ltée c Canada*, [1999] 3 RCS 622, aux paragraphes 39 et 40).

[78] Des décisions récentes ont confirmé la justesse de l'approche « textuelle, contextuelle et téléologique » pour interpréter une disposition législative en matière fiscale, notamment l'arrêt *Cheema* (qui traite d'une disposition relative au remboursement pour habitation neuve figurant dans la *Loi sur la taxe d'accise*) où le juge Stratas, s'exprimant pour la majorité, a conclu :

Lorsque, tel que dans la présente affaire, le législateur accorde un remboursement dans un article spécifique pour un motif en matière de politique, il ne formule habituellement pas son intention par un libellé approximatif, et n'oblige pas les juges à un survol tortueux, sinueux et détourné de diverses autres dispositions de la loi pour établir s'il y a lieu d'autoriser le remboursement. Pour comprendre qui peut demander un remboursement et dans quelles circonstances, il nous suffit, normalement, de lire le libellé clair qui accorde le remboursement (au paragraphe 86).

[79] En l'espèce, compte tenu de la preuve et du droit applicable, et plus particulièrement de la nouvelle cotisation et des articles 152 et 164, je conclus qu'il n'y a qu'une réponse raisonnable à la question de savoir si la somme d'un million de dollars que le demandeur a versée en paiement de sa cotisation se rapporte à une année d'imposition. Elle se fonde sur une interprétation claire et directe de la Loi au regard de son texte, de son contexte et de son objet, permettant d'éviter de recourir à une analyse tortueuse et fertile en détours des dispositions de la Loi et des éléments de preuve. Toutefois, avant d'aller plus loin, un bref commentaire s'impose sur le fardeau de la preuve.

b) À qui revient le fardeau de la preuve?

[80] Il incombe au ministre, en vertu du paragraphe 163(3), d'établir les faits justifiant l'imposition d'une pénalité. En l'espèce, le ministre n'a finalement pas réussi à infliger la pénalité souhaitée parce que le contribuable, M. Glatt, a eu gain de cause en appel devant la Cour de l'impôt. La cotisation a été annulée en appel. La nouvelle cotisation découlant du jugement de la Cour de l'impôt annulait la pénalité de 2,8 millions de dollars et le remboursement du principal s'élevant à un million de dollars était effectué. Faute d'autres éléments de preuve, le ministre ne s'est pas acquitté du fardeau qui lui incombait en vertu du paragraphe 163(3) de justifier la pénalité infligée à M. Glatt.

[81] Le ministre semble inverser le fardeau de la preuve lorsqu'il affirme que M. Glatt n'a pas indiqué à quelle année d'imposition se rattache la cotisation relative à la pénalité du planificateur qui lui a été imposée, ce qui, toujours selon le ministre, s'accorde avec le fait que les cotisations établies sous le régime de l'article 163.2 ne sont pas établies à l'égard d'une année d'imposition. Il ne revient toutefois pas au contribuable de déterminer si la cotisation relative à la pénalité est établie à l'égard d'une ou de plusieurs années d'imposition, s'il en est surtout lorsque, comme en l'espèce, la nouvelle cotisation indique une année d'imposition.

c) Le refus de payer des intérêts était-il déraisonnable?

[82] Le but de cette analyse est de répondre à la question au cœur du présent contrôle judiciaire – et qui est de savoir s'il était raisonnable pour le ministre de ne pas payer d'intérêts sur le montant du principal –, et non pas de trancher la question de savoir comment les articles de

la Loi portant sur les pénalités imposées aux tiers représentants devraient s'appliquer et si ces mêmes pénalités devraient ou non se rapporter à une année d'imposition.

[83] Une approche directe pour évaluer le caractère raisonnable de la décision du ministre de ne pas payer d'intérêts consisterait simplement à examiner les trois éléments de preuve principaux, à savoir la cotisation, le jugement de la Cour de l'impôt et la nouvelle cotisation (annexes A à C) à la lumière des articles 152 et 164.

[84] Commençons cette analyse par la nouvelle cotisation dont voici un extrait :

[TRADUCTION]

Cette nouvelle cotisation annule la cotisation datée du 12 juin 2016 [sic] qui a été établie en vertu du paragraphe 163.2(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Elle découle du jugement sur consentement en date du 6 juin 2016. (Extrait de l'avis de cotisation à l'annexe C)

[85] Bien que l'ARC indique 2012 comme année d'imposition dans la nouvelle cotisation (dans l'angle supérieur droit à l'annexe C), le ministre soutient, notamment pour les raisons exposées dans ses observations résumées plus haut, qu'il s'agissait d'une erreur et que cette mention n'aurait pas dû figurer dans la nouvelle cotisation; après tout, la cotisation initiale de 2012 portait seulement la mention « S/O » dans l'espace réservé à l'année d'imposition dans ce formulaire (voir l'annexe A).

[86] Le paragraphe 152(8) énonce qu'une cotisation (ou la nouvelle cotisation qui la remplace) « est réputée être valide et exécutoire malgré toute erreur, tout vice de forme ou toute omission dans cette cotisation ou dans toute procédure s'y rattachant en vertu de la présente loi »

(je souligne). Selon le paragraphe 248(1), « [e]st assimilée à la cotisation la nouvelle cotisation ». Ainsi, la disposition déterminative au paragraphe 152(8) vaut tout autant pour les nouvelles cotisations que pour les cotisations initiales (voir aussi *Canadian Marconi Co c Canada (C.A.)*, [1992] 1 CF 655 (CAF), au paragraphe 10).

[87] Suivant une interprétation stricte de la loi, on peut donc présumer que la nouvelle cotisation de 2016 est valide et exécutoire compte tenu du jugement intervenu, et non la cotisation de 2012. La première cotisation a été « annulée » par la Cour de l'impôt. L'ARC a ensuite pris acte de cette annulation dans sa nouvelle cotisation.

[88] Personne n'a obligé le ministre à mentionner une année d'imposition dans la nouvelle cotisation. Je conviens avec lui qu'aucune année d'imposition ne figure dans la cotisation initiale. Il reste que cette cotisation est devenue nulle et non avenue à la suite du jugement de la Cour de l'impôt en juin 2016, ce que devait confirmer la nouvelle cotisation du ministre environ six mois plus tard. En d'autres termes, la cotisation de 2012 est réputée ne plus exister et avoir été remplacée par la nouvelle cotisation (voir, par analogie, l'arrêt *Grenon*, aux paragraphes 20 à 25).

[89] Le ministre soutient en outre que la nouvelle cotisation est à juste titre décrite comme un [TRADUCTION] « avis de remboursement » ou un [TRADUCTION] « reçu de remboursement » et qu'elle a été désignée à tort par l'ARC comme une nouvelle cotisation malgré son titre, sa forme et son contenu.

[90] Je signale que le ministre a amplement de ressources à sa disposition. Si un reçu de remboursement était prévu, un tel formulaire aurait pu être fourni. Et s'il n'existe pas de formulaire type pour un [TRADUCTION] « avis de remboursement » ou un [TRADUCTION] « reçu de remboursement », il serait sûrement possible d'en créer un sans grande dépense ni effort. À défaut, l'ARC aurait pu joindre une simple lettre au remboursement fait à M. Glatt expliquant brièvement la source dudit remboursement.

[91] D'une manière ou d'une autre, s'agissant du remboursement d'un trop-payé, se chiffrant à la somme non négligeable d'un million de dollars, qui constitue une étape non sans importance dans le contexte d'une longue saga relative à une pénalité exceptionnellement élevée, on se serait attendu à ce que l'ARC prête une attention particulière à ce qui aurait dû en constituer le dernier chapitre. À tout le moins, il était certainement permis de s'attendre à ce que le ministre utilise le document pour corriger des lacunes plutôt que pour en créer.

[92] Le paragraphe 152(8) a été interprété de manière à protéger l'ARC contre les erreurs; la jurisprudence reconnaît que les erreurs administratives ne vicient pas une cotisation et que cette disposition vise à protéger le ministre contre des contribuables qui tentent de faire invalider des cotisations pour des raisons techniques. Comme il a déjà été mentionné dans les présents motifs à l'égard de la question (ii), la décision *Greene* a confirmé que le fait que les motifs invoqués par le ministre soient erronés ne compromet pas nécessairement la validité d'une cotisation. On peut également citer la décision *La Reine c Riendeau*, [1990] 1 CTC 141 (CF 1^{re} instance), confirmée par [1991] 2 CTC 64 (CAF) (*Riendeau*), dans laquelle il est énoncé au paragraphe 21 que le paragraphe 152(8) [TRADUCTION] « vise à libérer le ministre des conséquences néfastes résultant

des erreurs de son ministère », et qu'il ne peut être invoqué pour faire en sorte que le ministre soit lié par une erreur de libellé dans un avis de cotisation.

[93] Il reste que, dans la présente affaire, le ministre tente d'utiliser les erreurs qui lui sont reprochées comme une épée plutôt que comme un bouclier. L'utilisation de ce que le ministre prétend être une erreur irait à l'encontre du raisonnement avancé dans des décisions comme *Riendeau* et *Greene* et une telle pratique introduirait beaucoup d'incertitude à l'égard des cotisations ou nouvelles cotisations établies par l'ARC à l'égard d'un contribuable. Selon ces décisions, le ministre pourrait certainement faire valoir qu'une erreur mineure, comme une erreur typographique dans l'année de cotisation mentionnée (la mention du 12 juin 2016 alors qu'il s'agissait du 12 juin 2012), ne donne pas toute latitude au contribuable pour exposer le ministre aux conséquences néfastes des erreurs commises par son ministère; il va de soi que le contribuable ne devrait pas pouvoir utiliser ce genre d'erreur pour attaquer une cotisation qui serait autrement valide ou pour échapper à ses obligations fiscales à cause d'un détail technique.

[94] L'inverse non plus ne saurait tenir. Le ministre ne devrait pas, du simple fait qu'il estime maintenant pouvoir invoquer une erreur fondée sur son interprétation de la Loi, pouvoir soulever un élément comme l'année d'imposition et affirmer qu'il s'agit d'une erreur compromettant la validité de la nouvelle cotisation, ce qui aurait opportunément comme effet net de le soustraire à l'obligation de payer des intérêts à un contribuable.

[95] C'est une chose pour le ministre de tenter d'empêcher un contribuable d'invoquer des lacunes mineures dans un document émanant de son ministère; c'est une tout autre chose pour lui de prétendre qu'une erreur mineure compromet la validité de son propre document pour pouvoir

s'y soustraire, alors que toutes les autres mentions du formulaire sont entièrement exactes, notamment celles concernant les soldes actuel et antérieur applicables au contribuable et l'annulation de la pénalité, sans oublier l'explication qui figure dans la nouvelle cotisation pour justifier le remboursement, dans laquelle il est à juste titre fait mention de l'annulation de la cotisation initiale par suite du jugement de la Cour de l'impôt.

[96] C'est pourquoi la Cour conclut en l'espèce que la nouvelle cotisation établie par le défendeur est valide, même si elle fait état à l'égard de M. Glatt à la fois d'un remboursement et d'un solde nul. D'autres éléments étayaient cette conclusion, comme je l'explique ci-dessous.

[97] On ne m'a présenté aucun élément de preuve convaincant ni fondement juridique établissant que la pénalité infligée à M. Glatt par l'ARC ne pouvait se rattacher à une année d'imposition. D'ailleurs, les cotisations et les pénalités se rattachent à une année d'imposition dans la vaste majorité des cas. C'est le fondement même de l'application de la Loi. Et cela ressort de la récente décision de la CAF dans laquelle il est indiqué que les cotisations visent habituellement une période d'un an (*Canada c 594710 British Columbia Ltd.*, 2018 CAF 166, au paragraphe 84). Cela sous-tend également les propos du juge Hirshfeld dans la décision

Sicoli c La Reine, 2013 CCI 207, au paragraphe 9 :

Une des questions que je voudrais mentionner concerne le fait que le paragraphe 152(4) de la *LIR* exige du ministre qu'il établisse une cotisation fixant le montant des intérêts et des pénalités dus pour une année d'imposition. À mon avis, cela ne signifie pas « tel que l'atteste un agent de l'ARC ». Cela signifie que la cotisation doit clairement avoir été établie à l'égard d'une année d'imposition.

[98] J'ai examiné les observations détaillées du défendeur, résumées ci-dessus, quant aux raisons pour lesquelles la pénalité du planificateur ne peut se rattacher à une année d'imposition. Toutefois, j'estime qu'il s'agit d'une interprétation sinieuse compte tenu des dispositions législatives comme l'article 152 et des éléments de preuve.

[99] D'un point de vue conceptuel, il peut certainement être logique qu'un planificateur, plus qu'un préparateur, tombe dans la mire de l'ARC pour des activités s'étant déroulées pendant une longue période plutôt que pendant une seule année d'imposition étant donné qu'un préparateur pourrait fort bien ourdir un stratagème fiscal allant à l'encontre de la Loi que ses utilisateurs appliqueraient à l'égard de plusieurs années d'imposition. Toutefois, cela ne veut pas dire que la pénalité ne peut pas avoir été imposée à l'égard d'une année d'imposition donnée (ou même que plusieurs pénalités auraient pu être imposées à l'égard d'années d'imposition données), comme l'indique clairement la nouvelle cotisation, surtout lorsque les utilisateurs d'un stratagème illégal font l'objet de poursuites à l'égard de déclarations de revenus relatives à certaines années d'imposition.

[100] En d'autres termes, est-il possible que la pénalité applicable aux planificateurs ait été infligée à M. Glatt sans égard à une année d'imposition? Cela est sûrement possible. Toutefois, la Cour ne dispose d'aucune preuve sur ce sujet, si ce n'est une affirmation concernant la cotisation de 2012. Des éléments de preuve pertinents ont peut-être été présentés à la Cour de l'impôt, mais très peu des éléments de preuve considérés au stade de l'appel figurent au dossier relatif au présent contrôle judiciaire. Il n'est donc pas nécessaire ni souhaitable, dans le cadre du contrôle judiciaire dont la Cour est saisie, de procéder à une analyse détaillée du fonctionnement

des régimes de pénalités imposées à des tiers ni de répondre à la question de savoir si les pénalités imposées aux planificateurs ou aux préparateurs doivent se rattacher à une année d'imposition. Ces questions seront tranchées un autre jour, lorsque ce point et les éléments de preuve à l'appui seront présentés à la Cour.

[101] De toute manière, la Cour serait mal outillée pour se prononcer sur la façon dont les pénalités applicables aux planificateurs devraient leur être imposées étant donné l'insuffisance des outils d'interprétation, s'il en est, mis à la disposition de la Cour (à titre d'exemple aucun extrait du Hansard ni résumés des débats parlementaires n'ont été versés au dossier). Ainsi, aucune des parties n'a produit ni invoqué la circulaire d'information IC 01-1, « Pénalités administratives imposées à des tiers » (18 septembre 2001), laquelle fournit à tout le moins des renseignements quant au contexte historique et présente des études de cas.

[102] En fait, le principal point en litige dans l'appel interjeté par M. Glatt devant la Cour de l'impôt était la pénalité du planificateur qui lui avait été infligée. Une question subsidiaire de première importance aurait été celle de savoir quelles années d'imposition étaient visées, le cas échéant. Mais nous ne saurons jamais comment la question aurait été tranchée, parce qu'il y a eu une entente à l'amiable et que le juge Guy Smith l'a entérinée dans son jugement sur consentement. Ce qui est en cause dans le présent contrôle judiciaire, c'est la question de savoir si la nouvelle cotisation était raisonnable à la lumière des renseignements qu'elle contenait, à savoir la mention d'une année d'imposition et de l'annulation de la cotisation initiale. Je conclus qu'elle ne l'est pas compte tenu du paragraphe 152(8) et de l'alinéa 164(3)e), lequel exige que

des intérêts soient versés sur le remboursement d'une somme en litige versée à l'égard d'une année d'imposition.

[103] Se fondant sur la prémisse qu'il est impossible de rattacher la pénalité imposée à M. Glatt à une année d'imposition, le ministre affirme que la totalité de la nouvelle cotisation est viciée. L'idée que la totalité de la nouvelle cotisation ne puisse être considérée comme une cotisation parce que le ministre n'adhère pas à l'interprétation législative qui a été donnée à la pénalité applicable aux planificateurs et au concept sous-jacent d'année d'imposition dépasse l'entendement.

[104] Ainsi, presque tous les renseignements contenus dans le document paraissent exacts, notamment tous les renseignements concernant le contribuable, les détails de la cotisation sous-jacente, les renseignements comptables à jour sur le solde applicable et la pénalité annulée ainsi que les raisons justifiant la nouvelle cotisation. Seul le détail technique susmentionné semble erroné. On ne peut pas dire que le document est foncièrement entaché ou truffé d'erreurs. Ainsi, je ne peux accepter l'argument du défendeur voulant que l'ensemble du document ne constitue pas la nouvelle cotisation qu'elle est censée être.

[105] Pour revenir à la Loi, le ministre reconnaît que suivant le paragraphe 152(8) une cotisation est réputée être exécutoire, mais il ne reconnaît pas l'effet déterminatif de cette disposition en l'espèce en raison des erreurs qu'aurait commises l'ARC dans la nouvelle cotisation et de l'impossibilité légale de rattacher une année d'imposition à la pénalité du planificateur. Je ne peux accepter la thèse du défendeur à cet égard.

[106] L'interprétation proposée ci-dessus est conforme à la méthode d'interprétation législative, exposée dans les décisions de principe susmentionnées, que le défendeur exhorte la Cour à adopter. Le ministre soutient notamment que la Loi doit être interprétée de manière limitative, qu'il s'agit d'un code complet et qu'il ne s'agit pas pour le juge de trouver une solution équitable à ses yeux – ou de déterminer ce « qu'il y a de mieux pour la société canadienne » (*Cheema*, au paragraphe 80). En revanche, il rappelle à la Cour que, lorsque le libellé d'une disposition de la Loi est précis et sans équivoque, le sens ordinaire des mots joue un rôle prédominant dans la démarche d'interprétation (*Trustco Canada*, au paragraphe 10).

[107] Le sens ordinaire et sans équivoque des mots mène à une seule conclusion en l'espèce à la lumière de la preuve présentée, à savoir que la mention d'une année d'imposition dans une nouvelle cotisation signifie que des intérêts doivent être payés en application du paragraphe 152(8) et de l'alinéa 164(3)e) de la Loi. Dans les circonstances de l'espèce, il s'agit de la seule interprétation raisonnable compte tenu du libellé clair de la Loi.

[108] Une interprétation favorable au ministre serait également incompatible avec la jurisprudence. Le non-paiement des intérêts dans les circonstances de l'espèce va à l'encontre de l'arrêt récent rendu par la CAF dans l'affaire *Grenon*. Dans la présente instance, le versement de la somme d'un million de dollars – la somme en litige – par M. Glatt était nettement destinée à empêcher que les intérêts ne courent relativement à une cotisation qui a par la suite été annulée. Cela s'apparente aux circonstances de l'affaire *Grenon* dans laquelle le contribuable a versé 12,75 millions de dollars au ministre en réponse à une ordonnance conservatoire rendue contre

lui ayant été par la suite annulée. La CAF a écrit ce qui suit au sujet de l'appel en instance relatif aux nouvelles cotisations établies à l'égard de M. Grenon :

[TRADUCTION]

S'il devait avoir droit aux intérêts sur cette somme si elle lui est remboursée à la suite de l'annulation des nouvelles cotisations, je ne vois vraiment pas pourquoi le législateur aurait eu l'intention de faire en sorte qu'il ne reçoive pas d'intérêts sur cette même somme si elle lui est remboursée avant l'annulation des nouvelles cotisations. Dans l'un ou l'autre cas, dans ce scénario, la conclusion ultime est que les nouvelles cotisations sont annulées et que, par conséquent, la somme remboursée n'était pas exigible de M. Grenon (au paragraphe 29).

La CAF a conclu que le versement d'intérêts :

[TRADUCTION]

s'accorderait avec l'interprétation contextuelle selon laquelle des intérêts devraient lui être versés sur la somme remboursée [...] [et] l'interprétation que fait le ministre du paragraphe 164(1.1) de la Loi en l'espèce, suivant laquelle aucun intérêt n'est payable au titre du paragraphe 164(3) à M. Grenon sur la somme remboursée, est erronée et déraisonnable (aux paragraphes 34 et 35).

[109] Les parties n'ont cité aucune décision – et il ne semble pas y en avoir – portant directement sur la question de savoir s'il convient de dire que les pénalités imposées aux préparateurs ne se rapportent pas à une année d'imposition. Il semble donc que les tribunaux ne se soient pas prononcés sur la double question de savoir i) si les pénalités imposées aux planificateurs et aux préparateurs se rattachent à une année d'imposition et ii) si des intérêts doivent être payés par le ministre au contribuable en cas de remboursement de sommes en litige par suite de pénalités imposées à des tiers en vertu de l'article 163.2 de la Loi.

[110] Le seul arrêt de la Cour suprême portant sur les pénalités imposées à des tiers est l'arrêt *Guindon c Canada*, 2015 CSC 41, qui traite de questions qui ne sont pas soulevées dans le présent contrôle judiciaire (l'obligation de donner un avis de question constitutionnelle et le bien-fondé d'une contestation constitutionnelle des dispositions relatives aux pénalités infligées à des tiers).

[111] Je ne trouve pas utiles les décisions invoquées par le demandeur, à savoir *Subsidiary Holdings* et *Desroches*. Ces deux décisions s'intéressent à d'autres dispositions de la Loi, chacune dans des circonstances très différentes. Dans *Subsidiary Holdings*, il s'agissait d'impôts sur le revenu des sociétés payés en trop ainsi que de dividendes ultérieurement reçus d'une filiale. Les commentaires portant sur les intérêts et les pénalités étaient accessoires. De même, l'affaire *Desroches* portait sur des questions différentes de celles dont la Cour est saisie en l'espèce, à savoir des questions relatives aux pénalités pour faute grave visées au paragraphe 163(2) de la Loi.

[112] Bref, j'estime que la jurisprudence actuelle amène à conclure que des intérêts doivent être payés sur le principal. Comme la nouvelle cotisation existe toujours malgré le fait qu'il s'agit pour ce qui est de déterminer le tribunal compétent d'une cotisation « néant », le paragraphe 152(8) continue de s'appliquer, tout comme les autres dispositions de la Loi qui en découlent, dont l'alinéa 164(3)e), et qui confirment que le remboursement doit être effectué avec intérêts au taux prescrit. Il s'agit de la seule interprétation raisonnable des dispositions de la Loi en l'espèce (voir l'arrêt *McLean*, au paragraphe 38).

(vi) Quelle est la mesure de réparation appropriée?

[113] La Cour déclare que des intérêts doivent être payés sur le montant du principal, soit un million de dollars, remboursé au demandeur en décembre 2016 conformément à la Loi. L'affaire est donc renvoyée au ministre pour que le calcul et le paiement des intérêts sur le remboursement soient effectués conformément à la Loi et aux présents motifs.

IV. Dépens

[114] Les dépens sont adjugés au demandeur.

V. Conclusion

[115] Je conclus que la nouvelle cotisation est valide et qu'elle est exécutoire à l'égard du ministre. Rien ne permet de conclure que la nouvelle cotisation était autre chose que ce qu'elle était censée être ni que la mention d'une année d'imposition constitue une erreur.

[116] Il se peut fort bien que dans un avenir rapproché l'imposition de pénalités à des tiers amène les tribunaux à se prononcer sur la question des pénalités; cette question est mûre pour décision judiciaire. Toutefois, nous n'en sommes pas là parce que la question dont la Cour est saisie aujourd'hui est seulement celle de savoir si la décision du ministre de refuser de payer des intérêts sur le remboursement était raisonnable. J'ai conclu qu'elle ne l'était pas. Au contraire, lorsqu'on interprète la Loi d'une manière incompatible avec son libellé, son contexte et son objet et comme un tout harmonieux, une seule issue raisonnable s'impose en appliquant le droit aux

faits : des intérêts doivent être versés à M. Glatt sur le montant du principal. C'est pourquoi la question est renvoyée en vue du calcul et du remboursement des intérêts sur le montant du principal.

JUGEMENT dans T-1463-17

LA COUR ORDONNE :

1. La demande de contrôle judiciaire est accueillie.
2. La décision est annulée.
3. L'affaire est renvoyée au défendeur pour que des intérêts soient payés sur le remboursement du principal conformément aux dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et aux présents motifs.
4. Les dépens sont adjugés au demandeur.

« Alan S. Diner »

Juge

Traduction certifiée conforme
Ce 21^e jour d'août 2019.

Chantal DesRochers, LL.B., D.E.S.S. en trad.

ANNEXE A



Canada Revenue Agency
Agence du revenu du Canada



Page 1 of 1

NOTICE OF ASSESSMENT – AVIS DE COTISATION

Date of mailing – Date de l'envoi June 12, 2012	Account number – Numéro de compte [REDACTED]	Taxation year Année d'imposition N/A	Tax centre – Centre fiscal Sudbury ON P3A 5C1
--	---	--	--

Richard Glatt
[REDACTED]

Previous balance (interest included) NIL	Tax NIL	Penalty amount \$2,890,050.00 DR	Instalment penalty NIL
Solde antérieur (intérêts compris) Instalment interest NIL	Impôt Averse intérêt NIL	Montant de la pénalité Retour d'intérêt NIL	Pénalité sur acomptes provisionnels Balance \$2,890,050.00 DR
Intérêts sur acomptes provisionnels	Intérêts sur arriérés	Solérêts sur remboursement	Solde

Please pay any balance owing when you receive this notice. We will not charge you additional interest from the date of this notice if you pay your balance within 20 days of this date.

• Veuillez payer le solde dû sur réception de cet avis. Si vous payez le solde dans les 20 jours suivant la date de cet avis, nous ne vous imposerons aucun intérêt supplémentaire.

Return Type: T1

This assessment results from participating in a misrepresentation as per subsection 163.2(4) of the Income Tax Act and the proposal letter dated June 29, 2011. For more information, call Sheila Pang at 416 952-3196.

If you need more information or disagree with this notice, see the back of this form.

Linda Lipsett-Afac-Pearson
Commissioner of Revenue
Commissaire du revenu

Lisez le verso de cet avis si vous désirez plus de précisions ou si vous voulez vous opposer à cet avis.

Canada

2 (09)
en français – imprimé au Canada

ANNEXE B

Tax Court of Canada



Cour canadienne de l'impôt

2015-5332(IT)G

RICHARD GLATT,

Appellant,

and

HER MAJESTY THE QUEEN,

Respondent.

Counsel for the Appellant: Yves St-Cyr

Counsel for the Respondent: Charles Camirand

JUDGMENT

Upon reading the Consent to Judgment filed on June 6, 2016:

The appeal from the assessment made under the *Income Tax Act*, notice of which is dated June 12, 2012 and bears number 9-120608-102525 is allowed, without costs, and the assessment is vacated in accordance with the Consent to Judgment attached.

Signed at Ottawa, Canada, this 10th day of August 2016.

“Guy Smith”

Smith J.

I HEREBY CERTIFY that the above document is a true copy of the original filed of record in the registry of the Tax Court of Canada.
Je CERTIFIE que le document ci-dessus est une copie conforme à l'original déposé au greffe de la Cour canadienne de l'impôt.

Dated

AUG 12 2016

Made

For the Registrar / Pour le Greffier

ALEXANDRA MICHIC

General Support Services Clerk / Communis général, Services de soutien

2015-5332(IT)G
TAX COURT OF CANADA

BETWEEN:

RICHARD GLATT

Appellant

- and -

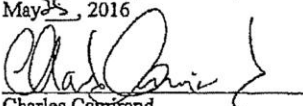
HER MAJESTY THE QUEEN

Respondent

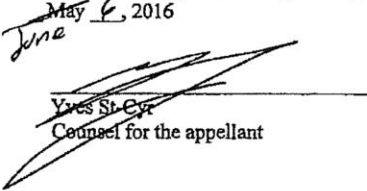
CONSENT TO JUDGMENT

The appellant and the respondent consent to judgment allowing the appeal – without costs - and vacating the assessment [REDACTED] dated June 12, 2012.


Dated at the City of Ottawa, Ontario
May 25, 2016


Charles Camirand
Counsel for the respondent

Dated at the City of Toronto, Ontario
May 6, 2016


Yves St-Cyr
Counsel for the appellant

ANNEXE C

 **Canada Revenue Agency** **Agence du revenu du Canada**

Page 1 of 1

Sudbury ON P3A 5C1

December 7, 2016

Account Number
[REDACTED]

Tax year
2012

RICHARD GLATT
[REDACTED]

NOTICE OF (RE)ASSESSMENT

Summary of (Re)Assessment

Balance	
Prior balance (interest included)	\$ 1,890,050.00
Federal tax	\$ 0.00
Penalties/interest	
Penalty amount	\$ 2,890,050.00 CR
Arrears interest	\$ 0.00
Refund interest	\$ 0.00
Total balance	\$ 1,000,000.00 CR

Explanation
T1 Penalty

This reassessment cancels the assessment dated June 12, 2016, that was issued pursuant to subsection 163.2(4) of the Income Tax Act. This reassessment is a result of the Consent to Judgement dated June 6, 2016.

Please pay any balance owing when you receive this notice. We will not charge you additional interest from the date of this notice if you pay your balance within 20 days of this date.

Bob Hamilton
Commissioner of Revenue

REPRODUCTION - FOR FEDERAL COURT USE ONLY

pd jy

ANNEXE D

Cadre législatif

**Loi de l'impôt sur le revenu,
SRC 1985, ch 1 (5e suppl.)**

**Income Tax Act
RSC 1985, c 1 (5th supp)**

Cotisation et nouvelle cotisation

Assessment and reassessment

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

152 (4) The Minister may at any time make an assessment, reassessment or additional assessment of tax for a taxation year, interest or penalties, if any, payable under this Part by a taxpayer or notify in writing any person by whom a return of income for a taxation year has been filed that no tax is payable for the year, except that an assessment, reassessment or additional assessment may be made after the taxpayer's normal reassessment period in respect of the year only if

a) le contribuable ou la personne produisant la déclaration :

(a) the taxpayer or person filing the return

(i) soit a fait une présentation erronée des faits, par négligence, inattention ou omission volontaire, ou a commis quelque fraude en produisant la déclaration ou en fournissant quelque renseignement sous le régime de la présente loi,

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

(ii) soit a présenté au ministre une renonciation, selon le formulaire prescrit, au cours de la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable pour l'année;

(ii) has filed with the Minister a waiver in prescribed form within the normal reassessment period for the taxpayer in respect of the year;

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

(b) the assessment, reassessment or additional assessment is made before the day that is 3 years after the end of the normal reassessment period for the taxpayer in respect of the year and ...

Présomption de validité de la cotisation

152 (8) Sous réserve des modifications qui peuvent y être apportées ou de son annulation lors d'une opposition ou d'un appel fait en vertu de la présente partie et sous réserve d'une nouvelle cotisation, une cotisation est réputée être valide et exécutoire malgré toute erreur, tout vice de forme ou toute omission dans cette cotisation ou dans toute procédure s'y rattachant en vertu de la présente loi.

Intérêts

Disposition générale

161 (1) Dans le cas où le total visé à l'alinéa a) excède le total visé à l'alinéa b) à un moment postérieur à la date d'exigibilité du solde qui est applicable à un contribuable pour une année d'imposition, le contribuable est tenu de verser au receveur général des intérêts sur l'excédent, calculés au taux prescrit pour la période au cours de laquelle cet excédent est impayé :

a) le total des impôts payables par le contribuable pour l'année en vertu de la présente partie et des parties I.3, VI et VI.1;

b) le total des montants représentant chacun un montant payé au plus tard à ce moment au titre de l'impôt payable par le contribuable et imputé par le ministre, à compter de ce moment, sur le montant dont le contribuable est redevable pour l'année en vertu de la présente partie ou des parties I.3, VI ou VI.1.

Assessment deemed valid and binding

152 (8) An assessment shall, subject to being varied or vacated on an objection or appeal under this Part and subject to a reassessment, be deemed to be valid and binding notwithstanding any error, defect or omission in the assessment or in any proceeding under this Act relating thereto.

Interest

General

161 (1) Where at any time after a taxpayer's balance due day for a taxation year

(a) the total of the taxpayer's taxes payable under this Part and Parts I.3, VI and VI.1 for the year

exceeds

(b) the total of all amounts each of which is an amount paid at or before that time on account of the taxpayer's tax payable and applied as at that time by the Minister against the taxpayer's liability for an amount payable under this Part or Part I.3, VI or VI.1 for the year,

the taxpayer shall pay to the Receiver General interest at the prescribed rate on the excess, computed for the period during which that excess is outstanding.

Intérêts sur les pénalités

161 (11) Tout contribuable tenu de payer une pénalité doit la verser au receveur général avec intérêts calculés au taux prescrit : ...

a) s'il s'agit d'une pénalité visée aux articles 162, 163 ou 235, pour la période allant du jour ci-après jusqu'à la date du paiement :

(i) le jour où la déclaration de revenu du contribuable pour l'année d'imposition à l'égard de laquelle la pénalité est payable doit au plus tard être produite ou le devrait si le contribuable devait payer un impôt en vertu de la présente partie pour l'année,

(ii) le jour où tout autre document — déclaration de renseignements, déclaration, certificat de propriété ou autre — à l'égard duquel la pénalité est payable doit au plus tard être produit ou présenté, selon le cas;

b) s'il s'agit d'une pénalité visée à l'article 163.1 relative à une année d'imposition, pour la période allant de la date d'exigibilité du solde qui est applicable au contribuable pour l'année jusqu'à la date du paiement de la pénalité;

b.1) s'il s'agit d'une pénalité visée aux paragraphes 237.1(7.4) ou 237.3(8), pour la période allant du jour où le contribuable est devenu passible de la pénalité jusqu'à la date du paiement;

Interest on penalties

161 (11) Where a taxpayer is required to pay a penalty, the taxpayer shall pay the penalty to the Receiver General together with interest thereon at the prescribed rate computed, ...

(a) in the case of a penalty payable under section 162, 163 or 235, from the day on or before which

(i) the taxpayer's return of income for a taxation year in respect of which the penalty is payable was required to be filed, or would have been required to be filed if tax under this Part were payable by the taxpayer for the year, or

(ii) the information return, return, ownership certificate or other document in respect of which the penalty is payable was required to be made,

as the case may be, to the day of payment;

(b) in the case of a penalty payable for a taxation year because of section 163.1, from the taxpayer's balance-due day for the year to the day of payment of the penalty;

(b.1) in the case of a penalty under subsection 237.1(7.4) or 237.3(8), from the day on which the taxpayer became liable to the penalty to the day of payment; and

c) s'il s'agit d'une pénalité visée à une autre disposition de la présente loi, pour la période allant de la date d'envoi de l'avis de cotisation initial concernant la pénalité jusqu'à la date du paiement.

Charge de la preuve relativement aux pénalités

163 (3) Dans tout appel interjeté, en vertu de la présente loi, au sujet d'une pénalité imposée par le ministre en vertu du présent article ou de l'article 163.2, le ministre a la charge d'établir les faits qui justifient l'imposition de la pénalité.

Pénalité pour information trompeuse dans les arrangements de planification fiscale

163.2 (2) La personne qui fait ou présente, ou qui fait faire ou présenter par une autre personne, un énoncé dont elle sait ou aurait vraisemblablement su, n'eût été de circonstances équivalant à une conduite coupable, qu'il constitue un faux énoncé qu'un tiers (appelé « autre personne » aux paragraphes (6) et (15)) pourrait utiliser à une fin quelconque de la présente loi, ou qui participe à un tel énoncé, est passible d'une pénalité relativement au faux énoncé.

Pénalité pour participation à une information trompeuse

163.2 (4) La personne qui fait un énoncé à une autre personne ou qui participe, consent ou acquiesce à un énoncé fait par une autre personne, ou pour son compte, (ces autres

(c) in the case of a penalty payable by reason of any other provision of this Act, from the day of sending of the notice of original assessment of the penalty to the day of payment.

Burden of Proof

163 (3) Where, in an appeal under this Act, a penalty assessed by the Minister under this section or section 163.2 is in issue, the burden of establishing the facts justifying the assessment of the penalty is on the Minister.

Penalty for misrepresentations in tax planning arrangements

163.2 (2) Every person who makes or furnishes, participates in the making of or causes another person to make or furnish a statement that the person knows, or would reasonably be expected to know but for circumstances amounting to culpable conduct, is a false statement that could be used by another person (in subsections (6) and (15) referred to as the "other person") for a purpose of this Act is liable to a penalty in respect of the false statement.

Penalty for participating in a misrepresentation

163.2 (4) Every person who makes, or participates in, assents to or acquiesces in the making of, a statement to, or by or on behalf of, another person (in this subsection,

personnes étant appelées « autre personne » au présent paragraphe, aux paragraphes (5) et (6), à l’alinéa (12)c) et au paragraphe (15)) dont elle sait ou aurait vraisemblablement su, n’eût été de circonstances équivalant à une conduite coupable, qu’il constitue un faux énoncé qui pourrait être utilisé par l’autre personne, ou pour son compte, à une fin quelconque de la présente loi est passible d’une pénalité relativement au faux énoncé.

Intérêts sur les sommes remboursées

164 (3) Si, en vertu du présent article, une somme à l’égard d’une année d’imposition est remboursée à un contribuable ou imputée sur tout autre montant dont il est redevable, à l’exception de tout ou partie de la somme qu’il est raisonnable de considérer comme découlant de l’application des articles 122.5 ou 122.61, le ministre paie au contribuable les intérêts afférents à cette somme au taux prescrit ou les impute sur cet autre montant, pour la période commençant au dernier en date des jours visés aux alinéas ci-après et se terminant le jour où la somme est remboursée ou imputée :

...

d) dans le cas du remboursement d’un paiement en trop d’impôt, le jour où il y a eu paiement en trop;

e) dans le cas du remboursement d’une somme en litige, le jour où il y aurait eu un paiement en trop égal à la somme remboursée si le total des sommes payables sur ce dont le contribuable est redevable en vertu de la présente partie pour l’année était

subsections (5) and (6), paragraph (12)(c) and subsection (15) referred to as the “other person”) that the person knows, or would reasonably be expected to know but for circumstances amounting to culpable conduct, is a false statement that could be used by or on behalf of the other person for a purpose of this Act is liable to a penalty in respect of the false statement.

Interest on refunds and repayments

164 (3) If, under this section, an amount in respect of a taxation year (other than an amount, or a portion of the amount, that can reasonably be considered to arise from the operation of section 122.5 or 122.61) is refunded or repaid to a taxpayer or applied to another liability of the taxpayer, the Minister shall pay or apply interest on it at the prescribed rate for the period that begins on the day that is the latest of the days referred to in the following paragraphs and that ends on the day on which the amount is refunded, repaid or applied:

...

(d) in the case of a refund of an overpayment, the day on which the overpayment arose; and

(e) in the case of a repayment of an amount in controversy, the day on which an overpayment equal to the amount of the repayment would have arisen if the total of all amounts payable on account of the taxpayer’s liability under this Part for the year

égal à l'excédent du total visé au sous-alinéa (i) sur la somme visée au sous-alinéa (ii) :

(i) le total des sommes versées sur ce dont il est redevable en vertu de la présente partie pour l'année ou, s'il est moins élevé, le total des sommes qui, selon la cotisation établie par le ministre, sont à payer en vertu de la présente partie par le contribuable pour l'année,

(ii) la somme remboursée.

Remboursement

Remboursement sur opposition ou appel

164 (1.1) Sous réserve du paragraphe (1.2), lorsqu'un contribuable demande au ministre, par écrit, un remboursement ou la remise d'une garantie, alors qu'il a :

a) soit signifié, conformément à l'article 165, un avis d'opposition à une cotisation, si le ministre, dans les 120 jours suivant la date de signification, n'a pas confirmé ou modifié la cotisation ni établi une nouvelle cotisation à cet égard;

b) soit appelé d'une cotisation devant la Cour canadienne de l'impôt,

le ministre, si aucune autorisation n'a été accordée en application du paragraphe 225.2(2) à l'égard du montant de la cotisation, avec diligence, rembourse les sommes versées sur ce montant ou remet la garantie acceptée pour ce montant, jusqu'à concurrence de l'excédent du montant visé à l'alinéa c) sur le montant visé à l'alinéa d): ...

were the amount by which

◦ (i) the lesser of the total of all amounts paid on account of the taxpayer's liability under this Part for the year and the total of all amounts assessed by the Minister as payable under this Part by the taxpayer for the year

exceeds

◦ (ii) the amount repaid.

Refunds

Repayment on objections and appeals

164 (1.1) Subject to subsection 164(1.2), where a taxpayer

(a) has under section 165 served a notice of objection to an assessment and the Minister has not within 120 days after the day of service confirmed or varied the assessment or made a reassessment in respect thereof, or

(b) has appealed from an assessment to the Tax Court of Canada,

and has applied in writing to the Minister for a payment or surrender of security, the Minister shall, where no authorization has been granted under subsection 225.2(2) in respect of the amount assessed, with all due dispatch repay all amounts paid on account of that amount or surrender security accepted therefor to the extent that ...

Intérêts sur les sommes remboursées

(3) Si, en vertu du présent article, une somme à l'égard d'une année d'imposition est remboursée à un contribuable ou imputée sur tout autre montant dont il est redevable, à l'exception de tout ou partie de la somme qu'il est raisonnable de considérer comme découlant de l'application des articles 122.5 ou 122.61, le ministre paie au contribuable les intérêts afférents à cette somme au taux prescrit ou les impute sur cet autre montant, pour la période commençant au dernier en date des jours visés aux alinéas ci-après et se terminant le jour où la somme est remboursée ou imputée :

...

e) dans le cas du remboursement d'une somme en litige, le jour où il y aurait eu un paiement en trop égal à la somme remboursée si le total des sommes payables sur ce dont le contribuable est redevable en vertu de la présente partie pour l'année était égal à l'excédent du total visé au sous-alinéa (i) sur la somme visée au sous-alinéa (ii) :

(i) le total des sommes versées sur ce dont il est redevable en vertu de la présente partie pour l'année ou, s'il est moins élevé, le total des sommes qui, selon la cotisation établie par le ministre, sont à payer en vertu de la présente partie par le contribuable pour l'année,

(ii) la somme remboursée.

Interest on refunds and repayments

(3) If, under this section, an amount in respect of a taxation year (other than an amount, or a portion of the amount, that can reasonably be considered to arise from the operation of section 122.5 or 122.61) is refunded or repaid to a taxpayer or applied to another liability of the taxpayer, the Minister shall pay or apply interest on it at the prescribed rate for the period that begins on the day that is the latest of the days referred to in the following paragraphs and that ends on the day on which the amount is refunded, repaid or applied:

...

(e) in the case of a repayment of an amount in controversy, the day on which an overpayment equal to the amount of the repayment would have arisen if the total of all amounts payable on account of the taxpayer's liability under this Part for the year were the amount by which

(i) the lesser of the total of all amounts paid on account of the taxpayer's liability under this Part for the year and the total of all amounts assessed by the Minister as payable under this Part by the taxpayer for the year

exceeds

(ii) the amount repaid.

Obligation du ministre

(4.1) Lorsque la Cour canadienne de l'impôt, la Cour d'appel fédérale ou la Cour suprême du Canada, en se prononçant sur un appel concernant des impôts, intérêts ou pénalités payables par un contribuable résidant au Canada en vertu de la présente loi, ordonne :

a) soit le renvoi d'une cotisation au ministre pour réexamen et pour établissement d'une nouvelle cotisation;

b) soit la modification ou l'annulation d'une cotisation, le ministre, avec diligence, qu'un appel de la décision de la cour ait été ou puisse être interjeté ou non :

c) d'une part, réexamine la cotisation et en établit une nouvelle conformément à la décision de la cour, sauf instruction écrite contraire du contribuable, dans le cas du renvoi d'une cotisation au ministre;

d) d'autre part, rembourse tout paiement en trop qui découle de la modification ou de l'annulation d'une cotisation, ou de l'établissement d'une nouvelle cotisation; de plus, le ministre peut rembourser tout impôt, tout intérêt ou toute pénalité ou remettre toute garantie qu'il a acceptée, pour ceux-ci, à ce contribuable ou à un autre contribuable qui a fait opposition ou interjeté appel, s'il est convaincu, compte tenu des motifs exposés dans le prononcé sur l'appel, qu'il serait juste et équitable de faire ce remboursement ou cette remise; il

Duty of Minister

(4.1) Where the Tax Court of Canada, the Federal Court of Appeal or the Supreme Court of Canada has, on the disposition of an appeal in respect of taxes, interest or a penalty payable under this Act by a taxpayer resident in Canada,

(a) referred an assessment back to the Minister for reconsideration and reassessment, or

(b) varied or vacated an assessment, the Minister shall with all due dispatch, whether or not an appeal from the decision of the Court has been or may be instituted,

(c) where the assessment has been referred back to the Minister, reconsider the assessment and make a reassessment in accordance with the decision of the Court, unless otherwise directed in writing by the taxpayer, and

(d) refund any overpayment resulting from the variation, vacation or reassessment,

and the Minister may repay any tax, interest or penalties or surrender any security accepted therefor by the Minister to that taxpayer or any other taxpayer who has filed another objection or instituted another appeal if, having regard to the reasons given on the disposition of the appeal, the Minister is satisfied that it would be just and equitable to do so, but for greater certainty, the Minister may, in accordance with the provisions of this Act, the Tax

est entendu toutefois que le ministre peut en appeler de la décision de la cour conformément aux dispositions de la présente loi, de la Loi sur la Cour canadienne de l'impôt, de la Loi sur les Cours fédérales ou de la Loi sur la Cour suprême relatives à l'appel d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt ou de la Cour d'appel fédérale, malgré la modification ou l'annulation de la cotisation par la cour ou l'établissement d'une nouvelle cotisation par le ministre en vertu de l'alinéa c).

Court of Canada Act, the Federal Courts Act or the Supreme Court Act as they relate to appeals from decisions of the Tax Court of Canada or the Federal Court of Appeal, appeal from the decision of the Court notwithstanding any variation or vacation of any assessment by the Court or any reassessment made by the Minister under paragraph 164(4.1)(c).

Intérêts — sommes en litige

(5.1) Lorsqu'il est raisonnable de considérer qu'une partie d'une somme en litige remboursée en vertu des paragraphes (1.1) ou (4.1) ou imputée en vertu du paragraphe (2) sur un autre montant dont le contribuable est redevable concerne, dans le cadre d'une opposition faite ou d'un appel interjeté par le contribuable au sujet d'une cotisation concernant l'impôt pour une année d'imposition, une déduction ou une exclusion visée au paragraphe (5) que le contribuable demande pour une année d'imposition ultérieure, aucun intérêt n'est payé ni imputé relativement à la partie de la somme pour toute partie d'une période antérieure au dernier en date des jours visés aux alinéas (5)i) à l).

Interest - disputed amounts

(5.1) Where a portion of a repayment made under subsection (1.1) or (4.1), or an amount applied under subsection (2) in respect of a repayment, can reasonably be regarded as being in respect of a claim made by the taxpayer in an objection to or appeal from an assessment of tax for a taxation year for a deduction or exclusion described in subsection (5) in respect of a subsequent taxation year, interest shall not be paid or applied on the portion for any part of a period that is before the latest of the dates described in paragraphs (5)(i) to (l).

**Loi sur les Cours fédérales
LRC (1985), ch F-7)**

**Federal Courts Act
RSC, 1985, c F-7**

Demande de contrôle judiciaire

Application for judicial review

18.1 (1) Une demande de contrôle judiciaire peut être présentée par le procureur général du Canada ou par quiconque est directement touché par l'objet de la demande.

18.1 (1) An application for judicial review may be made by the Attorney General of Canada or by anyone directly affected by the matter in respect of which relief is sought.

Délai de présentation

Time limitation

18.1 (2) Les demandes de contrôle judiciaire sont à présenter dans les trente jours qui suivent la première communication, par l'office fédéral, de sa décision ou de son ordonnance au bureau du sous-procureur général du Canada ou à la partie concernée, ou dans le délai supplémentaire qu'un juge de la Cour fédérale peut, avant ou après l'expiration de ces trente jours, fixer ou accorder.

18.1 (2) An application for judicial review in respect of a decision or an order of a federal board, commission or other tribunal shall be made within 30 days after the time the decision or order was first communicated by the federal board, commission or other tribunal to the office of the Deputy Attorney General of Canada or to the party directly affected by it, or within any further time that a judge of the Federal Court may fix or allow before or after the end of those 30 days.

Pouvoirs de la Cour fédérale

Powers of Federal Court

18.1 (3) Sur présentation d'une demande de contrôle judiciaire, la Cour fédérale peut :

18.1 (3) On an application for judicial review, the Federal Court may

- a) ordonner à l'office fédéral en cause d'accomplir tout acte qu'il a illégalement omis ou refusé d'accomplir ou dont il a retardé l'exécution de manière déraisonnable;
- b) déclarer nul ou illégal, ou annuler, ou infirmer et renvoyer pour jugement conformément aux instructions qu'elle estime appropriées, ou prohiber ou encore restreindre toute décision, ordonnance, procédure ou tout autre acte de l'office fédéral.

- (a) order a federal board, commission or other tribunal to do any act or thing it has unlawfully failed or refused to do or has unreasonably delayed in doing; or
- (b) declare invalid or unlawful, or quash, set aside or set aside and refer back for determination in accordance with such directions as it considers to be appropriate, prohibit or restrain, a decision, order, act or proceeding of a federal board, commission or other tribunal.

**Loi sur la gestion des finances
publiques, LRC (1985), c F-11**

Versements sur le Trésor

26 Sous réserve des Lois constitutionnelles de 1867 à 1982, tout paiement sur le Trésor est subordonné à l'autorisation du Parlement.

**Financial Administration Act
RSC 1985, c F-11**

Payments out of C.R.F

26 Subject to the Constitution Acts, 1867 to 1982, no payments shall be made out of the Consolidated Revenue Fund without the authority of Parliament.

COUR FÉDÉRALE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : T-1463-17

INTITULÉ DE LA CAUSE : RICHARD GLATT C LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

LIEU DE L'AUDIENCE : TORONTO (ONTARIO)

DATE DE L'AUDIENCE : LE 17 OCTOBRE 2018

JUGEMENT ET MOTIFS : LE JUGE DINER

DATE DES MOTIFS : LE 24 MAI 2019

COMPARUTIONS :

Jacob Yau
Larry Nevsky

POUR LE DEMANDEUR

Arnold H. Bornstein
Peter Swanstrom

POUR LE DÉFENDEUR

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Dentons Canada LLP
Avocats
Toronto (Ontario)

POUR LE DEMANDEUR

Procureur général du Canada
Toronto (Ontario)

POUR LE DÉFENDEUR