

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20180604

Dossier : A-130-17

Référence : 2018 CAF 110

[TRADUCTION FRANÇAISE]

**CORAM : LE JUGE WEBB
LA JUGE GLEASON
LE JUGE LASKIN**

ENTRE :

TERENCE O. FREITAS

appellant

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

Audience tenue à Toronto (Ontario), le 1^{er} février 2018.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 4 juin 2018.

MOTIFS DU JUGEMENT :

LE JUGE WEBB

Y ONT SOUSCRIT :

**LA JUGE GLEASON
LE JUGE LASKIN**

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20180604

Dossier : A-130-17

Référence : 2018 CAF 110

**CORAM : LE JUGE WEBB
LA JUGE GLEASON
LE JUGE LASKIN**

ENTRE :

TERENCE O. FREITAS

appelant

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

MOTIFS DU JUGEMENT

LE JUGE WEBB

[1] La question en litige dans le présent appel est de savoir si un associé retraité qui s'est vu attribuer un revenu de son ancienne société de personnes à l'égard de toute année postérieure à l'année pendant laquelle cette personne a cessé d'être un associé, est tenu de cotiser aux termes du *Régime de pensions du Canada*, L.R.C. 1985, ch. C-8 (RPC) à la suite de l'attribution d'un tel revenu. Notre Cour est saisie de l'appel interjeté d'un jugement de la Cour canadienne de l'impôt sous le régime de la procédure informelle (2017 CCI 46, [2017] D.T.C. 1023). La juge de la

Cour canadienne de l'impôt a rejeté l'appel de M. Freitas de la nouvelle cotisation qui confirmait son obligation de verser des cotisations au RPC relativement au revenu qui lui avait été attribué par Deloitte & Touche LLP., société de laquelle il a pris sa retraite.

[2] Pour les motifs suivants, j'accueillerais l'appel.

I. Faits et procédures

[3] M. Freitas a pris sa retraite à titre d'associé chez Deloitte & Touche LLP, le 31 mai 2007. Pour l'année qui a suivi, soit l'année 2008, il s'est vu attribuer un revenu de la société de personnes conformément au contrat de société de personnes en vigueur. Il a inclus ce revenu dans sa déclaration de revenus de 2008. Lorsqu'il a rempli cette déclaration, M. Freitas n'a inclus aucun montant de cotisation à verser au RPC à l'égard du revenu que Deloitte & Touche LLP lui avait attribué. Une cotisation subséquente a été établie à son égard le 11 septembre 2009, au motif que le revenu qu'il s'était vu attribuer donnait lieu à une cotisation de 4 098,60 \$ qu'il devait verser au RPC. La cotisation comprenait également une déduction dans le calcul de son revenu représentant la moitié du montant payable (alinéa 60e) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.) (LIR)) ainsi qu'un crédit d'impôt non remboursable à l'égard de l'autre moitié (article 118.7 de la LIR).

[4] Presque quatre ans plus tard, après avoir assisté à une réunion d'associés à la retraite, M. Freitas a présenté une demande de redressement d'une T1, et a demandé au ministre du Revenu national (ministre) d'établir une nouvelle cotisation à l'égard des montants à payer pour

l'année 2008, en contrepassant le montant à payer au titre des cotisations au RPC et les montants correspondant à la déduction et au crédit d'impôt non remboursable.

[5] Le 20 mai 2014, le ministre a établi une nouvelle cotisation à l'égard de M. Freitas, en réponse à sa demande. En établissant la nouvelle cotisation de M. Freitas, le ministre a contrepassé la déduction pour la moitié du montant de cotisation à verser au RPC, et le crédit d'impôt non remboursable, pour l'autre moitié. Le ministre n'a toutefois pas contrepassé le montant payable au titre des cotisations au RPC, au motif que les cotisations excédentaires ne pouvaient pas être remboursées, M. Freitas n'ayant pas présenté cette demande dans le délai de quatre ans précisé par l'alinéa 38(4)*b*) du RPC. Comme résultat final, M. Freitas avait un solde à payer de 2 210,03 \$ (sans compter les intérêts). Plutôt que d'établir une nouvelle cotisation à l'égard de M. Freitas, si le ministre avait écrit à ce dernier pour lui expliquer que ce qu'il demandait avait comme résultat final le remboursement des cotisations excédentaires au RPC après l'expiration du délai de prescription de quatre ans pour présenter sa demande, aucun remboursement ne serait émis et aucune nouvelle cotisation ne serait établie, et M. Freitas n'aurait pas eu le droit de déposer un avis d'opposition.

[6] Toutefois, comme il a fait l'objet d'une nouvelle cotisation, M. Freitas a signifié un avis d'opposition à l'égard de cette nouvelle cotisation. Suivant l'examen de l'avis d'opposition par le ministre, M. Freitas a fait l'objet d'une nouvelle cotisation le 22 décembre 2015. Cette nouvelle cotisation reflétait la cotisation initiale établie en 2009, c.-à-d. qu'il devait verser des cotisations au RPC à l'égard du revenu qui lui avait été attribué, mais qu'il avait aussi droit à une déduction et à un crédit d'impôt non remboursable.

[7] M. Freitas a interjeté appel de cette nouvelle cotisation (22 décembre 2015) devant la Cour canadienne de l'impôt. À l'audience devant la Cour canadienne de l'impôt, la première question en litige était de savoir si la Cour canadienne de l'impôt avait compétence d'ordonner au ministre de rembourser les cotisations excédentaires au RPC. La juge de la Cour canadienne de l'impôt a conclu qu'elle n'avait pas compétence pour ordonner au ministre de rembourser à M. Freitas les cotisations excédentaires au RPC, le cas échéant. Cette conclusion n'a pas été portée en appel, et M. Freitas reconnaît que la Cour canadienne de l'impôt n'a pas compétence d'ordonner au ministre de rembourser les cotisations excédentaires au RPC.

[8] La juge de la Cour canadienne de l'impôt a alors examiné les dispositions de la LIR qui comprenaient les montants qui avaient été attribués à M. Freitas à titre de revenu, même s'il avait pris sa retraite à titre d'associé avant l'année d'imposition en cause. La juge de la Cour canadienne de l'impôt a également examiné les dispositions de la LIR ayant trait aux allocations de retraite, et a conclu que le revenu qui avait été attribué à M. Freitas ne pouvait être considéré comme une allocation de retraite. Elle a conclu que, puisque ce montant avait été inclus dans le revenu de M. Freitas à titre de revenu d'entreprise, il devait aussi être assimilé à des gains provenant du travail qu'une personne exécute pour son propre compte aux fins du RPC. Dans ces motifs, la juge de la Cour canadienne de l'impôt n'a pas discuté le libellé particulier de l'article 14 du RPC, et plus précisément l'exigence selon laquelle les gains provenant du travail qu'une personne exécute pour son propre compte doivent provenir de l'entreprise qu'elle exploite.

II. Observations supplémentaires

[9] La nouvelle cotisation qui a donné lieu au dépôt de l'avis d'opposition découle d'une demande de redressement de la déclaration de revenus pour l'année 2008 présentée par M. Freitas. Au cours de l'audition de l'appel, la question de savoir si cette nouvelle cotisation avait été établie en vertu du paragraphe 152(4.2) de la LIR a été posée aux parties. Si cette nouvelle cotisation avait été établie en vertu de ce paragraphe, en raison du paragraphe 165(1.2) de la LIR, il n'existerait aucun droit de déposer un avis d'opposition à cette nouvelle cotisation et, par conséquent, aucun droit d'interjeter appel devant la Cour canadienne de l'impôt. Les parties ont déposé d'autres observations écrites à ce sujet.

III. Questions en litige

[10] Les questions à trancher sont les suivantes :

- (a) La nouvelle cotisation a-t-elle été établie en vertu du paragraphe 152(4.2) de la LIR?
- (b) Un appel valide a-t-il été interjeté devant la Cour canadienne de l'impôt?
- (c) Si un appel valide a été interjeté devant la Cour canadienne de l'impôt, des cotisations au RPC sont-elles payables à l'égard du revenu attribué à M. Freitas en 2008?

IV. Norme de contrôle

[11] La norme de contrôle applicable à l'égard des questions de fait et des questions mélangées de fait et de droit (ne comportant pas de question de droit isolable) est celle de l'erreur manifeste et dominante et, pour les questions de droit, celle de la décision correcte (*Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33 [2002] 2 R.C.S. 235).

V. Analyse

A. *Paragraphe 152(4.2) de la LIR*

[12] Aux termes de l'article 36 du RPC, les dispositions de la section 1 et J de la partie 1 de la LIR (articles 150 à 180) s'appliquent, avec les adaptations nécessaires, relativement à tout montant payable au titre des cotisations au RPC pour une année à l'égard de gains provenant du travail qu'une personne exécute pour son propre compte comme si ce montant était un montant payable au titre de la LIR.

[13] Le paragraphe 152(4.2) de la LIR dispose :

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

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

(4.2) Notwithstanding subsections (4), (4.1) and (5), for the purpose of determining — at any time after the end of the normal reassessment period, of a taxpayer who is an individual (other than a trust) or a graduated rate estate, in respect of a taxation year — the amount of any refund to which the taxpayer is entitled at that time for the year, or a reduction of an amount payable under this Part by the taxpayer for the year, the Minister may, if the taxpayer makes an application for that determination on or before the day that is 10 calendar years after the end of that taxation year,

(a) reassess tax, interest or penalties payable under this Part by the taxpayer in respect of that year; and

de la présente partie;

b) déterminer de nouveau l'impôt qui est réputé, par les paragraphes 120(2) ou (2.2), 122.5(3), 122.51(2), 122.7(2) ou (3), 122.9(2), 127.1(1), 127.41(3) ou 210.2(3) ou (4), avoir été payé au titre de l'impôt payable par le contribuable en vertu de la présente partie pour l'année ou qui est réputé, par le paragraphe 122.61(1), être un paiement en trop au titre des sommes dont le contribuable est redevable en vertu de la présente partie pour l'année.

(b) redetermine the amount, if any, deemed by subsection 120(2) or (2.2), 122.5(3), 122.51(2), 122.7(2) or (3), 122.9(2), 127.1(1), 127.41(3) or 210.2(3) or (4) to be paid on account of the taxpayer's tax payable under this Part for the year or deemed by subsection 122.61(1) to be an overpayment on account of the taxpayer's liability under this Part for the year.

(soulignement ajouté)

(emphasis added)

[14] Ce texte dispose que, pour déterminer le montant de remboursement auquel le contribuable a droit, le ministre peut, si le contribuable demande pareille détermination établir de nouvelles cotisations. Si une nouvelle cotisation est établie en vertu de ce paragraphe, aucune opposition ne peut être faite à l'égard de cette nouvelle cotisation (paragraphe 165(1.2) de la LIR). Si aucune opposition ne peut être faite, il n'existe aucun droit d'appel à la Cour canadienne de l'impôt, puisqu'un tel appel doit suivre la signification d'un avis d'opposition (article 169 de la LIR).

[15] Bien que M. Freitas a bel et bien demandé au ministre d'établir une nouvelle cotisation et de le rembourser, le ministre a déterminé que M. Freitas n'avait droit à aucun remboursement. À la suite de la nouvelle cotisation établie le 20 mai 2014, M. Freitas devait la somme de 2 210,03 \$. Plutôt que d'avoir droit à un remboursement, son obligation fiscale s'est accrue. J'estime qu'une nouvelle cotisation qui a pour effet d'accroître l'obligation fiscale d'une

personne n'en est pas une qui a servi à déterminer le montant de remboursement, mais qui a plutôt servi à déterminer l'obligation qui incombe à cette personne aux termes de la LIR ou du RPC. Sinon, chaque fois qu'un contribuable présente une demande de remboursement après la fin de la période normale de nouvelle cotisation, en instruisant cette demande, le ministre pourrait établir une nouvelle cotisation qui accroît l'obligation fiscale de cette personne, peu importe qu'il y ait eu présentation erronée des faits au sens du sous-alinéa 152(4)a)(i) de la LIR, et cette personne ne pourrait faire aucune opposition à cette nouvelle cotisation (paragraphe 165(1.2) de la LIR). À mon avis, ce résultat serait incorrect.

[16] Cela est également confirmé par les notes techniques publiées par le ministère des Finances, au moment où le paragraphe 152(4.2) a été ajouté à la LIR en 1991. Ces notes techniques observaient :

[TRADUCTION] « Le nouveau paragraphe 152(4.2), qui s'applique aux cotisations et aux nouvelles déterminations établies à l'égard de l'année d'imposition 1985 et suivantes, vise à donner au ministre du Revenu national le pouvoir discrétionnaire d'établir une nouvelle cotisation ou de rendre une nouvelle décision au-delà de la période normale de nouvelle cotisation, si demande lui en est faite par un particulier ou par une fiducie testamentaire, en vue d'obtenir un remboursement ou une réduction de l'impôt payable. Donc, par exemple, si après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation, un particulier a appris qu'une demande de déduction ou de crédit auxquels il avait droit n'avait pas été faite, par inadvertance, le ministre aurait le pouvoir discrétionnaire d'établir une nouvelle cotisation et de faire en sorte que le contribuable puisse bénéficier de la déduction ou du crédit.

Une nouvelle cotisation ou une nouvelle détermination visant à créer un remboursement ou une réduction de l'impôt payable sera généralement établie sur réception d'une demande écrite présentée après la période normale de nouvelle cotisation, par un particulier ou par une fiducie testamentaire, si le ministre conclut que la demande de redressement aurait été traitée si elle avait été présentée au cours de la période normale de nouvelle cotisation. »

(Non souligné dans l'original.)

[17] Cet objectif se reflète également dans les notes techniques publiées par le ministère des Finances relativement à une modification apportée au paragraphe 152(4.2) de la LIR en 1997 :

[TRADUCTION] « Le paragraphe 152(4.2) accorde au ministre du Revenu national le pouvoir discrétionnaire d'établir une nouvelle cotisation ou une nouvelle détermination au-delà de la période normale de nouvelle cotisation si demande lui en est faite par un particulier ou par une fiducie testamentaire, en vue d'obtenir un remboursement ou une réduction de l'impôt payable. [...] »

(Non souligné dans l'original.)

[18] Bien que le paragraphe 152(4.2) de la LIR ait été modifié à plusieurs reprises, les modifications apportées ne s'éloignent nullement de son objet initial.

[19] Comme la nouvelle cotisation établie le 20 mai 2014 a eu pour effet d'accroître l'obligation fiscale de M. Freitas pour l'année 2008, cette nouvelle cotisation n'a pas été établie en vertu du paragraphe 152(4.2) de la LIR.

B. *Validité de l'appel interjeté devant la Cour canadienne de l'impôt*

[20] La nouvelle cotisation établie le 20 mai 2014 a été établie plus de trois ans après la cotisation initiale en date du 11 septembre 2009. La Couronne a soutenu que, si la nouvelle cotisation n'a pas été établie en vertu du paragraphe 152(4.2) de la LIR, rien d'autre ne justifiait que cette nouvelle cotisation pût être établie, puisque le ministre ne se fondait pas sur des allégations de présentation erronée des faits au moment d'établir cette nouvelle cotisation. Le

ministre peut établir une nouvelle cotisation à l'égard de toute personne, en tout temps au cours de la période normale de nouvelle cotisation (paragraphe 152(4) de la LIR). Pour un particulier, la période normale de nouvelle cotisation est de trois ans suivant la date d'envoi d'un avis de première cotisation (alinéa 152(3.1)*b*) de la LIR). Le ministre ne peut établir une nouvelle cotisation après la période normale de nouvelle cotisation que si l'intéressé a fait une présentation erronée des faits au sens du sous-alinéa 152(4)*a*(i) de la LIR ou dans certains cas précis qui ne se présentent pas en l'espèce.

[21] Bien que le ministre ne se soit peut-être pas fondé sur une présentation erronée des faits par M. Freitas et n'avait donc aucun motif d'établir une nouvelle cotisation le 20 mai 2014, le paragraphe 152(8) de la LIR dispose que :

(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.

(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.

[22] Par conséquent, la nouvelle cotisation établie le 20 mai 2014 est réputée valide malgré toute erreur, tout vice de forme ou toute omission dans cette cotisation ou dans toute procédure s'y rattachant en vertu de la LIR. Même si M. Freitas avait pu s'opposer à cette nouvelle cotisation au motif qu'elle donnait lieu à une augmentation de son obligation fiscale au-delà de la période normale de nouvelle cotisation et qu'il y n'avait pas eu de présentation erronée des faits

qui aurait pu justifier cette nouvelle cotisation, il a choisi de ne pas soulever ce moyen comme motif d'opposition. Il a plutôt choisi de contester cette nouvelle cotisation sur le fond, et la validité de cette nouvelle cotisation doit donc être appréciée sur le fond.

[23] Je suis donc d'avis que M. Freitas avait le droit de s'opposer à la nouvelle cotisation établie le 20 mai 2014. Par conséquent, un appel valide a été interjeté devant la Cour canadienne de l'impôt relativement à la cotisation qui a suivi, établie le 22 décembre 2015.

C. *Cotisations au RPC après le départ à la retraite*

[24] L'article 10 du RPC dispose que le particulier est tenu de verser des cotisations en fonction de ses gains cotisables provenant du travail qu'il exécute pour son propre compte pour l'année :

10(1) Un particulier qui, pour l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, réside au Canada au cours d'une année et réalise au cours de l'année en question des gains cotisables provenant du travail qu'il exécute pour son propre compte verse pour cette année une cotisation de base d'un montant égal au produit obtenu par la multiplication du taux de cotisation des travailleurs autonomes pour l'année par le moins élevé des éléments suivants :

a) les gains cotisables provenant du travail que le particulier exécute pour son propre compte pour l'année, moins le montant par lequel son exemption de base pour l'année dépasse l'ensemble des

10(1) Every individual who is resident in Canada for the purposes of the *Income Tax Act* during a year and who has contributory self-employed earnings for the year shall make a base contribution for the year of an amount equal to the product obtained when the contribution rate for self-employed persons for the year is multiplied by the lesser of

(a) the individual's contributory self-employed earnings for the year, minus the amount by which the individual's basic exemption for the year exceeds the aggregate of

montants suivants :

- | | |
|--|---|
| <p>(i) les montants déduits, ainsi qu'il est prescrit au titre de l'exemption de base du particulier pour l'année, par un ou plusieurs employeurs, conformément à l'article 8,</p> | <p>(i) all amounts deducted as prescribed on account of the individual's basic exemption for the year whether by one or more employers pursuant to section 8, and</p> |
| <p>(ii) les montants déduits, ainsi qu'il est prescrit, par ou selon un régime provincial de pensions, au titre de toute semblable exemption pour l'année, par un ou plusieurs employeurs en conformité avec ce régime;</p> | <p>(ii) all amounts deducted as prescribed by or under a provincial pension plan on account of any like exemption for the year whether by one or more employers pursuant to that plan, and</p> |
| <p><i>b</i>) le maximum des gains cotisables du particulier pour l'année, moins ses traitement et salaire, s'il en est, sur lesquels a été versée une cotisation de base pour l'année et le montant, s'il en est, qui est déterminé de la manière prescrite comme étant ses traitement et salaire sur lesquels a été versée une cotisation pour l'année par lui en vertu d'un régime provincial de pensions.</p> | <p><i>(b)</i> the individual's maximum contributory earnings for the year, minus the individual's salary and wages, if any, on which a base contribution has been made for the year and the amount, if any, that is determined in the prescribed manner to be the individual's salary and wages on which a contribution has been made for the year by the individual under a provincial pension plan.</p> |

(soulignement ajouté)

(emphasis added)

[25] L'article 13 du RPC dispose : « Le montant des gains cotisables provenant du travail qu'une personne exécute pour son propre compte, pour une année, est le montant de ses gains provenant d'un tel travail [...] », sous réserve de certaines exceptions dont aucune ne trouve application en l'espèce. L'article 14 du RPC dispose notamment que :

14 Le montant des gains provenant du travail qu'une personne exécute pour son propre compte, pour une année,

14 The amount of the self-employed earnings of a person for a year is the aggregate of

est l'ensemble des montants suivants :

a) un montant égal à :

(i) son revenu, pour l'année, provenant de toutes les entreprises, autres qu'une entreprise dont plus de cinquante pour cent du revenu brut se compose de loyers de terrains ou bâtiments, qu'elle exploite,

(a) an amount equal to

(i) his income for the year from all businesses, other than a business more than fifty per cent of the gross revenue of which consisted of rent from land or buildings, carried on by him,

Moins

(ii) toutes les pertes subies par elle pendant l'année dans l'exploitation de ces entreprises,

Minus

(ii) all losses sustained by him in the year in carrying on those businesses,

ainsi que ce revenu et ces pertes sont calculés en application de la Loi de l'impôt sur le revenu, à l'exception du revenu ou des pertes, provenant de l'exécution de services décrits à l'alinéa 7(1)d), qui ont été inclus dans l'emploi ouvrant droit à pension aux termes d'un règlement pris en vertu du paragraphe 7(1) ou par règlement pris en application d'un régime provincial de pensions;

as such income and losses are computed under the Income Tax Act, except any such income or losses from the performance of services described in paragraph 7(1)(d) that has been included in pensionable employment by a regulation made under subsection 7(1) or by a regulation made under a provincial pension plan,

[...]

...

(soulignement ajouté)

(emphasis added)

[26] Pour que le revenu attribué à M. Freitas soit assimilé à des gains provenant du travail qu'il exécute pour son propre compte, ce revenu doit provenir d'une entreprise qu'il exploitait.

Au paragraphe 12 de ses motifs, après avoir fait référence à la définition d'« allocation de retraite » du paragraphe 248(1) de la LIR, la juge de la Cour canadienne de l'impôt a conclu que :

« Puisque la définition fait précisément référence à une retraite d'une charge ou d'un emploi, le revenu de l'appelant ne peut pas être une allocation de retraite. Il était un associé chez Deloitte & Touche LLP et il gagnait un revenu d'entreprise ou d'une société de personnes. Il a pris sa retraite en 2007 à titre d'associé de ce cabinet. Son revenu ne provenait pas d'une charge ou d'un emploi, comme le mentionne la définition d'allocation de retraite. Après sa retraite, il a continué de recevoir une partie des revenus d'une société de personnes conformément à son contrat de société de personnes. Comme ce revenu fait partie de la catégorie des revenus d'entreprise ou des revenus de profession libérale conformément au paragraphe 96(1.1) de la LIR, le ministre avait raison de l'inclure dans le calcul des gains provenant du travail que l'appelant a exécuté pour son propre compte aux fins des articles 13 et 14 du RPC. »

[27] Par conséquent, la juge de la Cour canadienne de l'impôt a conclu que le montant attribué à M. Freitas par Deloitte & Touche LLP en 2008 était inclus dans son revenu en vertu du paragraphe 96(1.1) de la LIR. Ce paragraphe dispose :

(1.1) Pour l'application du paragraphe (1), des articles 34.1, 34.2, 101, 103 et 249.1 :

a) lorsque la principale activité d'une société de personnes consiste à exploiter une entreprise au Canada et que ses associés ont conclu une convention afin d'allouer une part du revenu ou de la perte de la société de personnes provenant d'une ou de plusieurs sources en un endroit donné soit à tout contribuable qui, à un moment

(1.1) For the purposes of subsection 96(1) and sections 34.1, 34.2, 101, 103 and 249.1,

(a) where the principal activity of a partnership is carrying on a business in Canada and its members have entered into an agreement to allocate a share of the income or loss of the partnership from any source or from sources in a particular place, as the case may be, to any taxpayer who at any time ceased to be a member of

donné, a cessé d'être un associé :

(i) de la société de personnes,

(ii) d'une société de personnes qui, à un moment donné, a cessé d'exister ou qui, sans le paragraphe 98(1), aurait cessé d'exister et dont ont conclu une telle convention d'allocation :

(A) ou bien les associés,

(B) ou bien les associés d'une autre société de personnes dont, immédiatement après ce moment, les associés mentionnés à la division (A) sont devenus associés,

(i) the partnership, or

(ii) a partnership that at any time has ceased to exist or would, but for subsection 98(1), have ceased to exist, and either

(A) the members of that partnership, or

(B) the members of another partnership in which, immediately after that time, any of the members referred to in clause 96(1.1)(a)(ii)(A) became members

have agreed to make such an allocation

soit à son époux ou conjoint de fait, à sa succession ou à ses héritiers, ou à toute personne mentionnée au paragraphe (1.3), ce contribuable, son époux ou conjoint de fait, sa succession ou ses héritiers, ou cette personne, selon le cas, sont réputés être des associés de la société de personnes;

b) les montants dont chacun est égal à la part du revenu ou de la perte mentionnée au présent paragraphe et qu'alloue une société de personnes à un contribuable pour un exercice donné de la société de personnes doivent, malgré les autres dispositions de la présente loi, être inclus dans le calcul du revenu du contribuable pour son année d'imposition au

or to the taxpayer's spouse, or common-law partner, estate or heirs or to any person referred to in subsection 96(1.3), the taxpayer, spouse, or common-law partner, estate, heirs or person, as the case may be, shall be deemed to be a member of the partnership; and

b) all amounts each of which is an amount equal to the share of the income or loss referred to in this subsection allocated to a taxpayer from a partnership in respect of a particular fiscal period of the partnership shall, notwithstanding any other provision of this Act, be included in computing the taxpayer's income for the taxation year in which that fiscal period of

cours de laquelle se termine cet
exercice de la société de personnes.

the partnership ends.

(soulignement ajouté)

(emphasis added)

[28] Il convient de signaler que ce paragraphe ne joue que lorsque le revenu est attribué à une personne qui a cessé d'être un associé de la société de personnes. Bien que la Couronne ait soutenu que très peu de faits avaient été constatés par la juge de la Cour canadienne de l'impôt et qu'il n'y avait aucun élément de preuve de collaboration de M. Freitas avec Deloitte & Touche LLP en 2008, elle n'a pas attaqué la conclusion tirée par la Cour canadienne de l'impôt selon laquelle le revenu que Deloitte & Touche LLP a attribué à M. Freitas en 2008 devait être inclus dans son revenu aux termes du paragraphe 96(1.1) de la LIR. Par conséquent, rien ne permet de remettre en question ou de contester le fondement factuel qui découlerait de l'application de cette disposition, à savoir que M. Freitas avait cessé d'être un associé avant l'attribution du revenu en 2008. Étant donné qu'il n'est pas controversé que M. Freitas avait pris sa retraite en 2007, on peut déduire logiquement qu'il avait cessé d'être un associé de la société de personnes au moment de son départ à la retraite, en 2007.

[29] Dans les territoires où est en vigueur la common law, une société de personnes s'entend d'une relation entre des personnes qui exploitent une entreprise en commun en vue de réaliser un bénéfice (*Backman c. Sa Majesté la Reine*, 2001 CSC 10, [2001] 1 RCS 367, au paragraphe 18; article 2 de la Loi sur les sociétés en nom collectif, L.R.O. 1990, ch. P-5. Comme M. Freitas n'était plus un associé de la société de personnes en 2007, il avait cessé, à ce moment-là, d'exploiter une entreprise en commun avec les autres associés de cette société de personnes. Il

n'exploitait donc pas une entreprise en commun avec les autres associés de Deloitte & Touche LLP à aucun moment en 2008 aux fins du RPC.

[30] La règle déterminative du paragraphe 96(1.1) de la LIR prévoit uniquement que M. Freitas est réputé être un associé de la société de personnes pour l'application du paragraphe 96(1) et des articles 34.1, 34.2, 101, 103 et 249.1 de la LIR. De la même manière, le paragraphe 96(1.6) de la LIR prévoit seulement qu'il est réputé exploiter une entreprise pour l'application du paragraphe 96(2.3) et des articles 34.1, 150 et (sous réserve du paragraphe 34.2(18)) 34.2 de la LIR. Nulle de ces dispositions n'établit de présomption voulant qu'il soit un associé de la société de personnes ou qu'il exploite une entreprise aux fins du RPC. Étant donné qu'aucune autre disposition n'établit de présomption voulant qu'il soit réputé un associé de la société de personnes ou exploitant une entreprise aux fins du RPC, il n'était pas un associé en 2008 aux fins du RPC, et n'exploitait pas une entreprise en 2008, pour l'application de l'article 14 du RPC.

[31] La deuxième partie de l'article 14 du RPC qui exige que le revenu soit calculé aux termes de la LIR, ne s'appliquerait seulement qu'à l'entreprise décrite précédemment, qui ne pourrait être qu'une entreprise exploitée par M. Freitas. Cette partie de l'article 14 du RPC ne précise pas l'entreprise à inclure, mais seulement la manière dont le revenu est déterminé une fois qu'il a été conclu qu'une entreprise en particulier est l'une de celles qui sont visées par l'article 14.

[32] Le revenu que Deloitte & Touche LLP a attribué à M. Freitas pour l'année 2008 ne constituait pas des gains provenant du travail qu'une personne exécute pour son propre compte

aux fins de l'article 14 du RPC, puisque ce revenu ne provenait pas d'une entreprise qu'il exploitait en 2008.

[33] J'accueillerais l'appel au motif qu'aucune cotisation au RPC n'était payable par M. Freitas relativement au revenu que lui a attribué Deloitte & Touche LLP pour l'année 2008, et je renverrais l'affaire au ministre du Revenu national pour réexamen et nouvelle cotisation. Toutefois, comme je l'ai déjà signalé, le ministre ne peut pas établir une nouvelle cotisation en vertu du paragraphe 152(4.2) de la LIR, qui résulterait en une augmentation de l'obligation fiscale de M. Freitas. Il convient de signaler que le ministre a le pouvoir discrétionnaire de rembourser les cotisations excédentaires au RPC aux termes de l'alinéa 38(4)a) du RPC :

(4) Lorsqu'une personne a payé, à valoir sur les cotisations qu'elle était tenue de verser pour une année à l'égard de ses gains provenant du travail qu'elle a exécuté pour son propre compte, un montant supérieur à ces cotisations, le ministre :

(4) If a person has paid, on account of the contributions required to be made by the person for a year in respect of the person's self-employed earnings, an amount in excess of the contributions, the Minister

a) peut rembourser la partie du montant ainsi payé en excédent des cotisations lors de l'envoi de l'avis d'évaluation de ces cotisations, sans avoir reçu de demande à cette fin; [...]

(a) may refund that part of the amount so paid in excess of the contributions on sending the notice of assessment of the contributions, without any application having been made for the refund; ...

[34] Dans une lettre datée du 22 février 2018, les parties ont convenu que la présente affaire soit tranchée sur le fond et en faveur de M. Freitas; la Couronne verserait à M. Freitas des dépenses de 3 500 \$.

[35] Par conséquent, j'accueillerais l'appel et j'annulerais la décision de la Cour canadienne de l'impôt. Je rendrais le jugement que la Cour canadienne de l'impôt aurait dû rendre, j'accueillerais l'appel interjeté par M. Freitas relativement à la nouvelle cotisation datée du 22 décembre 2015 et je renverrais l'affaire au ministre du Revenu national pour réexamen et nouvelle cotisation, pour le motif qu'aucune cotisation au RPC n'était payable par M. Freitas relativement au revenu que lui a attribué Deloitte & Touche LLP en 2008. J'accorderais également à M. Freitas des dépens de 3 500 \$.

« Wyman W. Webb »

j.c.a.

« Je suis d'accord
Mary J.L. Gleason, j.c.a. »

« Je suis d'accord
J.B. Laskin, j.c.a. »

Traduction certifiée conforme
François Brunet, réviseur

COUR D'APPEL FÉDÉRALE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

**APPEL D'UN JUGEMENT DE LA COUR CANADIENNE DE L'IMPÔT DATÉ DU
23 MARS 2017 N^O DU DOSSIER DE LA COUR : 2016-905(IT)I**

DOSSIER : A-130-17

INTITULÉ : TERENCE O. FREITAS c. SA
MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : TORONTO (ONTARIO)

DATE DE L'AUDIENCE : LE 1^{ER} FÉVRIER 2018

MOTIFS DU JUGEMENT : LE JUGE WEBB

Y ONT SOUSCRIT : LA JUGE GLEASON
LE JUGE LASKIN

DATE DES MOTIFS : LE 4 JUIN 2018

COMPARUTIONS :

David Muha
Christopher Slade
Jacob Brown

POUR L'APPELANT TERENCE O.
FREITAS

Alexandra Humphrey
Stephanie Hodge

POUR L'INTIMÉE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Droit fiscal Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l.
Toronto (Ontario)

POUR L'APPELANT TERENCE
O. FREITAS

Nathalie G. Drouin
Sous-procureur général du Canada

POUR L'INTIMÉE