

Cour d'appel
fédérale



Federal Court
of Appeal

Date : 20100611

Dossier : A-399-09

Référence : 2010 CAF 159

**CORAM : LE JUGE NOËL
LA JUGE DAWSON
LA JUGE TRUDEL**

ENTRE :

EXIDA.COM LIMITED LIABILITY COMPANY

appelante

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

Audience tenue à Toronto (Ontario), le 25 mai 2010.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 11 juin 2010.

MOTIFS DU JUGEMENT :

LE JUGE NOËL

Y ONT SOUSCRIT :

**LA JUGE DAWSON
LA JUGE TRUDEL**

Cour d'appel
fédérale



Federal Court
of Appeal

Date : 20100611

Dossier : A-399-09

Référence : 2010 CAF 159

**CORAM : LE JUGE NOËL
LA JUGE DAWSON
LA JUGE TRUDEL**

ENTRE :

EXIDA.COM LIMITED LIABILITY COMPANY

appelante

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

MOTIFS DU JUGEMENT

LE JUGE NOËL

[1] Il s'agit de l'appel d'une décision de la juge Woods de la Cour canadienne de l'impôt (la juge de la Cour de l'impôt) confirmant la cotisation par laquelle des pénalités ont été imposées à Exida.Com Limited Liability Company (l'appelante) en raison de son défaut de produire des déclarations de revenu pour les années d'imposition 2003, 2004 et 2005 dans les délais prescrits.

[2] La question qui se pose est celle de savoir si les sociétés non résidentes comme l'appelante peuvent se voir imposer une pénalité en vertu du paragraphe 162(2.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.) (la Loi), pour défaut de produire leurs déclarations de revenu

dans les délais prescrits lorsqu'elles n'ont aucun impôt à payer pour l'année d'imposition visée. La juge de la Cour de l'impôt a répondu par l'affirmative. Ce faisant, elle a choisi de ne pas appliquer la décision antérieure rendue par son collègue le juge Miller dans *Goar, Allison & Associates Inc. c. La Reine*, 2009 CCI 174, 2009 DTC 1125 (*Goar*), dans laquelle il était arrivé à la conclusion contraire.

[3] Tant l'affaire *Goar* que la présente affaire ont été instruites par la Cour de l'impôt suivant la procédure informelle, de sorte que dans les deux cas les décisions de la Cour n'ont pas valeur de précédent (article 18.28 de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt*, L.R.C. 1985, ch. T-2).

FAITS ET CONTEXTE LÉGAL

[4] Les faits pertinents sont les mêmes dans les deux affaires. Les appelantes exploitaient toutes deux une entreprise au Canada durant chacune des années d'imposition en cause (uniquement 2005 dans l'affaire *Goar*), mais n'avaient aucun impôt à payer à la date pertinente. Elles ont tardé à produire leur déclaration de revenu et elles se sont vu imposer des pénalités au montant de 2 500 \$ en vertu du paragraphe 162(2.1) de la Loi (c.-à-d. 25 \$/jour pour un maximum de 100 jours).

[5] L'alinéa 150(1)a) prévoit les circonstances dans lesquelles une déclaration de revenu doit être produite :

150. (1) Sous réserve du paragraphe (1.1), une déclaration de revenu sur le formulaire prescrit et contenant les renseignements prescrits doit être présentée au ministre, sans avis ni

150. (1) Subject to subsection (1.1), a return of income that is in prescribed form and that contains prescribed information shall be filed with the Minister, without notice or demand

mise en demeure, pour chaque année d'imposition d'un contribuable :

a) dans le cas d'une société, par la société, ou en son nom, dans les six mois suivant la fin de l'année si, selon le cas :

(i) au cours de l'année, l'un des faits suivants se vérifie :

(A) la société réside au Canada,

(B) elle exploite une entreprise au Canada, sauf si ses seules recettes provenant de l'exploitation d'une entreprise au Canada au cours de l'année consistent en sommes au titre desquelles un impôt était payable par elle en vertu du paragraphe 212(5.1),

(C) elle a un gain en capital imposable (sauf celui provenant d'une disposition exclue),

(D) elle dispose d'un bien canadien imposable (autrement que par suite d'une disposition exclue),

(ii) l'impôt prévu par la présente partie :

(A) est payable par la société pour l'année,

(B) serait, en l'absence d'un traité fiscal, payable par la société pour l'année (autrement que relativement

for the return, for each taxation year of a taxpayer,

(a) in the case of a corporation, by or on behalf of the corporation within six months after the end of the year if

(i) at any time in the year the corporation

(A) is resident in Canada,

(B) carries on business in Canada, unless the corporation's only revenue from carrying on business in Canada in the year consists of amounts in respect of which tax was payable by the corporation under subsection 212(5.1),

(C) has a taxable capital gain (otherwise than from an excluded disposition), or

(D) disposes of a taxable Canadian property (otherwise than in an excluded disposition), or

(ii) tax under this Part

(A) is payable by the corporation for the year, or

(B) would be, but for a tax treaty, payable by the corporation for the year (otherwise than in respect of

à la disposition d'un bien canadien imposable qui est un bien protégé par traité de la société);

a disposition of taxable Canadian property that is treaty-protected property of the corporation);

[6] Le paragraphe 162(2.1) prévoit ce qui suit :

162. (2.1) Malgré les paragraphes (1) et (2), la pénalité dont une société non-résidente est passible pour défaut de produire une déclaration de revenu pour une année d'imposition aux termes de ces paragraphes correspond au plus élevé des montants suivants :

162. (2.1) Notwithstanding subsections (1) and (2), if a non-resident corporation is liable to a penalty under subsection (1) or (2) for failure to file a return of income for a taxation year, the amount of the penalty is the greater of

a) le montant déterminé selon les paragraphes (1) ou (2), selon le cas;

(a) the amount computed under subsection (1) or (2), as the case may be, and

b) le plus élevé des montants suivants :

(b) an amount equal to the greater of

(i) 100 \$

(i) \$100, and

(ii) le produit de 25 \$ par le nombre de jours, jusqu'à concurrence de 100, depuis le jour où la déclaration devait être produite jusqu'au jour où elle est produite.

(ii) \$25 times the number of days, not exceeding 100, from the day on which the return was required to be filed to the day on which the return is filed.

[Non souligné dans l'original.]

[7] Il est également utile de se référer aux paragraphes 162(1) et 162(2) :

162. (1) Toute personne qui ne produit pas de déclaration de revenu pour une année d'imposition selon les modalités et dans le délai prévus au

162. (1) Every person who fails to file a return of income for a taxation year as and when required by subsection 150(1) is liable to a penalty equal to

paragraphe 150(1) est passible d'une pénalité égale au total des montants suivants :

a) 5 % de l'impôt payable pour l'année en vertu de la présente partie qui était impayé à la date où, au plus tard, la déclaration devait être produite;

b) le produit de 1 % de cet impôt impayé par le nombre de mois entiers, jusqu'à concurrence de 12, compris dans la période commençant à la date où, au plus tard, la déclaration devait être produite et se terminant le jour où la déclaration est effectivement produite.

(2) La personne qui ne produit pas de déclaration de revenu pour une année d'imposition selon les modalités et dans le délai prévus au paragraphe 150(1) après avoir été mise en demeure de le faire conformément au paragraphe 150(2) et qui, avant le moment du défaut, devait payer une pénalité en application du présent paragraphe ou du paragraphe (1) pour défaut de production d'une déclaration de revenu pour une des trois années d'imposition précédentes est passible d'une pénalité égale au total des montants suivants :

a) 10 % de l'impôt payable pour l'année en vertu de la présente partie qui était impayé à la date où, au plus tard, la déclaration devait être produite;

the total of

(a) an amount equal to 5% of the person's tax payable under this Part for the year that was unpaid when the return was required to be filed, and

(b) the product obtained when 1% of the person's tax payable under this Part for the year that was unpaid when the return was required to be filed is multiplied by the number of complete months, not exceeding 12, from the date on which the return was required to be filed to the date on which the return was filed.

(2) Every person

(a) who fails to file a return of income for a taxation year as and when required by subsection 150(1),

(b) on whom a demand for a return for the year has been served under subsection 150(2), and

(c) by whom, before the time of failure, a penalty was payable under this subsection or subsection 162(1) in respect of a return of income for any of the 3 preceding taxation years is liable to a penalty equal to the total of

(d) an amount equal to 10% of the person's tax payable under this

b) le produit de 2 % de cet impôt impayé par le nombre de mois entiers, jusqu'à concurrence de 20, compris dans la période commençant à la date où, au plus tard, la déclaration devait être produite et se terminant le jour où la déclaration est effectivement produite.

Part for the year that was unpaid when the return was required to be filed, and

(e) the product obtained when 2% of the person's tax payable under this Part for the year that was unpaid when the return was required to be filed is multiplied by the number of complete months, not exceeding 20, from the date on which the return was required to be filed to the date on which the return was filed.

[Non souligné dans l'original.]

[8] Enfin le paragraphe 162(7) prévoit une pénalité pour défaut de produire une déclaration de renseignements de la manière et au moment prescrits par la Loi et une pénalité résiduelle pour défaut de se conformer à un devoir ou une obligation imposée par la Loi lorsqu'aucune pénalité n'est expressément prévue pour sanctionner ce manquement :

162. (7) Toute personne (sauf un organisme de bienfaisance enregistré) ou société de personnes qui ne remplit pas une déclaration de renseignements selon les modalités et dans le délai prévus par la présente loi ou le *Règlement de l'impôt sur le revenu* ou qui ne se conforme pas à une obligation imposée par la présente loi ou ce règlement est passible, pour chaque défaut sauf si une autre disposition de la présente loi (sauf les paragraphes (10) et (10.1) et 163(2.22)) prévoit une pénalité pour le défaut — d'une pénalité égale, sans

162. (7) Every person (other than a registered charity) or partnership who fails

(a) to file an information return as and when required by this Act or the regulations, or

(b) to comply with a duty or obligation imposed by this Act or the regulations is liable in respect of each such failure, except where another provision of this Act (other than subsection 162(10) or 162(10.1) or 163(2.22)) sets out a

être inférieure à 100 \$, au produit de la multiplication de 25 \$ par le nombre de jours, jusqu'à concurrence de 100, où le défaut persiste.

penalty for the failure, to a penalty equal to the greater of \$100 and the product obtained when \$25 is multiplied by the number of days, not exceeding 100, during which the failure continues.

[Non souligné dans l'original.]

[9] Il est également utile de reproduire les notes techniques, publiées par le ministère des Finances en octobre 1998, lorsque le paragraphe 162(2.1) a été introduit (les notes techniques datées du mois d'octobre 1998) :

Le nouveau paragraphe 162(2.1) contient une règle spéciale servant au calcul des pénalités imposées en application des paragraphes 162(1) (défaut de déclaration de revenu) et 162(2) (récidive) de la Loi. La règle, qui s'applique à toutes les sociétés non-résidentes, est qu'une pénalité imposée aux termes de ces deux paragraphes est égale au plus élevé des montants suivants : le montant déterminé selon le paragraphe 162(1) ou 162(2), selon le cas; et le plus élevé de 100 \$, ou de 25 \$ par jour écoulé, jusqu'à concurrence de 100, depuis le jour où la déclaration devait être produite. Le paragraphe 162(2.1) a donc pour effet d'assujettir les sociétés non-résidentes aux pénalités prévues aux paragraphes 162(1) et (2) en cas de défaut de déclaration de revenu; de plus, en raison du rôle de cette déclaration de revenu comme déclaration de renseignements dans le cas des sociétés qui demandent à être exonérées d'impôt au Canada en vertu d'un traité fiscal, ces sociétés sont ainsi passibles des pénalités prévues au paragraphe 162(7) de la Loi si une déclaration de renseignements distincte est exigible à leur égard.

LA DÉCISION *GOAR*

[10] Dans *Goar*, le juge Miller a formulé ainsi la question qui se posait devant lui (*Goar*, par. 5) :

Il s'agit simplement de savoir si le paragraphe 162(2.1) s'applique dans le cas où, comme en l'espèce, aucune pénalité pécuniaire n'a été fixée en vertu du paragraphe 162(1). Selon moi, les termes employés au paragraphe 162(2.1) doivent recevoir leur sens littéral; c'est-à-dire qu'ils visent le contribuable passible d'une pénalité.

[11] Selon le juge Miller, l'appelante n'était pas passible d'une pénalité sous le régime du paragraphe 162(1) parce qu'elle n'avait aucun impôt à payer pour l'année d'imposition en cause (*Goar*, para. 6) :

[...] Quelle est donc la pénalité dont l'appelante est passible suivant le paragraphe 162(1)?
Zéro. Aucun revenu, aucune pénalité. [...]

[12] Il était également d'avis qu'en donnant au mot « passible » l'autre sens que lui attribue le ministre du Revenu national (le ministre), l'appelante n'était pas plus « exposée au risque » d'encourir une pénalité puisqu'elle n'avait aucun impôt à payer (*Goar*, par. 8).

[13] Dans ses motifs, le juge Miller a en outre examiné la prétention subsidiaire du ministre voulant que la déclaration de revenu d'une société non résidente déposée lorsqu'aucun impôt n'est payable devrait être assimilée à une déclaration de renseignements et traité en tant que telle sous le régime du paragraphe 162(7) lorsqu'elle est produite en dehors du délai prescrit.

[14] Après s'être référé aux notes techniques datées du mois d'octobre 1998, le juge Miller a reconnu qu'il était possible que le législateur ait eu l'intention de traiter les déclarations de revenu comme des déclarations de renseignements. Il a toutefois conclu qu'il aurait été nécessaire que le législateur s'exprime en termes plus clairs pour rendre la pénalité prévue au paragraphe 162(7) relative aux déclarations de renseignements applicable à la situation devant lui (*Goar*, par. 11).

LA DÉCISION EN LITIGE

[15] La juge de la Cour de l'impôt résume ainsi la thèse du ministre (motifs, par. 41) :

[...] [un] contribuable est passible d'une pénalité en vertu du paragraphe 162(1) à chaque fois qu'une déclaration de revenu n'est pas produite à temps. Le fait que l'application de la formule du paragraphe 162(1) puisse donner lieu à une pénalité nulle dans certaines circonstances est, soutient-il, sans importance.

[16] La juge de la Cour de l'impôt a ensuite effectué une analyse contextuelle et téléologique du paragraphe 162(2.1). Elle a d'abord noté que « [d]ans une grande mesure, la question porte sur le sens que revêt le mot « passible », utilisé au paragraphe 162(2.1) » (motifs, par. 45).

[17] La juge de la Cour de l'impôt s'est ensuite référée à diverses définitions du mot « passible », et constaté qu'il peut avoir un sens très large (motifs, par. 46 à 49). De plus, le mot « passible » figurant au paragraphe 162(2.1) ne doit pas être confondu avec le terme « devait payer » (*payable*) qui figure au paragraphe 162(2). Selon la juge de la Cour de l'impôt, l'utilisation de termes différents donne à penser que des sens distincts étaient envisagés (motifs, par. 50 et 51).

[18] La juge de la Cour de l'impôt a ensuite examiné l'objet du paragraphe 162(2.1). Après avoir considéré l'historique de cette disposition et les notes techniques datées du mois d'octobre 1998, elle a conclu que le paragraphe 162(2.1) visait à imposer une pénalité minimale lorsqu'une société non résidente omet de produire une déclaration de revenu dans les délais, et ce, qu'elle ait ou non de l'impôt à payer (motifs, par. 57 et 58).

[19] Ce volet de ses motifs se termine comme suit (motifs, par. 59) :

[...] les mots « la pénalité dont une société non-résidente est passible pour défaut de produire une déclaration de revenu pour une année d'imposition aux termes de ces paragraphes » [162(1) ou (2)] englobent les circonstances des présents appels. Autrement dit, ils s'appliquent si la société non-résidente pourrait être assujettie à une pénalité en vertu du paragraphe 162(1) parce qu'elle a omis de produire une déclaration de revenu à temps.

Comme l'appelante était susceptible de faire l'objet d'une pénalité en vertu du paragraphe 162(1), la condition préalable à l'application du paragraphe 162(2.1) était remplie.

[20] Dans un passage précédent de ses motifs, la juge de la Cour de l'impôt a examiné la thèse subsidiaire du ministre, qu'il avait aussi soumise – également à titre subsidiaire – dans *Goar*, selon laquelle dans l'hypothèse où le paragraphe 162(2.1) n'est pas applicable, la pénalité prévue au paragraphe 162(7) l'est néanmoins (motifs, par. 27 à 36).

[21] Alors que le juge Miller s'est prononcé sur cet argument en tenant compte du paragraphe 162(7) dans la mesure où il concerne les déclarations de renseignements, la juge de la Cour de l'impôt s'est quant à elle appuyée sur le passage du paragraphe 162(7) qui prévoit une pénalité résiduelle en cas de défaut de se conformer à une obligation lorsqu'aucune autre pénalité n'est prévue dans la Loi. Insistant sur cette dernière condition, elle a conclu que le paragraphe 162(1) prévoit une telle pénalité et que par conséquent le paragraphe 162(7) ne s'applique pas (motifs, par. 32).

ANALYSE ET DÉCISION

[22] Les questions soulevées dans le présent appel sont de pures questions d'interprétation législative qui doivent être examinées selon la norme de la décision correcte.

[23] L'historique de la Loi ne laisse guère planer de doute quant à l'objectif que vise le paragraphe 162(2.1). Avant 1998, la Loi ne précisait pas les circonstances dans lesquelles une société non résidente devait produire des déclarations de revenu au Canada. Le paragraphe 150(1) énonçait simplement que « dans le cas d'une société » une déclaration « est produite [...] pour chaque année d'imposition ». Bien qu'aucune distinction n'ait été faite en ce sens, il semble clair qu'en ce qui concerne les sociétés non résidentes l'obligation de produire une déclaration de revenu ne pouvait s'appliquer qu'à celles qui avaient un certain lien avec le Canada. En concluant que la disposition s'appliquait même en l'absence de tout lien avec le Canada on lui aurait conféré une portée que le législateur n'avait certainement pas envisagée. En toute déférence, à cet égard je ne peux souscrire à l'opinion de la juge de la Cour de l'impôt lorsqu'elle dit (motifs, par. 15) :

Antérieurement à ces modifications, toutes les sociétés étaient tenues de produire des déclarations de revenu au Canada, qu'elles fussent ou non résidentes au Canada, ou qu'elles eussent ou non un lien avec le Canada. [...] [Non souligné dans l'original.]

[24] Le paragraphe 150(1) a été modifié en 1998 de façon à expressément exiger que les sociétés produisent une déclaration de revenu lorsqu'au cours d'une année d'imposition donnée elles résident au Canada, y exploitent une entreprise, ont un gain en capital imposable ou disposent d'un bien canadien imposable. La modification a en outre créé l'obligation de déposer une déclaration de revenu lorsque, au cours d'une année donnée, des impôts seraient payables par la société « en

l'absence d'un traité fiscal ». Au même moment, le législateur a prévu une nouvelle pénalité au paragraphe 162(2.1).

[25] Les notes techniques datées du mois d'octobre 1998 qui accompagnaient la modification législative (voir le par. 9 ci-dessus) énoncent clairement que lorsqu'une société non résidente a de l'impôt à payer pour une année d'imposition donnée et qu'elle omet de produire sa déclaration de revenu dans les délais prescrits elle est passible des pénalités prévues au paragraphe 162(1) (les pénalités ordinaires), qui représentent un pourcentage des impôts payables, et si ces pénalités sont moins élevées que la pénalité la plus élevée prévue à l'alinéa 162(2.1)*b*) (au titre des autres pénalités), la plus élevée des autres pénalités s'applique et non les pénalités ordinaires.

[26] Dans la mesure décrite ci-dessus, le paragraphe 162(2.1) permet d'atteindre le résultat souhaité. Un problème se pose lorsque, comme en l'espèce, la société non résidente n'a aucun impôt à payer pour l'année en cause et ne peut par conséquent se voir imposer les « pénalités ordinaires » prévues au paragraphe 162(1) ou (2) étant donné qu'elles représentent un pourcentage des taxes payables.

[27] Les notes techniques datées du mois d'octobre 1998 ne règlent pas la question. Elles ne font que préciser, dans les quatre dernières lignes, qu'en raison du rôle de la déclaration de revenu comme déclaration de renseignements, lorsqu'aucun impôt n'est payable en raison d'un traité fiscal, les « autres pénalités » prévues au paragraphe 162(2.1) s'appliquent de la même façon que les

pénalités identiques prévues au paragraphe 162(7) s'appliqueraient si la société non résidente avait omis de produire une déclaration de renseignements dans les délais prescrits.

[28] Telle était manifestement l'intention du législateur. Comme l'a conclu la juge de la Cour de l'impôt, il ressort clairement de l'historique législatif et du contexte que le législateur voulait imposer la plus élevée des « pénalités ordinaires » ou des « autres pénalités » à la société non résidente ayant des impôts à payer et la plus élevée des « autres pénalités » à la société non résidente n'ayant aucun impôt à payer (motifs, par. 57). Toutefois, il est également clair que ceux qui étaient chargés de donner effet au dernier volet du plan législatif ont échoué dans cette tâche. Comme il a déjà été signalé, le paragraphe 162(2.1) rend l'application des « autres pénalités » conditionnelle à ce que la société non résidente soit susceptible d'encourir une « pénalité ordinaire » sous le régime du paragraphe 162(1) ou (2), et cette dernière ne peut être assujettie à une telle pénalité si aucun impôt n'est payable. La question qui se pose en l'espèce est celle de savoir s'il est possible de remédier à cette erreur de rédaction fondamentale en recourant à l'interprétation téléologique, proposée par la juge de la Cour de l'impôt. En toute déférence, j'estime que non.

[29] La juge de la Cour de l'impôt indique que le mot « passible » peut avoir plusieurs sens. Elle propose un certain nombre d'expressions analogues (motifs, par. 45 à 48). Toutefois, quelle que soit l'expression employée, une société non résidente n'ayant aucun impôt à payer ne peut être « tenue ou obligée de payer » une pénalité en vertu du paragraphe 162(1) ou (2), y être « assujetti » ou être « comptable » ou « justiciable » à cet égard puisqu'une telle pénalité ne peut lui être imposée.

[30] À la fin de son analyse, la juge de la Cour de l'impôt conclut que les mots « la pénalité dont une société non résidente est passible [...] pour une année d'imposition aux termes de ces paragraphes [162(1) ou (2)] [...] » devraient s'appliquer dans les cas où la société non résidente « pourrait être assujettie » à une pénalité en vertu du paragraphe 162(1) (motifs, par. 59). Là encore, une société non résidente n'ayant pas d'impôt à payer et qui omet de produire une déclaration de revenu n'est ni assujettie ni ne « pourrait être assujettie » à une pénalité prévue au paragraphe 162(1) ou (2) puisqu'aucune pénalité ne peut être imposée dans ces circonstances.

[31] D'autre part, si les propos de la juge de la Cour de l'impôt signifient que l'appelante est passible d'une pénalité parce qu'elle l'aurait été si des impôts étaient payables, cela équivaut à réécrire d'une manière non permise la disposition en cause.

[32] Bien que l'analyse contextuelle et téléologique soit utile pour déterminer, parmi les différentes significations que peut avoir un mot (ou une phrase), celle qui reflète le mieux l'intention du législateur, elle ne peut servir à lui donner un sens qu'il (ou elle) ne saurait avoir (voir *Canada (Procureur général) c. Mowat*, 2009 CAF 309, au par. 99, et les décisions qui y sont mentionnées), d'autant plus que le paragraphe 162(2.1) fixe une sanction. Le raisonnement de la juge de la Cour de l'impôt, fait en sorte qu'une pénalité est imposée en vertu du paragraphe 162(2.1) bien que la condition préalable à son application, prévue dans ladite disposition, à savoir que la société non résidente soit passible d'une pénalité « pour défaut de produire une déclaration de revenu pour une année d'imposition aux termes de ces paragraphes [162(1) ou (2)] » – ne soit pas remplie. Une analyse contextuelle ou téléologique ne saurait justifier ce résultat.

[33] Si, comme je l'ai conclu, le paragraphe 162(2.1) ne s'applique pas, il faut déterminer si l'appelante est néanmoins passible de la pénalité résiduelle prévue au paragraphe 162(7) de la Loi. Tant la juge de la Cour de l'impôt que le juge Miller ont statué, mais pour des motifs différents, que cette disposition ne s'appliquait pas.

[34] Dans *Goar*, le juge Miller s'en est tenu à l'examen de l'argument du ministre voulant que les déclarations de revenu d'une société non résidente produites en l'absence d'impôt à payer doivent être assimilées à des déclarations de renseignements et que, par conséquent, la pénalité prévue au paragraphe 162(7) est applicable lorsque la déclaration est produite après l'expiration du délai prescrit. Le juge Miller a rejeté cet argument. Reconnaisant qu'il n'était pas impossible que le législateur ait eu une telle intention, il dit ce qui suit (*Goar*, par. 11) :

[...] S'il avait eu l'intention de traiter les déclarations de revenu de non-résidents comme des déclarations de renseignements assujetties aux pénalités prévues au paragraphe 162(7), le législateur aurait pu, et il aurait dû, employer des termes plus directs et plus précis.

[35] Il ne fait aucun doute que la déclaration de revenu que produit une société non résidente, lorsqu'elle n'a pas d'impôt à payer, sert de déclaration de renseignements puisqu'elle ne peut servir à d'autres fins. Toutefois, le rôle qu'elle joue dans ces circonstances ne lui fait pas perdre son statut de déclaration de revenu. D'ailleurs, le libellé de l'alinéa 150(1)a) suppose que la déclaration de revenu produite par une société n'ayant pas d'impôt à payer demeure une déclaration de revenu. À mon humble avis, le juge Miller a à juste titre conclu qu'il faudrait un texte plus clair pour rendre

une société non résidente qui omet de produire une déclaration de revenu dans le délai prescrit passible de la pénalité relative aux déclarations de renseignements, prévue au paragraphe 162(7).

[36] La juge de la Cour de l'impôt, pour sa part, a porté son attention sur le passage du paragraphe 162(7) prévoyant une pénalité résiduelle en cas de manquement à une obligation imposée par la Loi lorsqu'aucune pénalité n'est par ailleurs prévue pour sanctionner ce manquement. Elle est arrivée à la conclusion que le paragraphe 162(1) prévoit une pénalité et que, par conséquent, le paragraphe 162(7) était inapplicable (motifs, par. 32) :

Le paragraphe 162(7) vise le défaut de se conformer à une obligation imposée par la Loi. En l'espèce, l'obligation qui n'a pas été respectée consistait à produire une déclaration de revenu dans un délai précis. Le paragraphe 162(1) prévoit une pénalité à cet effet. À mon avis, il est sans importance que la pénalité puisse être nulle. Le paragraphe 162(1) prévoit néanmoins une pénalité pour le défaut de produire une déclaration de revenu dans les délais prescrits.

[37] La difficulté que pose ce raisonnement est que les sociétés non résidentes ne sont pas régies par le paragraphe 162(1) mais plutôt par le paragraphe 162(2.1), qui s'applique « malgré » le paragraphe 162(1). De plus, bien que le législateur puisse soustraire les sociétés n'ayant pas d'impôt à payer à l'imposition d'une pénalité en l'exprimant sous forme de pourcentage des taxes payables, je ne crois pas qu'il soit permis de conclure qu'il impose de la sorte une « pénalité fixée à zéro ». Une « pénalité », par définition, constitue une forme de sanction ou comporte un désavantage (voir notamment *The Shorter Oxford Dictionary*, Oxford Press, 1973; *Canadian Oxford Dictionary*, Oxford Press, 2004; *Dictionary of Canadian Law*, Thomson Carswell, 3^e éd., 2004) de sorte qu'une « pénalité fixée à zéro » n'est pas une pénalité.

[38] En l'espèce, nous avons l'avantage de savoir que c'est parce que ceux qui étaient chargés de donner effet au plan législatif ont failli à leur tâche qu'il n'est pas possible d'imposer une pénalité à une société non résidente sous le régime du paragraphe 162(2.1) lorsqu'aucun impôt n'est payable. Il en résulte, bien que cela ne soit pas volontaire, que la Loi ne prévoit pas de pénalité sanctionnant le défaut de l'appelante de produire sa déclaration de revenu à temps.

[39] Il s'ensuit que la première condition préalable à l'application de la pénalité résiduelle prévue au paragraphe 162(7) est remplie. Puisqu'il est par ailleurs acquis que l'appelante a omis de produire ses déclarations de revenu dans les délais prescrits contrairement à l'obligation que lui impose l'alinéa 150(1)a), toutes les conditions nécessaires à l'application de la pénalité résiduelle énoncée au paragraphe 162(7) sont remplies.

[40] Comme cette pénalité est identique à celles qui ont été imposées à l'appelante, il n'y a pas lieu de modifier les cotisations faisant l'objet de l'appel.

[41] L'appel sera donc rejeté. Vu mon raisonnement pour arriver à cette conclusion, je n'adjugerais aucuns dépens.

« Marc Noël »

j.c.a.

« Je suis d'accord.

Eleanor R. Dawson, j.c.a.

« Je suis d'accord.
Johanne Trudel, j.c.a. »

Traduction certifiée conforme
Chantal DesRochers, LL.B., D.E.S.S. en trad.

COUR D'APPEL FÉDÉRALE
AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : A-399-09

(APPEL D'UN JUGEMENT DE LA JUGE WOODS DE LA COUR CANADIENNE DE L'IMPÔT DATÉ DU 21 JUILLET 2009, N^O DE DOSSIER 2007-4892(IT)G.)

INTITULÉ : EXIDA.COM LIMITED
LIABILITY COMPANY et SA
MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : TORONTO (ONTARIO)

DATE DE L'AUDIENCE : LE 25 MAI 2010

MOTIFS DU JUGEMENT : LE JUGE NOËL

Y ONT SOUSCRIT : LA JUGE DAWSON
LA JUGE TRUDEL

**DATE DES MOTIFS
ET DE L'ORDONNANCE :** LE 11 JUIN 2010

COMPARUTIONS :

Shanti Barclay
Lindsay Goldberg

POUR L'APPELANTE

Bobby J. Sood
Amit Ummat

POUR L'INTIMÉE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Girard Law Office
Toronto (Ontario)

POUR L'APPELANTE

Myles J. Kirvan
Sous-procureur général du Canada

POUR L'INTIMÉE