

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20220516

Dossiers : A-65-20
A-66-20

Référence : 2022 CAF 84

[TRADUCTION FRANÇAISE]

**CORAM : LA JUGE GLEASON
LA JUGE RIVOALEN
LA JUGE MONAGHAN**

Dossier : A-65-20

ENTRE :

DENNIS KHANNA

appellant

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

Dossier : A-66-20

ENTRE :

VEERU KHANNA

appelante

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

Audience tenue à Toronto (Ontario), le 28 avril 2022.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 16 mai 2022.

MOTIFS DU JUGEMENT :

LA JUGE MONAGHAN

Y ONT SOUSCRIT :

LA JUGE GLEASON
LA JUGE RIVOALEN

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20220516

**Dossiers : A-65-20
A-66-20**

Référence : 2022 CAF 84

**CORAM : LA JUGE GLEASON
LA JUGE RIVOALEN
LA JUGE MONAGHAN**

Dossier : A-65-20

ENTRE :

DENNIS KHANNA

appellant

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

Dossier : A-66-20

ENTRE :

VEERU KHANNA

appelante

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

MOTIFS DU JUGEMENT

LA JUGE MONAGHAN

[1] En 2016, le ministre du Revenu national (le ministre) a établi une nouvelle cotisation à l'égard de Veeru Khanna et de son mari, Dennis Khanna, aux termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), c. 1 (5^e suppl.) (la Loi), pour l'année d'imposition 2008. Les nouvelles cotisations établies ont été fondées sur l'avoir net et comprenaient un revenu non déclaré dépassant 250 000 \$ pour chacun des Khanna. Une nouvelle cotisation a également été établie à l'égard de M. Khanna pour l'année d'imposition 2009, au motif qu'il avait reçu un avantage conféré à un actionnaire qui aurait dû être inclus dans son revenu. Toutes les nouvelles cotisations comprenaient des pénalités, imposées aux termes du paragraphe 163(2) de la Loi.

[2] Les Khanna ont interjeté appel des nouvelles cotisations à la Cour canadienne de l'impôt. Toutefois, au début de l'audience devant la Cour canadienne de l'impôt, ils ont concédé qu'ils avaient omis de déclarer certains revenus en 2008, conformément à ce qui figurait dans les cotisations établies par le ministre. Par conséquent, les seules questions que devait trancher la Cour de l'impôt étaient de savoir si la cotisation établie à l'égard de M. Khanna pour 2009 était correcte, et si les Khanna étaient passibles des pénalités imposées aux termes du paragraphe 163(2).

[3] La juge D'Auray de la Cour canadienne de l'impôt a rejeté les appels dans des motifs rendus oralement le 21 janvier 2020, estimant que les deux Khanna étaient passibles des pénalités imposées en 2008, et confirmant la cotisation établie à l'égard de M. Khanna pour

l'année d'imposition 2009. Bien que les deux Khanna ont fait appel de la décision devant notre Cour, M. Khanna n'a présenté aucun argument à l'appui de son appel et, par conséquent, conformément à ce qui a été convenu durant l'audience, cet appel sera rejeté. Ainsi, la seule question que doit trancher notre Cour est celle de savoir si M^{me} Khanna (l'appelante) est passible des pénalités imposées aux termes du paragraphe 163(2) de la Loi pour l'année 2008.

[4] La norme de contrôle applicable en appel s'applique au présent appel. La norme de contrôle applicable à l'égard des questions de fait ou des questions mixtes de fait et de droit est celle de l'erreur manifeste et dominante et, à l'égard des questions de droit, est celle de la décision correcte (*Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235).

[5] Aux termes du paragraphe 163(2) de la Loi, une personne est passible d'une pénalité si elle a « sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute lourde, fait un faux énoncé ou une omission dans une déclaration [...], ou y [a] particip[é], y [a] consent[i] ou y [a] acquiesc[é] [...] ». C'est au ministre qu'il incombe, aux termes du paragraphe 163(3), d'établir les faits qui justifient l'imposition des pénalités.

[6] Ainsi, devant la Cour de l'impôt, l'intimée devait établir, selon la prépondérance des probabilités, que : (i) la déclaration de revenus de l'appelante pour l'année 2008 contenait un faux énoncé ou une omission (une déclaration fausse) et (ii) l'appelante a fait cette fausse déclaration, y a participé, y a consenti ou y a acquiescé sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute lourde.

[7] « La “faute lourde” doit être interprétée comme un cas de négligence plus grave qu’un simple défaut de prudence raisonnable. Il doit y avoir un degré important de négligence qui corresponde à une action délibérée, une indifférence au respect de la loi » : *Venne c. La Reine*, C.F. 1^{re} inst., n° T-815-82, p. 19. « La conduite reprochée doit inclure un degré élevé de négligence correspondant à une action délibérée ou à une indifférence quant au respect de la loi » : *Melman c. Canada*, 2017 CAF 83, [2017] 5 C.T.C 1 au para. 4.

[8] L’appelante a admis que sa déclaration ne faisait pas état de tous ses revenus en 2008; il est donc clair que l’intimée a établi qu’il y avait eu fausse déclaration. Toutefois, l’appelante soutient que la Cour de l’impôt a commis une erreur en tirant la conclusion que l’intimée a établi l’existence de la seconde condition, soit qu’elle a fait cette fausse déclaration sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute lourde. L’appelante fait valoir que, comme aucun élément de preuve de sa connaissance des faits n’a été présenté, l’intimée était tenue de présenter des éléments de preuve pour établir qu’elle avait commis une faute lourde. Pourtant, selon ce qu’affirme l’appelante, l’intimée a omis de le faire, en ne l’appelant pas à témoigner, et en n’obtenant pas de renseignements à son sujet auprès des autres témoins qui étayeraient une conclusion de faute lourde.

[9] Plus précisément, l’appelante soutient que la Cour de l’impôt a tiré des conclusions de fait à son sujet qu’elle ne pouvait raisonnablement tirer, compte tenu des éléments de preuve dont elle disposait. De plus, selon ce qu’affirme l’appelante, sans ces conclusions de fait, les faits établis par la Cour de l’impôt sont insuffisants pour soutenir une conclusion selon laquelle elle est passible de la pénalité prévue au paragraphe 163(2).

[10] Après avoir déclaré que les Khanna travaillaient tous les deux comme courtiers hypothécaires pour une société qu'ils possédaient en commun, et qu'ils étaient tous les deux propriétaires de 18 immeubles à usage locatif, la Cour de l'impôt a conclu que l'appelante était passible des pénalités imposées en 2008 au titre du paragraphe 163(2) au motif que le ministre avait établi les faits suivants :

1. L'appelante et M. Khanna [TRADUCTION] « s'étaient montrés tous deux peu coopératifs pour ce qui est de produire registres et dossiers, et quand ils le faisaient, ils étaient incomplets ».
2. Les [TRADUCTION] « dépenses personnelles [de l'appelante et de M. Khanna] dépassaient le revenu familial déclaré de 67 481 \$ en 2008 et de 3 456 \$ en 2009 ».
3. Les revenus de location non déclarés étaient importants et assez élevés, et l'appelante a déclaré un revenu inférieur à ce qu'elle aurait dû déclarer.
4. L'appelante et M. Khanna ont omis de déclarer des revenus de location de 166 755 \$ en 2009.
5. L'appelante et M. Khanna étaient tous deux bien informés et auraient dû savoir qu'ils avaient omis de déclarer certains revenus de location.
6. Ni l'appelante ni M. Khanna n'a agi comme l'aurait fait une personne raisonnable; ils étaient des courtiers hypothécaires professionnels, et à ce titre ils devaient consulter des documents juridiques et traiter avec des clients, des avocats et des sociétés de prêts hypothécaires.

[11] L'appelante affirme que les éléments de preuve dont disposait la Cour de l'impôt n'appuyaient pas une conclusion selon laquelle elle s'est montrée peu coopérative pour ce qui est de produire des registres et des dossiers, ou qu'elle a omis de déclarer certains revenus de location en 2009. Par conséquent, elle soutient que la Cour de l'impôt a commis une erreur manifeste et dominante. En outre, selon ce qu'affirme l'appelante, dans la mesure où les faits la concernant étaient établis, ils ne sont pas suffisants pour satisfaire au critère juridique justifiant l'imposition des pénalités prévues au paragraphe 163(2), soit qu'elle a fait cette fausse déclaration sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute lourde.

[12] Je suis du même avis.

[13] J'ai examiné attentivement les transcriptions et les documents du dossier d'appel. Rien n'indique que l'appelante s'est montrée peu coopérative ou qu'elle a omis de déclarer certains revenus de location en 2009. Il semble qu'elle ait signé l'autorisation bancaire qu'on lui avait demandé de signer, comme l'ont confirmé les rapports de recommandation de pénalité de l'Agence du revenu du Canada (ARC) pour l'appelante et son mari. Même s'il reste possible que l'appelante ait accepté que son mari la représente durant la vérification, les circonstances entourant cette entente ne sont pas inscrites au dossier. De plus, la conduite de M. Khanna durant la vérification n'établit pas que l'appelante a agi sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute lourde au moment de la préparation et de la production de sa déclaration de revenus de 2008, c'est-à-dire plusieurs années avant la vérification; c'est à cette question qu'il faut répondre aux termes du paragraphe 163(2).

[14] Les deux seuls témoins qui ont comparu devant la Cour de l'impôt étaient Heather Geddes, vérificatrice à l'ARC, et M. Khanna. Même si l'appelante n'a pas témoigné devant la Cour de l'impôt, le dossier établit qu'elle était présente lors de l'audience devant la Cour de l'impôt. Ainsi, conformément au paragraphe 146(2) des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale)*, D.O.R.S./90-688a, l'intimée aurait pu lui demander de témoigner sans préavis, mais ne l'a pas fait.

[15] Il semble d'après le dossier que l'appelante a convenu d'accepter le témoignage de son mari. De nombreuses questions ont été posées à M. Khanna au sujet de ses revenus non déclarés en 2009 et des revenus tirés de ses immeubles locatifs en 2008. On lui a posé des questions au sujet des renseignements qu'il a fournis à ses comptables qui ont préparé les déclarations de revenus des Khanna. On lui a demandé s'il était d'accord avec les hypothèses avancées par le ministre pour calculer les pénalités qui lui ont été imposées, hypothèses décrites dans la réponse à l'avis d'appel déposée à la suite de son avis d'appel devant la Cour de l'impôt. Cependant, on ne lui a posé aucune question concernant les hypothèses décrites dans la réponse à l'avis d'appel déposée relativement à l'avis d'appel déposé par l'appelante devant la Cour de l'impôt.

[16] Le témoignage de M. Khanna a porté presque exclusivement sur ses actions et inactions. On n'a pas demandé à M. Khanna d'expliquer ce que l'appelante savait au sujet des activités de location ou de décrire sa participation à ses activités. On ne lui a pas demandé si l'appelante avait rencontré les comptables, ou si elle leur avait fourni des renseignements, et si elle ne l'a pas fait, pour quelle raison. Les seules questions qu'on lui a posées concernant l'appelante avaient trait à sa déclaration de revenus de 2008, au nombre d'immeubles locatifs qu'ils possédaient en

commun, et à la façon dont étaient répartis les revenus entre eux, et au montant du revenu de location brut qu'elle avait déclaré en 2008.

[17] L'essentiel du témoignage de M^{me} Geddes a également porté sur la vérification et M. Khanna. Selon M^{me} Geddes, le seul compte bancaire décrit comme appartenant à l'appelante était un compte commun que possédait l'appelante avec sa fille. M^{me} Geddes a affirmé qu'

[TRADUCTION] « un grand nombre des transactions liées aux revenus de location se faisaient par un compte bancaire au nom de sa fille ». Toutefois, M. Khanna et M^{me} Geddes ont tous deux affirmé que M. Khanna était très concerné par la gestion des immeubles locatifs, et que c'est lui qui trouvait les locataires, percevait les loyers et faisait la plupart des dépôts bancaires. Le rapport de pénalité pour M. Khanna est conforme à ces faits et indique également que M. Khanna commande et paie tous les travaux de réparation et d'entretien pour les immeubles. En fait, les réponses aux avis d'appel des Khanna devant la Cour de l'impôt reprennent bon nombre de ces énoncés concernant le rôle de M. Khanna dans les activités de location dans les hypothèses avancées par le ministre pour établir la cotisation des deux Khanna. Toutefois, il n'y a aucune hypothèse ou affirmation dans l'une ou l'autre des réponses selon laquelle l'appelante a joué un rôle actif dans les activités de location. À part le témoignage de M. Khanna, selon lequel ils partageaient les revenus des immeubles locatifs qu'ils possédaient, et le témoignage de M^{me} Geddes, selon lequel certaines locations étaient au nom de l'appelante, rien au dossier ne traite de sa participation aux activités de location ni de sa connaissance des détails des activités de location.

[18] La déclaration de revenus de l'appelante pour 2008, déposée en preuve devant la Cour de l'impôt, n'est pas signée, et l'avocat de l'intimée a informé la Cour de l'impôt qu'il ne possédait pas de copies signées de la déclaration. M. Khanna a affirmé dans son témoignage qu'il pensait avoir signé sa déclaration, mais aussi qu'il pensait que les déclarations avaient été produites par voie électronique. On ne lui a pas demandé si l'appelante avait vu, relu ou signé sa déclaration de revenus avant qu'elle ne soit produite, et rien au dossier n'établit qu'elle l'a fait, ou que l'appelante savait qu'elle avait omis de déclarer certains revenus avant de recevoir les nouvelles cotisations.

[19] Même si l'appelante a reconnu devant la Cour de l'impôt avoir omis de déclarer des revenus de location, le dossier ne précise pas ce qui a motivé cette admission. M^{me} Geddes a indiqué que, parce que les Khanna étaient partenaires dans l'entreprise immobilière et que l'avoir net était calculé pour l'unité familiale, [TRADUCTION] « que l'on parle d'une répartition à 90/10 ou à 60/40, ils forment une unité familiale. Nous parlons donc d'une répartition à 50/50 ».

[20] Alors que les éléments de preuve indiquent des retraits de plus de 4 000 000 \$ dans les trois comptes bancaires, le document de travail de M^{me} Geddes – le seul élément de preuve portant sur cette question — indique que le compte bancaire de l'appelante ne représentait que 13 % du total, et plus de la moitié des sommes représentaient des paiements hypothécaires et des dépenses de services publics que M^{me} Geddes a traitées comme des dépenses d'entreprise. Comme l'a fait observer l'avocat de l'appelante, cette dernière a déclaré des revenus de location dans sa déclaration de revenus de 2008; il est donc possible que, même si elle a examiné sa

déclaration de 2008 avant qu'elle ne soit produite, elle ait pensé que c'était la bonne somme qui était déclarée.

[21] Le rapport de recommandation de pénalité préparé par M^{me} Geddes à l'égard de M^{me} Khanna fait état en grande partie de faits concernant M. Khanna. Dans ce rapport, les facteurs [TRADUCTION] « connaissances du contribuable en matière de fiscalité », [TRADUCTION] « connaissance qu'a le contribuable de son revenu » et [TRADUCTION] « vérification de la déclaration avant sa production » portent tous la mention « non connu ». Personne à l'ARC n'a rencontré l'appelante et M^{me} Geddes a affirmé lors de son témoignage qu'elle ne lui a jamais parlé.

[22] Rien au dossier n'établit ce que l'appelante savait, ou croyait, ou ce qu'elle a fait ou n'a pas fait en lien avec la préparation ou la production de sa déclaration de revenus de 2008.

[23] L'intimée soutient que, comme la cotisation était fondée sur l'avoir net, et que l'appelante a reconnu avoir omis de déclarer certains revenus, sans pouvoir fournir d'explication raisonnable à cela, le ministre s'est acquitté du fardeau de preuve qui lui incombait. À ce titre, l'intimée invoque l'extrait suivant de l'arrêt *Lacroix c. Canada*, 2008 CAF 241, [2011] 3 C.T.C. 105 au para. 32 :

[...] Dans la mesure où la Cour canadienne de l'impôt est persuadée que le contribuable touche un revenu qu'il n'a pas déclaré et que l'explication offerte par le contribuable pour l'écart constaté entre son revenu déclaré et l'accroissement de son actif est non crédible, le ministre s'est acquitté du fardeau de preuve qui lui incombe aux termes du sous-alinéa 152(4)a)(i) et du paragraphe 162(3).

[24] Je ne suis pas de cet avis. Comme l'a affirmé notre Cour, « [l]e simple fait de constater qu'un montant non déclaré est imposable ne conduit pas inévitablement à la conclusion qu'une pénalité pour faute lourde est justifiée » : *Deyab c. Canada*, 2020 CAF 222, [2021] 4 C.T.C 83 au para. 65, autorisation de pourvoi devant la CSC refusée, 39587 (10 juin 2021), [*Deyab*].

Quand un contribuable touche des revenus non déclarés, « les circonstances liées à l'omission de déclarer les revenus doivent être examinées pour déterminer si cette omission était attribuable à [...] une faute lourde (pour justifier l'imposition d'une pénalité pour faute lourde) » : *Deyab* au para. 66.

[25] Dans l'arrêt *Lacroix*, le contribuable a témoigné et offert une explication qui a été jugée non crédible. Mais, en l'espèce, l'appelante n'a pas témoigné. On ne lui a pas demandé d'expliquer pourquoi elle n'avait déclaré qu'une partie de ses revenus de location. L'omission de déclarer le montant exact de ses revenus ne démontre pas en soi « une indifférence au respect de la loi ».

[26] Devant notre Cour, l'avocat de l'intimée a indiqué que les faits suivants, reconnus par la Cour de l'impôt, sont suffisants pour établir selon la prépondérance des probabilités que l'appelante a fait preuve d'ignorance volontaire, et que cela suffit pour établir une faute lourde :

1. L'importance des revenus non déclarés.
2. Le niveau d'études de l'appelante et son expérience à titre de courtière hypothécaire.
3. L'appelante a nommé son mari pour la représenter à la suite de l'établissement des nouvelles cotisations.
4. L'appelante n'a déclaré des revenus de location que pour un seul immeuble.

5. Une grande partie des revenus de location a été déposée dans le compte bancaire qu'elle possède avec sa fille.
6. La cotisation fondée sur l'avoir net a mené à une quantité importante de revenus non déclarés.

[27] Sauf mon respect, ces faits n'établissent pas que l'appelante a fait preuve d'ignorance volontaire. Comme notre Cour l'a affirmé, « l'ignorance volontaire repose sur la conclusion selon laquelle le contribuable a délibérément décidé de ne pas se renseigner afin d'éviter de vérifier ce qui pourrait être une vérité gênante. L'élément factuel essentiel consiste en une conclusion d'« ignorance délibérée » » : *Wynter c. Canada*, 2017 CAF 195, 2017 D.T.C. 5114 au para. 17. Où est la preuve ou la conclusion que l'appelante a délibérément choisi de ne pas se renseigner ou la conclusion d'une ignorance délibérée? Je ne vois rien au dossier à ce sujet.

[28] Par conséquent, à mon avis, la Cour de l'impôt a commis une erreur en tirant la conclusion que l'intimée s'était acquittée du fardeau de preuve qui lui incombait, aux termes du paragraphe 163(2), d'établir que l'appelante a commis une faute lourde et était par conséquent passible des pénalités prévues au paragraphe 163(2).

[29] Pour ces motifs, j'accueillerais l'appel de l'appelante.

[30] Les parties ont convenu que, dans l'éventualité où l'appelante aurait gain de cause, aucune d'elles ne demanderait ses dépens dans l'un ou l'autre des appels.

[31] Par conséquent, je rejetterais l'appel de Dennis Khanna, sans dépens. J'accueillerais l'appel de Veeru Khanna, sans dépens, et je rendrais l'ordonnance qu'aurait dû rendre la Cour de

l'impôt, en renvoyant au ministre le soin d'établir une nouvelle cotisation à l'égard de l'appelante pour l'année 2008, au motif qu'elle n'est pas passible des pénalités prévues au paragraphe 163(2) de la Loi.

« K.A. Siobhan Monaghan »

j.c.a.

« Je suis d'accord.

Mary J.L. Gleason, j.c.a. »

« Je suis d'accord.

Marianne Rivoalen, j.c.a. »

COUR D'APPEL FÉDÉRALE
AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIERS : A-65-20 et A-66-20

**APPELS DES ORDONNANCES DE MADAME LA JUGE JOHANNE D'AURAY
DATÉES DU 21 JANVIER 2020, DOSSIERS N^o 2016-1312(IT)(G) ET 2016-1310(IT)G**

DOSSIER : A-65-20

INTITULÉ : DENNIS KHANNA c. SA
MAJESTÉ LA REINE

DOSSIER : A-66-20

INTITULÉ : VEERU KHANNA c. SA
MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : TORONTO (ONTARIO)

DATE DE L'AUDIENCE : LE 28 AVRIL 2022

MOTIFS DU JUGEMENT : LA JUGE MONAGHAN

Y ONT SOUSCRIT : LA JUGE GLEASON
LA JUGE RIVOALEN

DATE DES MOTIFS : LE 16 MAI 2022

COMPARUTIONS :

Craig Burley POUR L'APPELANTE

Gregory B. King POUR L'INTIMÉE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Craig Burley, avocat
Hamilton (Ontario) POUR L'APPELANTE

A. François Daigle
Sous-procureur général du Canada POUR L'INTIMÉE