

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20210304

Dossier : A-410-19

Référence : 2021 CAF 43

[TRADUCTION FRANÇAISE]

**CORAM : LE JUGE PELLETIER
LA JUGE WOODS
LA JUGE MACTAVISH**

ENTRE :

632738 ALBERTA LTD.

appellante

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

Audience par vidéoconférence organisée par le greffe, le 27 janvier 2021.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 4 mars 2021.

MOTIFS DU JUGEMENT :

LA JUGE WOODS

Y ONT SOUSCRIT :

**LE JUGE PELLETIER
LA JUGE MACTAVISH**

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20210304

Dossier : A-410-19

Référence : 2021 CAF 43

**CORAM : LE JUGE PELLETIER
LA JUGE WOODS
LA JUGE MACTAVISH**

ENTRE :

632738 ALBERTA LTD.

appellante

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

MOTIFS DU JUGEMENT

LA JUGE WOODS

[1] L'appellante, 632738 Alberta Ltd. (632), a déposé une demande à la Cour canadienne de l'impôt afin qu'une question en litige incluse dans son appel en matière d'impôt sur le revenu puisse être tranchée avant l'audition de l'appel. La Cour canadienne de l'impôt a conclu que la demande n'était pas appropriée et l'a rejetée (2019 CCI 225). 632 interjette appel devant notre Cour.

[2] Dans sa demande, 632 demandait que soit déterminé l'objet d'une renonciation présentée au ministre du Revenu national. Elle a formulé la question de la façon suivante :

[TRADUCTION] La seule raison motivant la nouvelle cotisation faisant l'objet du présent appel, soulevée dans la réponse modifiée de l'intimée, dépasse-t-elle l'objet de la renonciation de l'appelante à la période normale de nouvelle cotisation pour l'année d'imposition s'étant terminée le 31 décembre 2011 [...]?

[3] 632 a déposé la demande conformément à l'article 58 des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale)*, DORS/90-668a (les Règles). L'article 58 prévoit un mécanisme par lequel la Cour canadienne de l'impôt peut trancher avant l'audience les questions soulevées dans un acte de procédure, ou les questions sur l'admissibilité de tout élément de preuve.

[4] L'audience devant la Cour canadienne de l'impôt était conforme au paragraphe 58(1) des Règles; il s'agit de l'audience relative à la première étape du processus prévu au paragraphe 58(1) des Règles. L'unique but de cette première étape est de déterminer s'il y a lieu que la question passe à la deuxième étape du processus et soit tranchée avant l'audition de l'appel. Les Règles permettent à la Cour d'ordonner que la requête passe à la deuxième étape du processus « s'il appert que de trancher la question avant l'audience pourrait régler l'instance en totalité ou en partie, abrégée substantiellement celle-ci ou résulter en une économie substantielle de frais » (paragraphe 58(2)). La Cour a également le pouvoir discrétionnaire de rejeter la requête, même si les conditions exigées, mentionnées ci-dessus, sont satisfaites.

Exposé des faits

[5] Dans une lettre de proposition datée du 14 avril 2015, l'Agence du revenu du Canada a informé 632 qu'elle entendait établir une nouvelle cotisation à l'égard de 632, pour l'année d'imposition se terminant le 31 décembre 2011. La nouvelle cotisation proposée augmentait la part du revenu d'une société de personnes revenant à 632 d'environ 78 millions de dollars, en raison de l'application du paragraphe 103(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.) (la Loi). Le paragraphe 103(1) est une disposition anti-évitement, qui permet de réviser, dans des circonstances précises, la part du revenu de la société de personnes qui revient à chaque associé.

[6] Au moment où la lettre de proposition a été envoyée, la fin de la période normale de nouvelle cotisation approchait à grands pas. La lettre de proposition offrait à 632 trente jours pour présenter des observations et confirmait qu'il fallait présenter une renonciation valide pour obtenir plus de temps. Un projet de renonciation était inclus avec la lettre de proposition, lequel précisait que la renonciation s'appliquait au : [TRADUCTION] « revenu d'une société de personnes de 99 991 \$ déclaré à l'annexe 1 ».

[7] Le dépôt d'une renonciation fait en sorte que la période normale pour établir de nouvelles cotisations n'est pas applicable, dans la mesure où il est raisonnable de considérer qu'une cotisation établie après l'expiration de la période normale prévue « se rapporte à [...] une question précisée dans [la] renonciation » (sous-alinéa 152(4.01)a)(ii) de la Loi). La version actuelle du sous-alinéa 152(4.01)a)(ii) est ainsi libellé :

(4.01) Malgré les paragraphes (4) et (5), la cotisation, la nouvelle cotisation ou la cotisation supplémentaire à laquelle s'appliquent les alinéas (4)a), b), b.1), b.3), b.4) ou c) relativement à un contribuable pour une année d'imposition ne peut être établie après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable pour l'année que dans la mesure où il est raisonnable de considérer qu'elle se rapporte à l'un des éléments suivants :

(a) en cas d'application de l'alinéa (4)a) :

...

(ii) une question précisée dans une renonciation présentée au ministre pour l'année;

...

(4.01) Notwithstanding subsections (4) and (5), an assessment, reassessment or additional assessment to which paragraph (4)(a), (b), (b.1), (b.3), (b.4) or (c) applies in respect of a taxpayer for a taxation year may be made after the taxpayer's normal reassessment period in respect of the year to the extent that, but only to the extent that, it can reasonably be regarded as relating to,

(a) where paragraph 152(4)(a) applies to the assessment, reassessment or additional assessment,

...

(ii) a matter specified in a waiver filed with the Minister in respect of the year;

...

[8] 632 a dûment présenté une renonciation dans la forme prescrite, mais a changé la « question précisée » proposée par l'Agence du revenu du Canada. La question précisée dans la renonciation présentée au ministre est la suivante :

[TRANSLATION] Application du paragraphe 103(1) au revenu de 99 991 \$ du contribuable provenant de la société de personnes Thomson [sic] Contractors déclaré à l'annexe 1.

[9] Quoiqu'il en soit, le ministre a établi une nouvelle cotisation à l'égard de 632 après l'expiration de la période normale de nouvelle cotisation.

[10] Dans sa requête présentée à la Cour canadienne de l'impôt, 632 demandait que soit tranchée une question concernant l'objet de la renonciation. La question est reproduite au paragraphe 2 ci-dessus. L'une des prémisses qui sous-tendent la question est que, pour déterminer si la nouvelle cotisation respecte l'objet de la renonciation, aux fins de l'application du sous-alinéa 152(4.01)a(ii), la nouvelle cotisation devrait être examinée sous l'angle des motifs appuyant la nouvelle cotisation exposés dans la réponse modifiée de la Couronne. Cette approche n'est pas contestée et est conforme à la décision de notre Cour dans l'arrêt *Canada c. Honeywell Limited*, 2007 CAF 22, [2007] 3 C.T.C. 7.

[11] La réponse modifiée indique que la question à trancher est la suivante :

[TRADUCTION]

Le ministre a-t-il établi correctement la part du revenu de l'appelante tiré de la société en commandite [Action LMS], en application du paragraphe 103(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*?

[12] 632 a déposé une réponse à la réponse modifiée, où elle affirme que la question mentionnée dans la réponse modifiée dépasse l'objet de la renonciation. Selon 632, la renonciation est limitée à la répartition des revenus provenant de la société en nom collectif Thompson Contractors (société en nom collectif Thompson) et n'inclut pas la répartition des revenus provenant de la société en commandite Action LMS (société en commandite Action).

[13] Le contexte factuel qui sous-tend la nouvelle cotisation est exposé en détail dans les motifs de la Cour canadienne de l'impôt et ne sera pas répété ici. Il suffit de souligner que la

société en nom collectif Thompson et la société en commandite Action sont des sociétés de personnes à paliers multiples. La société en commandite Action est la société de personnes de premier palier et détient une participation dans la société en nom collectif Thompson. Pendant un certain temps, 632 a détenu une participation dans chacune des sociétés de personnes.

[14] La nouvelle cotisation concerne l'application du paragraphe 103(1) de la Loi à un revenu de la société de personnes d'environ 78 millions de dollars. Ce revenu a été initialement gagné par la société en nom collectif Thompson. La société en nom collectif Thompson a attribué ce revenu presque en totalité à la société en commandite Action. La presque totalité du revenu attribué à la société en commandite Action a ensuite été attribuée à deux de ses associés. Ces associés étaient des sociétés qui pouvaient contrebalancer le revenu ainsi attribué par des pertes autres qu'en capital et des dépenses préexistantes.

Question en litige et norme de contrôle applicable en appel

[15] La question en litige dans le présent appel est de savoir si la Cour canadienne de l'impôt a commis une erreur en concluant que la question précisée dans la demande n'avait pas à être tranchée avant l'audition de l'appel.

[16] Quant à la norme de contrôle applicable en appel, les questions de droit doivent être examinées en fonction de la norme de la décision correcte, et les questions de fait ainsi que les questions mixtes de droit et de fait (à l'exclusion des questions de droit isolables) doivent être examinées selon la norme de l'erreur manifeste et dominante (*Housen c. Nikolaisen*,

2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235; *Corporation de soins de la santé Hospira c. Kennedy Institute of Rheumatology*, 2016 CAF 215, [2017] 1 R.C.F. 331). En ce qui concerne la norme de l'erreur manifeste et dominante, [TRADUCTION] « une erreur est manifeste lorsqu'elle relève de l'évidence, et elle est dominante lorsqu'elle a influencé la décision » (*Canadian Imperial Bank of Commerce v. Canada*, 2021 FCA 10, au para. 55).

[17] Dans la discussion qui suit, toutes les questions sauf une soulèvent des questions mixtes de fait et de droit pour lesquelles s'applique la norme de l'erreur manifeste et dominante. La norme de la décision correcte s'applique à l'erreur de droit isolable indiquée ci-dessous.

Discussion

[18] En rejetant la demande, la Cour canadienne de l'impôt a tiré les conclusions suivantes :

- (a) il ne semble pas que passer à la deuxième étape du processus prévu au paragraphe 58(1) des Règles abrégierait l'audition de l'appel ou entraînerait une économie substantielle de frais;
- (b) vu la nature sommaire de l'audience relative à la deuxième étape du processus, il serait injuste que 632 soit autorisée à contrôler la manière par laquelle la Couronne peut recueillir et produire des éléments de preuve;

- (c) 632 ne serait pas surprise par la nouvelle cotisation; par conséquent, il semble que la demande de 632 n'aurait aucune chance raisonnable d'être accueillie à l'audience relative à la deuxième étape du processus prévu au paragraphe 58(1) des Règles.

[19] Il n'est pas nécessaire de tenir compte de toutes ces conclusions dans les présents motifs. J'entends me concentrer sur le paragraphe b), ci-dessus, qui est déterminant en l'espèce. Les présents motifs ne doivent pas être interprétés comme signifiant que nous endossons les conclusions exposées aux paragraphes a) et c).

[20] Comme nous l'avons mentionné au paragraphe b), la Cour canadienne de l'impôt a conclu que déterminer l'objet de la renonciation dans le contexte d'une audience relative à la deuxième étape du processus permettrait injustement à 632 de contrôler la manière par laquelle la Couronne peut recueillir et produire des éléments de preuve. La Cour a fait plusieurs constatations pour en arriver à cette conclusion. Les voici :

- (i) à la lumière du paragraphe 152(4.01) de la Loi, l'objet de la renonciation inclut les opérations qui sont apparentées ou liées à l'opération précisée dans la renonciation;
- (ii) le dossier dont disposait la Cour ne montre pas clairement que l'objet de la renonciation est limité à la répartition des revenus provenant de la société en nom collectif Thompson;

- (iii) une audience relative à la deuxième étape du processus empêcherait injustement la Couronne de procéder à l'interrogatoire préalable de la personne qui a signé la renonciation;
- (iv) il incombe à la Couronne de prouver un lien raisonnable entre la nouvelle cotisation et la question précisée dans la renonciation;
- (v) la Cour chargée de déterminer l'objet de la renonciation aura besoin de bien comprendre les circonstances factuelles ayant mené à la nouvelle cotisation, et à cette fin, il sera nécessaire que la Cour dispose d'éléments de preuve assez similaires aux éléments de preuve pertinents quant au fond de l'affaire.

[21] Au départ, je soulignerais que bon nombre des constatations de la Cour canadienne de l'impôt, exposées ci-dessus, permettent de trancher des questions qui, en fin de compte, devront être tranchées par le juge chargé de déterminer l'objet de la renonciation. Dans la mesure du possible, il faudrait éviter cela à l'audience relative à la première étape du processus. En l'espèce, la Cour canadienne de l'impôt aurait pu s'acquitter de cette tâche à la première étape en déterminant si les questions étaient défendables, plutôt qu'en tranchant ces questions. Le résultat est malheureux.

[22] La Cour suprême du Canada a souvent exprimé des mises en garde concernant les difficultés qui peuvent survenir si différentes audiences mènent à des issues potentiellement contradictoires. Dans le contexte de l'audience relative à la première étape du processus prévu au

paragraphe 58(1) des Règles, il n'est pas rare qu'elle donne lieu à des conclusions contradictoires. Cette possibilité doit être sérieusement envisagée à la première étape du processus, afin d'éviter « l'embarras de jugements contradictoires » (*R. c. Mahalingan*, 2008 CSC 63, [2008] 3 R.C.S. 316, au para. 106; voir également *Hryniak c. Mauldin*, 2014 CSC 7, [2014] 1 R.C.S. 87, au para. 60).

[23] Je me pencherai maintenant sur les critères dont la Cour canadienne de l'impôt a tenu compte pour en arriver à la conclusion exposée au paragraphe b) ci-dessus.

[24] Premièrement, la Cour canadienne de l'impôt a conclu que la renonciation englobait les opérations apparentées ou liées à l'opération précisée dans la renonciation. La Cour a invoqué le paragraphe 152(4.01) de la Loi, et plus précisément l'extrait « dans la mesure où il est raisonnable de considérer [que la nouvelle cotisation] se rapporte à [...] une question précisée dans une renonciation [...] ».

[25] Cette conclusion ne donne pas ouverture à une erreur manifeste et dominante. De plus, comme je l'ai mentionné précédemment, il suffit à la Cour de tirer la conclusion que la question est défendable. Je juge que c'est le cas.

[26] 632 affirme que la conclusion de la Cour canadienne de l'impôt donne ouverture à une erreur de droit, parce qu'elle est incompatible avec le critère applicable pour déterminer l'objet d'une renonciation établi dans la décision *Solberg c. Canada*, [1992] A.C.F. n° 709 (QL), 2 C.T.C. 208 (C.F. 1^{re} inst.). Renvoyant au paragraphe 13 de la décision *Solberg*, 632 soutient que

ce critère oblige la Cour canadienne de l'impôt à déterminer [TRADUCTION] « les intentions des parties à la renonciation, exprimées dans le document lui-même et dans tout élément de preuve extrinsèque » (mémoire de l'appelante, au para. 33). 632 soutient que, si elle applique ce critère, la seule conclusion à laquelle peut en venir la Cour canadienne de l'impôt est que la renonciation était limitée à la répartition des revenus de la société en nom collectif Thompson.

[27] Je ne souscris pas à cet argument. Dans ses motifs, la Cour canadienne de l'impôt a tenu compte du libellé de la Loi : « dans la mesure où il est raisonnable de considérer [que la nouvelle cotisation] se rapporte à [...] une question précisée dans une renonciation [...] » (sous-alinéa 152(4.01)a)(ii) de la Loi). Dans la décision *Solberg*, les motifs de la Cour fédérale ne renvoyaient pas à ce libellé, et la décision n'était pas fondée sur cette disposition. Par conséquent, la Cour canadienne de l'impôt n'a pas commis une erreur de droit isolable en n'appliquant pas la décision *Solberg*.

[28] Deuxièmement, la Cour canadienne de l'impôt a rejeté la prétention de 632 selon laquelle, au vu du dossier dont disposait la Cour, les parties avaient clairement l'intention de limiter la renonciation à une répartition des revenus de la société en nom collectif Thompson. Il n'y a aucune erreur donnant lieu à révision dans la conclusion de la Cour canadienne de l'impôt sur cette question.

[29] Plusieurs incohérences ou ambiguïtés au dossier peuvent être liées à l'intention des parties, et 632 ne les a pas suffisamment expliquées. Notamment, 632 n'a pas suffisamment expliqué une correction à un engagement de la Couronne indiquant que la Couronne peut avoir

eu une intention différente. De plus, il est clair que la renonciation est en elle-même ambiguë, parce qu'elle renvoie au revenu de la société en nom collectif Thompson et renvoie également à un revenu de 99 991 \$, qui est en fait un revenu de la société en commandite Action. Enfin, le dossier indique que l'avis d'opposition et l'avis d'appel décrivent la question en litige comme une question concernant la répartition des revenus de la société en commandite Action. Une fois encore, cela soulève un doute quant à l'intention des parties à ce moment. Par conséquent, la Cour canadienne de l'impôt n'a pas commis d'erreur en rejetant l'affirmation de 632 selon laquelle il était clair que la renonciation était limitée à la répartition des revenus de la société en nom collectif Thompson.

[30] Troisièmement, la Cour canadienne de l'impôt a conclu qu'une audience relative à la deuxième étape du processus empêcherait de façon abusive la Couronne de procéder à l'interrogatoire préalable de la personne qui a signé la renonciation. Il n'y a aucune erreur susceptible de révision dans cette conclusion. 632 soutient que les interrogatoires préalables ne sont pas nécessaires pour déterminer l'objet de la renonciation, et qu'il suffit de mener un contre-interrogatoire au sujet des affidavits. Je ne suis pas d'accord. Les deux procédures sont très différentes. La Cour canadienne de l'impôt n'a pas commis d'erreur en rejetant l'argument de 632.

[31] Quatrièmement, la Cour canadienne de l'impôt a jugé que la Couronne aura le fardeau de prouver un lien raisonnable entre la nouvelle cotisation et la question précisée dans la renonciation. La Couronne a affirmé que le fardeau de la preuve renforçait son argument selon lequel elle avait besoin de déposer de vive voix des éléments de preuve substantiels. Toutefois, la

capacité de la Couronne d'introduire des éléments de preuve ne dépendra pas de la question de savoir à qui incombe le fardeau de la preuve. Par conséquent, il n'est pas nécessaire en l'espèce de déterminer à qui incombe le fardeau de la preuve.

[32] Cinquièmement, la Cour canadienne de l'impôt a conclu que, pour déterminer l'objet de la renonciation, il fallait bien comprendre les circonstances factuelles ayant mené à la nouvelle cotisation. Par conséquent, il est nécessaire que la Cour dispose d'éléments de preuve concernant l'application du paragraphe 103(1) de la Loi. L'on a avancé que ces éléments de preuve seraient très similaires à ceux qui seront présentés à l'audition de l'appel.

[33] C'est à la Cour chargée de déterminer l'objet de la renonciation qu'il reviendra de décider si ces éléments de preuve sont nécessaires à cette fin. Toutefois, pour les motifs exposés ci-dessus, la Couronne ne devrait pas être empêchée d'introduire ces éléments de preuve.

[34] À la lumière de ces conclusions, la Cour canadienne de l'impôt n'a pas commis d'erreur en décidant que la nature sommaire de l'audience relative à la deuxième étape du processus prévu au paragraphe 58(1) des Règles serait injuste pour la Couronne, parce qu'elle permettrait à 632 de contrôler la manière par laquelle peuvent être recueillis et produits les éléments de preuve.

[35] Je rejetterais l'appel avec dépens.

« Judith Woods »

j.c.a.

« Je suis d'accord.

J.D. Denis Pelletier, j.c.a. »

« Je suis d'accord.

Anne L. Mactavish, j.c.a. »

Traduction certifiée conforme.
Mario Lagacé, jurilinguiste

COUR D'APPEL FÉDÉRALE
AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : A-410-19

INTITULÉ : 632738 ALBERTA LTD. c. SA
MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : AUDIENCE TENUE PAR
VIDÉOCONFÉRENCE

DATE DE L'AUDIENCE : LE 27 JANVIER 2021

MOTIFS DU JUGEMENT : LA JUGE WOODS

Y ONT SOUSCRIT : LE JUGE PELLETIER
LA JUGE MACTAVISH

DATE DES MOTIFS : LE 4 MARS 2021

COMPARUTIONS :

Robert A. Neilson POUR L'APPELANTE

Mary Softley POUR L'INTIMÉE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Felesky Flynn LLP POUR L'APPELANTE
Edmonton (Alberta)

Nathalie G. Drouin POUR L'INTIMÉE
Sous-procureure générale du Canada