

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20150522

Dossier : A-257-14

Référence : 2015 CAF 134

**CORAM : LA JUGE GAUTHIER
LE JUGE WEBB
LE JUGE RENNIE**

ENTRE :

KINGLON INVESTMENTS INC.

appelante

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

Audience tenue à Toronto (Ontario), le 27 avril 2015.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 22 mai 2015.

MOTIFS DU JUGEMENT :

LE JUGE WEBB

Y ONT SOUSCRIT :

**LA JUGE GAUTHIER
LE JUGE RENNIE**

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20150522

Dossier : A-257-14

Référence : 2015 CAF 134

**CORAM : LA JUGE GAUTHIER
LE JUGE WEBB
LE JUGE RENNIE**

ENTRE :

KINGLON INVESTMENTS INC.

appellante

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

MOTIFS DU JUGEMENT

LE JUGE WEBB

[1] Le juge Graham, de la Cour canadienne de l'impôt, a fait droit à la requête de Kinglon Investments Inc. (Kinglon) et a radié certaines parties de la réponse déposée par la Couronne (2014 CCI 131). Le juge de la Cour de l'impôt a aussi accordé à la Couronne l'autorisation de déposer une réponse modifiée. Kinglon a fait appel de cette ordonnance dans la mesure où elle autorisait la Couronne à déposer une réponse modifiée, et la Couronne a formé un appel incident

contre cette ordonnance dans la mesure où elle radiait les parties en cause de la réponse et adjugeait des dépens.

Faits et procédures

[2] De nouvelles cotisations ont été établies pour plusieurs années d'imposition à l'égard de Kinglon. On a ainsi refusé toutes les sommes que Kinglon avait déduites au titre de la déduction pour amortissement relative à une licence qu'elle avait achetée pour la commercialisation d'un médicament pour le cœur. Le ministre du Revenu national a invoqué plusieurs moyens pour justifier les nouvelles cotisations, mais celui qui est en cause dans le présent appel est l'affirmation du ministre selon laquelle la licence est un abri fiscal non inscrit.

[3] Plusieurs conditions doivent être remplies pour que la licence constitue un abri fiscal selon la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985 (5e suppl.), ch. 1 (la Loi). Plus précisément, certaines déclarations ou annonces doivent être faites concernant la somme qui sera déductible si la licence est acquise. En l'espèce, le juge de la Cour de l'impôt a radié les parties de la réponse se rapportant à l'affirmation selon laquelle la licence constituait un abri fiscal non inscrit parce que, bien qu'elle eût indiqué l'identité des personnes qui étaient présumées avoir fait les déclarations ou annonces requises, la Couronne n'avait pas précisé pour le compte de qui ces personnes intervenaient quand ces déclarations ou annonces avaient été faites.

[4] Par les motifs qui suivent, je ferais droit à l'appel incident et rejetterais l'appel.

Norme de contrôle

[5] La décision du juge de la Cour de l'impôt de radier une partie de la réponse constitue une décision interlocutoire discrétionnaire. À l'occasion de l'affaire *Imperial Manufacturing Group Inc. c. Decor Grates Inc.*, 2015 CAF 100 (aux paragraphes 18 à 29), le juge Stratas a conclu que la norme de contrôle consacrée par la jurisprudence *Housen c. Nikolaisen*, [2002] 2 R.C.S. 235, 2002 CSC 33, s'applique aux appels interjetés de telles décisions. Par conséquent, la norme de contrôle est celle de la décision correcte pour les questions de droit. Les conclusions de fait (y compris les inférences de fait) sont confirmées à moins qu'il ne soit établi que le juge de la Cour de l'impôt a commis une erreur manifeste et dominante. Pour les questions mélangées de droit et de fait, la norme de la décision correcte s'applique à la question de droit susceptible d'être isolée, sinon ce sera la norme de l'erreur manifeste et dominante qui s'appliquera. Une erreur est manifeste si elle est facilement décelable, et elle est dominante si elle est susceptible de modifier l'issue de la cause.

Critère applicable à la radiation d'actes de procédure

[6] À l'occasion de l'affaire *R. c. Imperial Tobacco Canada Ltée*, 2011 CSC 42, [2011] 3 R.C.S. 45, la Cour suprême du Canada a confirmé que « l'action ne sera rejetée que s'il est évident et manifeste, dans l'hypothèse où les faits allégués seraient avérés, que la déclaration ne révèle aucune cause d'action raisonnable » ou, dans d'autres termes, que « la demande doit n'avoir aucune possibilité raisonnable d'être accueillie » (paragraphe 17).

Analyse

[7] Comme la Couronne a formé un appel incident au motif que le juge de la Cour de l'impôt n'aurait dû radier aucune partie de la réponse, j'examinerai d'abord cette question. Ainsi, si la Couronne obtient gain de cause dans l'appel incident, il ne sera pas nécessaire d'examiner l'appel de Kinglon.

[8] La question soulevée dans l'appel incident est de savoir si, dans l'hypothèse où les faits allégués dans la réponse sont avérés, le juge de la Cour de l'impôt a commis une erreur lorsqu'il a recherché si la demande de la Couronne présentait une possibilité raisonnable d'être accueillie sur le fondement de sa thèse que la licence constituait un abri fiscal.

[9] Selon la définition qu'en donne l'article 237.1 de la Loi, l'abri fiscal est soit un arrangement de don, soit un bien (à l'égard duquel certaines conditions sont remplies). En l'espèce, rien n'indique qu'il y a eu un arrangement de don. Par conséquent, les seules parties applicables de la définition d'abri fiscal dans la présente affaire sont celles qui concernent un bien. Les parties applicables de cette définition sont les suivantes :

« abri fiscal »

[...]

b) [...] bien (y compris le droit à un revenu), [...] pour lequel il est raisonnable de considérer, compte tenu de déclarations ou d'annonces faites ou envisagées relativement [...] au bien, que, si une personne devait [...] acquérir une part dans le bien, le montant visé au sous alinéa (i) serait, à la fin d'une année d'imposition qui se termine dans les quatre ans suivant le

“tax shelter” means

...

(b) [...] a property (including any right to income) [...] in respect of which it can reasonably be considered, having regard to statements or representations made or proposed to be made in connection with the [...] the property, that, if a person were to [...] acquire an interest in the property, at the end of a particular taxation year that ends within four

jour [...] la part, acquise égal ou supérieur au montant visé au sous alinéa (ii)	years after the day on which the [...] interest is acquired,
(i) le total des montants représentant chacun	(i) the total of all amounts each of which is
(A) un montant ou, dans le cas d'une participation dans une société de personnes, une perte qui est annoncé comme étant déductible dans le calcul du revenu de la personne pour l'année [...] ou,	(A) an amount, or a loss in the case of a partnership interest, represented to be deductible in computing the person's income for the particular year ..., or
[...]	...
(ii) l'excédent éventuel du montant visé à la division (A) sur le total visé à la division (B)	would equal or exceed
(A) le coût, pour la personne, [...] de la part dans le bien à la fin de l'année, déterminé compte non tenu de l'article 143.2,	(ii) the amount, if any, by which
(B) la valeur totale des avantages [...] avec laquelle elle a un lien de dépendance pourrait recevoir, directement ou indirectement, au titre du bien acquis aux termes de l'arrangement ou au titre de la part dans le bien.	(A) the cost to the person of [...] the interest in the property at the end of the particular year, determined without reference to section 143.2, would exceed
	(B) the total of all amounts each of which is the amount of any prescribed benefit that is expected to be received or enjoyed, directly or indirectly, in respect of the [...] interest in the property, by the person or another person with whom the person does not deal at arm's length.

[10] Pour savoir si la demande de la Couronne présente une possibilité raisonnable d'être accueillie, il est nécessaire de comprendre la thèse de la Couronne concernant la définition d'abri fiscal. Pour qu'il y ait abri fiscal, certaines déclarations ou annonces doivent être faites. La définition ne précise toutefois ni qui doit faire les déclarations ou annonces, ni à qui ces déclarations ou annonces doivent être faites.

[11] Dans l'affaire *Baxter c. La Reine*, 2007 CAF 172, [2007] A.C.F. no 605, la Cour était appelée à décider, à propos de la communication des déclarations ou annonces, si les déclarations ou annonces devaient être faites au contribuable concerné (paragraphe 40 des motifs). Au paragraphe 44, le juge Ryer a fait observer que « ni les parties à l'appel ni la CCI dans sa décision ne s'étaient [...] beaucoup attardées à la question de l'identité de la personne qui doit avoir fait les déclarations ou annonces », mais il a formulé les observations suivantes à l'égard de la question :

9. La définition exige que des déclarations ou annonces soient faites à un moment donné relativement au bien offert en vente. En l'absence de ces déclarations ou annonces, le bien ne peut constituer un abri fiscal. Puisque le bien visé par la définition d'abri fiscal est un bien qui est présumé avoir été acquis par l'acquéreur éventuel et que des déclarations ou annonces doivent avoir été faites relativement à ce bien, les déclarations ou annonces doivent avoir été faites avant la conclusion de la vente. De plus, la définition ne précise pas qui doit faire les déclarations ou annonces ni à qui celles-ci doivent être faites, mais je suis d'avis qu'elles doivent être faites aux acquéreurs éventuels du bien par la personne qui propose de le vendre ou une personne agissant en son nom.

[...]

44. Bien que ni les parties à l'appel ni la CCI dans sa décision ne se soient pas beaucoup attardées à la question de l'identité de la personne qui doit avoir fait les déclarations ou annonces, il serait raisonnable à mon avis de conclure que ce doit être chaque personne qui est un promoteur au sens du paragraphe 237.1(1) (promoteur).

[Non souligné dans l'original]

[12] Au paragraphe 15 de ses motifs, le juge de la Cour de l'impôt observait qu'il « existe, à tout le moins, une apparence de conflit entre les paragraphes 9 et 44 de l'arrêt *Baxter* », mais, sans vouloir trancher la question, il me semble qu'il est possible de concilier ces deux paragraphes de l'arrêt *Baxter* en tenant pour acquis que le juge Ryer concluait que les

déclarations ou annonces requises devaient être faites par un promoteur qui intervenait pour le compte de la personne qui cherche à vendre le bien.

[13] Dans la partie C de la réponse (Dispositions législatives, moyens invoqués et réparation demandée) déposée dans la présente affaire, la Couronne observe tout simplement, au paragraphe 17, que la licence constituait un abri fiscal, mais elle n'explique pas le raisonnement qui l'a conduite à cette conclusion. Dans le mémoire déposé pour le présent appel et lors des plaidoiries, la Couronne a éclairci sa position, portant qu'il suffirait, aux fins de la définition de l'abri fiscal, que les déclarations ou annonces requises aient été faites par le comptable Jay Granatstein et par l'avocat David Rotfleisch, en tant que promoteurs, sans qu'il soit nécessaire de préciser pour le compte de qui ces déclarations ou annonces étaient faites. La Couronne se fonde sur les observations figurant au paragraphe 44 de l'arrêt *Baxter* selon lesquelles il suffirait que la personne faisant les déclarations ou annonces soit un promoteur. Il ressort implicitement de cette thèse que les observations formulées au paragraphe 9 de l'arrêt *Baxter* constituent une observation incidente. Si ce n'était pas le cas, elles lieraient la Cour de l'impôt. Cependant, si les observations figurant au paragraphe 9 de l'arrêt *Baxter* constituent une observation incidente, les observations au paragraphe 44 constituent elles aussi un *obiter dictum*.

[14] La thèse de la Couronne est fondée sur les alinéas *a)* et *c)* de la définition du promoteur et sur le fait qu'il n'était pas nécessaire que M. Granatstein ou M. Rotfleisch interviennent pour le compte d'une autre personne.

[15] La définition du promoteur figure à l'article 237.1 de la Loi :

« promoteur » Personne qui, quant à un abri fiscal et dans le cours des activités d'une entreprise :	“promoter” in respect of a tax shelter means a person who in the course of a business
a) émet ou vend l'abri fiscal ou fait la promotion de son émission, de sa vente ou de son acquisition;	(a) sells or issues, or promotes the sale, issuance or acquisition of, the tax shelter,
b) agit, à titre de mandataire ou de conseiller, en ce qui concerne l'émission ou la vente de l'abri fiscal ou la promotion de son émission, de sa vente ou de son acquisition;	(b) acts as an agent or adviser in respect of the sale or issuance, or the promotion of the sale, issuance or acquisition, of the tax shelter, or
c) accepte, à titre de principal ou de mandataire, une contrepartie relativement à l'abri fiscal. Au même abri fiscal peuvent correspondre plus d'un promoteur d'abris fiscaux.	(c) accepts, whether as a principal or agent, consideration in respect of the tax shelter, and more than one person may be a tax shelter promoter in respect of the same tax shelter;

[16] Au départ, la Couronne soutenait que les deux intéressés pouvaient aussi être promoteurs aux termes de l'alinéa *b*), mais elle soutient maintenant uniquement que l'un ou l'autre des alinéas *a*) ou *c*) joue (paragraphe 45 du mémoire de la Couronne) et que les dispositions des alinéas *a*) et *c*) ne disent pas que la personne doit intervenir pour autrui.

[17] Dans ses motifs, le juge de la Cour de l'impôt a observé :

16 Les parties conviennent du fait que, dans le cas de Kinglon, les déclarations ou les annonces en cause ont été faites par un comptable ou un avocat. Il semble qu'une de ces personnes, ou les deux, agissaient pour le compte de Kinglon à l'époque. Il se peut qu'une de ces personnes, ou les deux, aient agi pour le compte de Cardiopharma, que ce soit exclusivement ou en plus d'agir pour le compte de Kinglon.

17 Compte tenu de ce qui précède, à ce stade de la procédure, je ne suis pas prêt à exclure la possibilité qu'un juge de la Cour, après avoir entendu tous les témoignages, puisse raisonnablement tirer une des conclusions suivantes :

a) un abri fiscal peut exister peu importe la personne qui fait les déclarations ou les annonces, pourvu que celles-ci soient faites au contribuable;

b) un abri fiscal peut exister dans le cas où une personne agissant tant pour le compte du contribuable que pour celui du vendeur fait des déclarations ou des annonces au contribuable;

c) un abri fiscal peut exister dans le cas où une personne, agissant uniquement pour le compte du contribuable, met au point une opération qui aura l'effet souhaité, s'arrange ensuite pour qu'un vendeur prenne part à l'opération, et fait finalement des déclarations ou des annonces au contribuable.

[18] Le juge de la Cour de l'impôt a observé, à l'alinéa 17a), que, selon une possible interprétation de la Loi, « un abri fiscal peut exister peu importe la personne qui fait les déclarations ou les annonces, pourvu que celles-ci soient faites au contribuable ». Cette observation semble confirmer la thèse de la Couronne, qui soutient qu'il n'est pas nécessaire, pour que la licence constitue un abri fiscal, que l'auteur des déclarations ou annonces requises soit le vendeur ou une personne intervenant pour le compte du vendeur. À la lumière de cette observation et compte tenu de la thèse de la Couronne, il ne s'ensuivrait pas que la Couronne serait tenue d'indiquer la personne au nom de laquelle M. Granatstein et M. Rotfleisch faisaient les déclarations ou annonces. Kinglon a soutenu que l'alinéa 17a) des motifs du juge de la Cour de l'impôt doit être interprété au regard des observations qu'il formulées au paragraphe 16, mais, à mon avis, l'alinéa 17a) est clair et ne doit pas être modifié par les observations du juge de la Cour de l'impôt au paragraphe 16.

[19] Comme le juge de la Cour de l'impôt a reconnu que, selon l'une des interprétations possibles des dispositions applicables de la Loi, un abri fiscal peut exister « peu importe la personne qui fait les déclarations ou les annonces, pourvu que celles-ci soient faites au

contribuable », il a commis une erreur manifeste et dominante en concluant ensuite que la réponse était déficiente parce que la Couronne n'y avait pas précisé pour le compte de qui les deux personnes faisaient les déclarations ou annonces.

[20] La question dont était saisie notre Cour à l'occasion de l'affaire *Baxter* ne se rapportait pas à celle de savoir si l'auteur de ces déclarations ou annonces devait intervenir pour le compte d'autrui. Par conséquent, les observations figurant aux paragraphes 9 et 44 de l'arrêt *Baxter* seraient incidentes. Une autre juridiction pourrait faire siennes lesdites observations, mais la question que soulève la radiation d'actes de procédure n'est pas de savoir si une personne obtiendra gain de cause, mais s'il est évident et manifeste que cette personne n'obtiendra pas gain de cause. Étant donné que ces observations sont incidentes et que les définitions de l'abri fiscal ou du promoteur n'exigent pas explicitement que la personne qui fait les déclarations ou annonces requises soit celle qui tente de vendre le bien, ou qu'elle fasse ces déclarations ou annonces au nom d'une telle personne, il n'est pas évident et manifeste que la Couronne n'obtiendra pas gain de cause.

[21] Comme aucun fait n'aurait à être présenté au soutien de cette thèse de la Couronne, les parties de la réponse où la Couronne affirme que la licence était un abri fiscal n'auraient pas dû être radiées.

[22] Depuis qu'elle a présenté sa requête devant la Cour de l'impôt, Kinglon a constamment soutenu que l'argument juridique de la Couronne manque de clarté. Comme nous l'avons vu, la thèse de la Couronne n'est pas évidente dans la partie C de la réponse puisque la Couronne y

écrit simplement que la licence était un abri fiscal, sans expliquer le raisonnement qui l'a conduite à cette conclusion. Devant nous, la Couronne s'est engagée à modifier la réponse pour clarifier sa thèse juridique concernant la raison pour laquelle la licence constitue, à son avis, un abri fiscal. J'accorderais à la Couronne l'autorisation de déposer une réponse modifiée pour expliquer ce raisonnement.

[23] Au paragraphe 21 de ses motifs, le juge de la Cour de l'impôt a aussi signalé certaines autres supposées lacunes dans les détails fournis dans les actes de procédure de la Couronne. Il me semble que, dans la mesure où elle peut avoir besoin de détails additionnels à l'égard de l'un des actes de procédure, Kinglon pourrait déposer et signifier une demande de précisions conformément à l'article 52 des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale)*, DORS/90 688.

[24] En conséquence, j'accueillerais l'appel incident et je rejetterais la requête de Kinglon en radiation des parties de la réponse se rapportant à la question de savoir si la licence est un abri fiscal. Comme je l'ai déjà signalé, il n'est pas nécessaire de statuer sur l'appel de Kinglon puisque j'accueillerais l'appel incident et je refuserais de radier les parties de la réponse qui sont en cause.

Dispositif proposé

[25] Par conséquent :

- (a) je rejetterais l'appel de Kinglon;
- (b) j'accueillerais l'appel incident de la Couronne;

- (c) j'annulerais l'ordonnance rendue par la Cour de l'impôt et je rejetterais la requête de Kinglon en radiation des parties de la réponse relatives à la question de savoir si la licence constitue un abri fiscal;
- (d) j'accorderais à la Couronne l'autorisation de déposer et signifier, dans un délai de 30 jours après la date de l'ordonnance de notre Cour, une réponse modifiée dans laquelle la Couronne exposera les raisons pour lesquelles, à son avis, la licence constituait un abri fiscal;
- (e) je n'adjugerais les dépens à aucune des parties devant la Cour de l'impôt;
- (f) j'adjugerais les dépens à la Couronne uniquement à l'égard de l'appel incident formé devant notre Cour.

« Wyman W. Webb »

j.c.a.

« Je suis d'accord.

Johanne Gauthier, j.c.a. »

« Je suis d'accord.

Donald J. Rennie, j.c.a. »

Traduction certifiée conforme

COUR D'APPEL FÉDÉRALE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : A-257-14

INTITULÉ : KINGLON INVESTMENTS INC. c.
SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : TORONTO (ONTARIO)

DATE DE L'AUDIENCE : LE 27 AVRIL 2015

MOTIFS DU JUGEMENT : LE JUGE WEBB

Y ONT (A) SOUSCRIT : LA JUGE GAUTHIER
LE JUGE RENNIE

DATE DES MOTIFS : LE 22 MAI 2015

COMPARUTIONS :

Peter V. Aprile
Yoni Moussadji

POUR L'APPELANTE

Arnold Bornstein
Laurent Bartleman

POUR L'INTIMÉE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

ATX Law
Toronto (Ontario)

POUR L'APPELANTE

William F. Pentney
Sous-procureur général du Canada

POUR L'INTIMÉE