

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20130905

**Dossiers : A-463-12
A-346-12**

Référence : 2013 CAF 200

**CORAM : LE JUGE EN CHEF BLAIS
LA JUGE SHARLOW
LE JUGE WEBB**

ENTRE :

SA MAJESTÉ LA REINE

appelante

et

THOMAS O'DWYER

intimé

Audience tenue à Vancouver (Colombie-Britannique), le 5 juin 2013.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 5 septembre 2013.

MOTIFS DU JUGEMENT :

LE JUGE WEBB

Y ONT SOUSCRIT :

**LE JUGE EN CHEF BLAIS
LA JUGE SHARLOW**

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20130905

Dossiers : A-463-12
A-346-12

Référence : 2013 CAF 200

**CORAM : LE JUGE EN CHEF BLAIS
LA JUGE SHARLOW
LE JUGE WEBB**

ENTRE :

SA MAJESTÉ LA REINE

appelante

et

THOMAS O'DWYER

intimé

MOTIFS DU JUGEMENT

LE JUGE WEBB

[1] La Couronne interjette appel, d'une part, de l'ordonnance par laquelle le juge Boccock de la Cour canadienne de l'impôt (la CCI) a radié la réponse de la Couronne à l'appel interjeté par Thomas O'Dwyer à l'égard la pénalité qui lui a été imposée en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.) (la Loi) et, d'autre part, du jugement ultérieur du même juge accueillant l'appel de Thomas O'Dwyer (2012 CCI 261, Ordonnance supplémentaire et

jugement en date du 12 octobre 2012). Pour les motifs exposés ci-après, je rejeterais les deux appels.

[2] Thomas O'Dwyer s'est vu infliger une pénalité de 2 352 500 \$ en vertu du paragraphe 237.1(7.4) de la Loi relativement à certaines opérations qui ont eu lieu en 2006. Des intérêts accumulés s'élevant à 485 312,34 \$ lui ont également été imposés. Le paragraphe 237.1(7.4) de la Loi prévoit l'imposition d'une pénalité dans le cas où une personne émet ou vend un abri fiscal, ou accepte une contrepartie relativement à un abri fiscal, avant que le ministre attribue un numéro d'inscription à cet abri fiscal.

[3] Thomas O'Dwyer a interjeté appel devant la CCI de la pénalité imposée. La Couronne a déposé une réponse. Thomas O'Dwyer a alors présenté devant la CCI une requête en radiation de la réponse. Comme je l'ai déjà mentionné, la requête a été accueillie et la Couronne interjette maintenant appel devant notre Cour.

[4] Il est possible de décrire comme suit les critiques concernant la réponse :

- a) la réponse ne désigne pas clairement le bien qui serait l'abri fiscal;
- b) même en présumant que les faits allégués dans la réponse sont avérés, ces faits ne sont pas suffisants pour conclure qu'il y avait un abri fiscal;
- c) on ne sait pas trop quel rôle aurait joué Thomas O'Dwyer.

Dispositions législatives applicables

[5] La pénalité a été imposée en vertu du paragraphe 237.1(7.4) de la Loi. Les parties pertinentes de ce paragraphe étaient rédigées comme suit en 2006 :

(7.4) Toute personne qui [...] contrevient au paragraphe (4) est passible d'une pénalité égale au plus élevé des montants suivants :

a) 500 \$;

b) 25 % du total des montants représentant chacun la contrepartie reçue ou à recevoir d'une personne relativement à l'abri fiscal avant [...] qu'un numéro d'inscription ait été attribué à l'abri fiscal [...]

(7.4) Every person who ... whether as a principal or as an agent, sells, issues or accepts consideration in respect of a tax shelter before the Minister has issued an identification number for the tax shelter is liable to a penalty equal to the greater of

(a) \$500, and

(b) 25% of the total of all amounts each of which is the consideration received or receivable from a person in respect of the tax shelter before ... the identification number is issued...

[6] La pénalité peut être imposée uniquement s'il existe un abri fiscal au sens du paragraphe 237.1(1) de la Loi. Selon la définition, un abri fiscal est soit un arrangement de don, soit un bien (à l'égard duquel certaines conditions doivent être respectées). En l'espèce, rien ne donne à penser qu'il y avait un arrangement de don. Par conséquent, les seules parties pertinentes de la définition de l'abri fiscal en l'espèce sont celles qui visent un bien : elles sont rédigées comme suit :

« 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

“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

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 jour où [...] la part [est] acquise, égal ou supérieur au montant visé au sous-alinéa (ii) :

(i) le total des montants représentant chacun :

(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 [...],

[...]

(ii) l'excédent éventuel du montant visé à la division (A) sur le total visé à la division (B) :

(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,

(B) la valeur totale des avantages visés par règlement que la personne ou toute personne avec laquelle elle a un lien de dépendance pourrait recevoir, directement ou indirectement, [...] au titre de la part dans le bien.

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 years after the day on which the ... interest is acquired,

(i) the total of all amounts each of which is

(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

...

would equal or exceed

(ii) the amount, if any, by which

(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.

Critère applicable à la radiation d'actes de procédure

[7] Dans l'arrêt *R. c. Imperial Tobacco Canada Ltée*, [2011] 3 R.C.S. 45, la Cour suprême du Canada a confirmé qu'une « 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 ». Autrement dit, « la demande doit n'avoir aucune possibilité raisonnable d'être accueillie » (au paragraphe 17). Par conséquent, la question qui se pose en l'espèce est de savoir si, en presumant que les faits allégués dans la réponse sont avérés, la Couronne a une possibilité raisonnable de présenter une défense fructueuse à l'égard de la pénalité imposée.

[8] Pour que l'appel ait une possibilité raisonnable d'être accueilli, la réponse doit énoncer les faits essentiels à l'appui de l'imposition de la pénalité. S'il manque des faits nécessaires pour justifier l'imposition de la pénalité, celle-ci ne pourrait pas être étayée, même si les autres faits allégués sont tenus pour avérés.

Désignation de l'abri fiscal

[9] Thomas O'Dwyer soutient que la Couronne n'a pas désigné le bien qui, allègue-t-on, constitue l'abri fiscal. En l'espèce, s'il n'y a pas de bien, il n'y a pas d'abri fiscal.

[10] Le paragraphe 11 de la réponse énonce les faits sur lesquels le ministre s'est appuyé pour conclure que Thomas O'Dwyer était passible de la pénalité en cause. Voici un extrait de ce paragraphe :

[TRADUCTION]

11. Pour conclure que l'appelant est passible d'une pénalité aux termes du paragraphe 237.1(7.4) de la Loi, le ministre s'est fondé sur les faits suivants :

L'abri fiscal

- a) La société en commandite Solid Resources #1 (SRLP) a été constituée en société en commandite.

[11] Les paragraphes 14, 15 et 16 de la réponse commencent tous de la même façon :

[TRADUCTION] « SRLP est un abri fiscal au sens du paragraphe 237.1(1) de la Loi parce que

[...] ». Même si les parts de la société en commandite sont un bien aux fins de la Loi, la société en commandite elle-même ne constitue pas un bien aux fins de la Loi. Ainsi, SRLP (la société en commandite) ne peut pas être un abri fiscal. L'avocat de la Couronne a convenu lors de l'audition du présent appel que la société en commandite ne peut pas être un « bien » aux fins de la Loi, mais il a soutenu que « SRLP » désignait simplement l'ensemble de toutes les parts de la société en commandite (qui sont des biens au sens de la Loi). Cela n'est toutefois pas compatible avec la façon dont l'expression a été utilisée tout au long du paragraphe 11. À titre d'exemple, voici quelques alinéas dans lesquels on retrouve le sigle « SRLP » :

[TRADUCTION]

11. [...]

- b) La première année d'imposition de SRLP était du 15 décembre 2006 au 31 décembre 2006 [...]

[...]

e) Les 66 commanditaires de SRLP ont acquis des parts dans SRLP [...]

[12] À mon avis, le sigle « SRLP » n'était pas destiné à désigner l'ensemble des parts de la société en commandite, mais plutôt la société en commandite elle-même. Si l'on interprétait « SRLP » comme étant l'ensemble des parts de la société en commandite, les deux alinéas précités (comme la plupart des autres alinéas du paragraphe 11) deviendraient vides de sens.

[13] Cependant, même si l'on concluait que l'expression « SRLP est un abri fiscal » figurant aux paragraphes 14, 15 et 16 est inexacte, cette erreur à elle seule ne justifierait pas, à mon avis, la radiation de l'intégralité de la réponse. Le sigle « SRLP » est employé de façon uniforme tout au long du paragraphe 11 pour désigner de façon abrégée la société en commandite (et non l'ensemble des parts de la société en commandite). L'erreur commise se trouve aux paragraphes 14, 15 et 16 (cela fait partie de l'argumentation). Les paragraphes tels qu'ils sont rédigés peuvent donner au lecteur l'impression que l'auteur de ces paragraphes n'était pas minutieux dans son emploi du sigle « SRLP » et dans la désignation du bien qui constitue, selon ce qui est allégué, l'abri fiscal. Toutefois, il me semble qu'à la lecture de l'ensemble de la réponse, il est raisonnable d'inférer que le bien qui constituerait l'abri fiscal était une part de la société en commandite. Par conséquent, même si le sigle « SRLP » n'a pas été employé correctement aux paragraphes 14, 15 et 16 de la réponse et que ces paragraphes ne désignent pas correctement le bien qui serait l'abri fiscal, ces erreurs ne justifieraient pas la radiation de l'intégralité de la réponse.

Insuffisance des faits allégués relativement aux annonces nécessaires

[14] Dans l'arrêt *Baxter c. La Reine*, 2007 CAF 172, le juge Ryer a indiqué que, pour conclure qu'un bien particulier est un abri fiscal (au sens de la Loi), il est nécessaire de conclure que certaines déclarations ou annonces ont été faites avant l'acquisition de ce bien. Plus particulièrement, il a déclaré ce qui suit :

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.

10 L'objet des déclarations ou annonces est essentiellement d'indiquer le montant que l'acquéreur éventuel pourrait déduire dans le calcul du revenu au titre de ce bien par suite de son acquisition présumée, autrement dit si l'acquéreur éventuel acquiert effectivement le bien, que ce montant représente le coût d'acquisition du bien, les frais engagés en vue d'obtenir le bien (comme les coûts de forage engagés en vue d'obtenir une part dans un bien relatif au pétrole et au gaz dans une opération d'amodiation), ou un montant alloué au détenteur du bien (comme une perte attribuée à un associé détenant une participation dans une société de personnes).

[...]

37 Un bien ne peut pas constituer un abri fiscal si aucune déclaration ou annonce n'est faite concernant le montant qu'un acquéreur éventuel pourrait déduire du calcul de ses revenus par suite de l'acquisition présumée de ce bien. Par conséquent, l'existence de déclarations ou d'annonces relativement au bien est une condition nécessaire pour conclure qu'il constitue un abri fiscal.

[15] Les déclarations ou annonces nécessaires doivent décrire le montant que l'acquéreur du bien sera en mesure de déduire dans le calcul de son revenu en vertu de la Loi si le bien est acquis. Dans le cas des sociétés en commandite, le montant déductible sera le montant des pertes

de la société en commandite que les détenteurs de parts de cette société seront en mesure de déduire dans le calcul de leur revenu en vertu de la Loi. Il doit être raisonnable de conclure qu'aux fins de la Loi, le montant total qui est annoncé comme étant déductible au cours des quatre premières années d'imposition serait égal ou supérieur au coût d'acquisition du bien, moins le montant des avantages (calculé conformément au *Règlement de l'impôt sur le revenu*).

[16] Bien que la réponse contienne des allégations de fait relativement aux revenus réels de la société en commandite et aux dépenses réellement engagées en 2006, ces allégations ne sont pas pertinentes pour décider s'il existait un abri fiscal. Pour savoir si un bien est un abri fiscal, ce sont les déclarations ou annonces faites avant l'acquisition du bien relativement aux pertes qui seront subies qui sont pertinentes, et non les pertes réellement subies ultérieurement. Pour conclure à l'existence d'un abri fiscal, il est nécessaire d'examiner les déclarations ou annonces faites avant l'acquisition du bien.

[17] Les déclarations ou annonces qui ont été faites avant l'acquisition des parts de la société en commandite par les investisseurs sont mentionnées uniquement deux fois, aux alinéas 11 m) et r) de la réponse, rédigés comme suit :

[TRADUCTION]

m) il est indiqué dans la notice d'offre que la plupart des dépenses de la société seraient engagées en 2006;

[...]

r) SRLP a fait des déclarations ou des annonces qui inciteraient un investisseur à croire que la perte qui serait déductible à l'égard de sa part dans la société en commandite

serait supérieure au coût de sa part dans la société, moins la valeur de son billet à ordre;
[...]

[18] Au cours de l'audience, l'avocat de la Couronne a confirmé que, dans la mesure où l'alinéa r) renvoyait aux déclarations ou annonces, il était simplement un résumé des déclarations ou annonces susmentionnées. Il n'était pas destiné à renvoyer à d'autres déclarations ou annonces. Par conséquent, la seule allégation de fait relative aux déclarations ou annonces faites avant l'acquisition des parts de la société en commandite est l'allégation que contient l'alinéa m).

[19] Même si l'on présume que l'allégation de fait à l'alinéa m) est vraie, on ne peut conclure que les parts de la société en commandite étaient un abri fiscal : plusieurs exigences ne sont pas respectées. L'annonce selon laquelle la plupart des dépenses de la société en commandite auraient lieu en 2006 :

- a) ne fournit aucune indication concernant le montant de ces dépenses;
- b) n'indique pas si ces dépenses seraient déductibles dans le calcul du revenu aux fins de la Loi;
- c) ne fournit aucune indication sur les revenus de la société en commandite prévus pour 2006 (si l'on ne connaît pas le montant des revenus et le montant de dépenses, il n'est pas possible de savoir s'il y aurait une perte en 2006 au sens de la Loi);
- d) ne fournit aucune indication quant au montant des pertes prévues aux fins de la Loi;

- e) ne fournit aucune autre indication quant à savoir si les détenteurs de parts de la société en commandite pourront déduire ces pertes prévues dans le calcul de leur revenu aux fins de la Loi.

[20] Ainsi, il n'est allégué nulle part dans la réponse que les déclarations ou annonces qui seraient nécessaires pour étayer une conclusion quant à l'existence d'un abri fiscal ont été faites en l'espèce. Par conséquent, même si on présumait que tous les faits tels allégués sont avérés, ces faits n'appuieraient pas une conclusion que les parts de la société en commandite étaient un abri fiscal. La prétention de la Couronne selon laquelle la pénalité a été imposée à juste titre en vertu du paragraphe 237.1(7.4) de la Loi n'a aucune possibilité raisonnable d'être accueillie et, partant, la réponse doit à mon avis être radiée ou modifiée.

[21] La Couronne a eu plusieurs occasions de demander à la CCI l'autorisation de modifier la réponse. Une telle demande aurait pu être faite par une requête déposée immédiatement après le dépôt de la requête en radiation de la réponse. Une telle requête aurait pu être déposée avant ou pendant l'audience de la requête en radiation, ou pendant la période de près de deux mois durant laquelle la requête a été mise en délibéré. La Couronne n'a pas déposé une telle requête devant la CCI, même si le juge a soulevé la question de la modification de la réponse (voir le paragraphe 25 de ses motifs). Aucune demande d'autorisation de modification de la réponse n'a été faite à la Cour dans les avis d'appel ou le mémoire des faits et du droit de la Couronne.

[22] À l'audition des appels, l'avocat de la Couronne n'a pas offert d'explication satisfaisante quand on lui a demandé pourquoi aucune demande d'autorisation de modification n'avait été

présentée. Comme je l'ai déjà indiqué, l'avocat de la Couronne a confirmé à l'audition que les seules déclarations ou annonces sur lesquelles l'Agence du revenu du Canada s'est appuyée pour imposer la pénalité étaient celles qui étaient expressément mentionnées dans la réponse. Le fait qu'il n'y avait aucune autre déclaration ou annonce pourrait expliquer pourquoi aucune demande d'autorisation de modifier la réponse n'a été présentée, puisqu'il n'y avait rien à ajouter à ce que la réponse contenait déjà.

[23] Après la plaidoirie de l'avocat de Thomas O'Dwyer, l'avocat de la Couronne a demandé oralement l'autorisation de modifier la réponse. Il s'agissait de la première fois qu'une demande de modification de la réponse était présentée, à un moment où Thomas O'Dwyer n'avait aucune possibilité raisonnable de la contester.

[24] Dans certaines affaires, des modifications aux actes de procédure sont autorisées même à une phase tardive de l'instance. Dans l'arrêt *La Reine c. Canderel Limitée*, 93 DTC 5357 (CAF), la Cour a relevé plusieurs facteurs qui devraient être pris en compte pour décider si une modification particulière à un acte de procédure devrait être autorisée. Toutefois, en l'espèce, la seule demande de modification de la réponse a été présentée au cours de la plaidoirie de la Couronne en réponse aux observations de Thomas O'Dwyer et la Couronne a reconnu que les seules déclarations ou annonces qui avaient été faites étaient celles qui se trouvaient déjà dans la réponse. En conséquence, il ne s'agit pas d'une affaire dans laquelle la demande de modifier la réponse devrait être accueillie et je n'accueillerais pas la demande de la Couronne de modifier la réponse.

[25] Par conséquent, je rejetterais l'appel de l'ordonnance radiant la réponse. Comme je radierais la réponse, je rejetterais également l'appel de la Couronne visant l'ordonnance du juge accueillant l'appel de Thomas O'Dwyer à l'égard de la pénalité imposée.

Le rôle de Thomas O'Dwyer

[26] Bien que cette conclusion soit suffisante pour trancher les appels, la troisième critique formulée à l'égard de la réponse mérite certains commentaires. La pénalité prévue au paragraphe 237.1(7.4) de la Loi est imposée si une personne émet ou vend un abri fiscal, ou accepte une contrepartie relativement à un abri fiscal, à titre de principal ou de mandataire, avant l'attribution d'un numéro d'inscription. Dans la réponse (au paragraphe 18), les dispositions du paragraphe 237.1(7.4) de la Loi sont reprises sans préciser le rôle que Thomas O'Dwyer aurait joué :

[TRADUCTION]

18. Une pénalité est imposée à l'appelant comme le prévoit le paragraphe 237.1(7.4) de la Loi parce qu'il a agi, à titre de principal ou de mandataire, pour émettre ou vendre l'abri fiscal SRLP, ou accepter une contrepartie relativement à l'abri fiscal SRLP, avant que le ministre attribue un numéro d'inscription d'abri fiscal.

[27] Toutes les combinaisons possibles énumérées au paragraphe 237.1(7.4) de la Loi sont mentionnées. La raison pour laquelle la pénalité a été imposée n'est pas indiquée clairement. Le paragraphe 18 reproduit ci-dessus inclurait l'allégation selon laquelle Thomas O'Dwyer, à titre de principal, a émis des parts de la société en commandite. Or, seule la société en commandite pouvait, à titre de principal, émettre des parts dans la société en commandite.

[28] La pénalité peut être imposée si une personne vend un abri fiscal. Par ailleurs, une personne peut vendre un bien à titre de principal ou de mandataire, mais pas aux deux titres à la fois relativement au même bien. Par conséquent, le ministre aurait dû préciser s'il imposait à Thomas O'Dwyer une pénalité au motif qu'il vendait l'abri fiscal allégué à titre de principal ou de mandataire, mais pas à ces deux titres.

[29] Dans la réponse, il est déclaré que le ministre s'est appuyé sur le fait que [TRADUCTION] « [I]es 66 commanditaires de SRLP ont acquis des parts dans SRLP conformément à une notice d'offre datée du 15 décembre 2006 » (à l'alinéa 11 g)). On peut présumer que cela signifie que les parts ont été émises directement aux 66 commanditaires. Par conséquent, l'allégation selon laquelle Thomas O'Dwyer a vendu des parts à titre de principal ne semble reposer sur aucun fondement.

[30] Les faits allégués relativement au rôle de Thomas O'Dwyer sont énoncés aux alinéas 11 bb) à mm) de la réponse. La raison pour laquelle ces faits mèneraient à la conclusion que Thomas O'Dwyer est passible de la pénalité n'est pas clairement expliquée. Le seul paragraphe censé exposer le fondement sur lequel repose l'imposition de la pénalité est le paragraphe 18, et ce paragraphe ne fournit aucune indication claire de la raison pour laquelle les faits allégués entraîneraient l'imposition de la pénalité à Thomas O'Dwyer.

[31] Pour indiquer le fondement sur lequel repose l'imposition de la pénalité, le ministre devrait clairement énoncer le rôle que Thomas O'Dwyer aurait joué et ne pas simplement reprendre toutes les combinaisons possibles qui respecteraient les conditions prévues par la loi

pour imposer la pénalité. Tout contribuable à qui une pénalité a été imposée devrait en connaître la raison. La simple répétition des diverses combinaisons de possibilités qui pourraient donner lieu à l'imposition de la pénalité n'indique pas au contribuable l'action précise (qui entraînerait l'imposition de la pénalité) qu'il aurait commise.

Conclusion

[32] Je rejetterais les appels, avec dépens.

« Wyman W. Webb »

j.c.a.

« Je suis d'accord.

Pierre Blais, j.c. »

« Je suis d'accord.

K. Sharlow, j.c.a. »

Traduction certifiée conforme
Mario Lagacé, jurilinguiste

