

**Cour d'appel fédérale**



**Federal Court of Appeal**

**Date : 20140424**

**Dossier : A-129-13**

**Référence : 2014 CAF 104**

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

**ENTRE :**

**BAKORP MANAGEMENT LTD.**

**appelante**

**et**

**SA MAJESTÉ LA REINE**

**intimée**

Audience tenue à Toronto (Ontario), le 26 février 2014.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 24 avril 2014.

**MOTIFS DU JUGEMENT :**

**LE JUGE WEBB**

**Y ONT SOUSCRIT :**

**LA JUGE GAUTHIER  
LE JUGE STRATAS**

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20140424

Dossier : A-129-13

Référence : 2014 CAF 104

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

**ENTRE :**

**BAKORP MANAGEMENT LTD.**

**appelante**

**et**

**SA MAJESTÉ LA REINE**

**intimée**

**MOTIFS DU JUGEMENT**

**LE JUGE WEBB**

[1] La Cour est saisie d'un appel de l'ordonnance (2013 CCI 94) par laquelle le juge Campbell Miller de la Cour canadienne de l'impôt a rejeté l'appel de Bakorp Management Limited (Bakorp) au motif qu'il ne respectait pas les exigences du paragraphe 169(2.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5<sup>e</sup> suppl.) (la Loi). Pour les motifs qui suivent, je rejetterais l'appel interjeté par Bakorp à l'encontre de la décision du juge Miller.

*Le contexte*

[2] Bakorp est une grande société au sens du paragraphe 225.1(8) de la Loi (une grande société). Le 10 mars 1992, Bakorp a acquis cinq actions ordinaires de catégorie A de 968649 Ontario Limited; les cinq actions ont fait l'objet d'un rachat le lendemain. Sur la foi des déclarations faites par Bakorp dans son avis d'opposition, et abstraction faite de la question de savoir si la date du paiement en vertu de la Loi serait modifiée par les dispositions du paragraphe 84(3), il semble que :

- a) le montant total à payer pour les actions était susceptible de rajustements;
- b) une fois tous les rajustements effectués, le montant total payé pour les actions était de 338 213 849 \$;
- c) la plus grande partie de ce montant a été payée à Bakorp pendant son année d'imposition 1993;
- d) un autre paiement a été effectué pendant l'année d'imposition 1994 de Bakorp;
- e) le paiement final a été versé pendant l'année d'imposition 1995 de Bakorp.

[3] Conformément aux dispositions du paragraphe 84(3) de la Loi (sous réserve des dispositions du paragraphe 55(2) de la Loi), le montant payé pour le rachat des actions moins le capital versé des actions était réputé constituer un dividende. Le paragraphe 55(2) de la Loi était applicable et une partie de ce qui aurait autrement été réputé être un dividende a été convertie en produit de disposition des actions. Le présent appel ne porte que sur la partie qui correspond au dividende réputé (le dividende réputé).

[4] Bakorp a initialement fait valoir qu'une partie du dividende réputé n'était payable qu'en 1995. Par conséquent, concernant son obligation fiscale en vertu de la partie IV de la Loi, Bakorp a déclaré avoir reçu en 1995 un dividende de 52 912 264 \$ assujetti à l'impôt de la partie IV et avoir une obligation fiscale de 13 333 059 \$ au titre de cette partie.

[5] Par avis de nouvelle cotisation du 31 janvier 2000, le ministre du Revenu national (le ministre) a réduit de 25 332 237 \$ le montant du dividende assujetti à la partie IV (le dividende étant ainsi réduit à 27 580 027 \$). L'impôt de la partie IV à payer par Bakorp en 1995 s'en est ainsi trouvé réduit de 6 333 059 \$.

[6] Par avis d'opposition du 29 mai 2000, Bakorp s'est opposée à cette nouvelle cotisation visant son obligation fiscale en vertu de la partie IV pour l'année d'imposition 1995. L'avis d'opposition a été signifié plus de 90 jours après la date de l'avis de nouvelle cotisation; comme personne n'a fait valoir que l'avis n'avait pas été signifié dans le délai prévu par la Loi, on peut présumer qu'une prorogation de ce délai a été accordée en application de l'article 166.1 de la Loi. Comme nous le verrons, Bakorp a soutenu de manière inusitée qu'en vertu de la partie IV, elle aurait dû payer pour 1995 un montant supérieur à celui établi par le ministre dans la nouvelle cotisation.

[7] Le premier paragraphe de l'avis d'opposition était rédigé comme suit :

[TRADUCTION]

**POINT EN LITIGE :**

1. Le produit du rachat des actions ajouté au revenu à titre de dividende réputé.

<b>Année d'imposition</b>	<b>Rajustement du dividende réputé</b>
10 mars 1995	(25 332 237 \$)
10 mars 1994	(8 154 757 \$)
10 mars 1993	154 224 784 \$
	120 737 790 \$

[8] Le dividende était réduit pour deux des trois années mentionnées dans l'avis d'opposition, tandis que pour l'autre année, soit 1993, on l'avait augmenté (d'un montant bien supérieur à celui des réductions pour les années 1994 et 1995). Seule l'année 1995 est en cause dans la présente affaire.

[9] Par avis de ratification du 26 mars 2012, le ministre a déclaré à Bakorp [TRADUCTION] « qu'une somme de 28 000 000 \$ devrait être incluse dans votre revenu pour l'année 1995 au titre de ce dividende réputé ». Le ministre semble avoir augmenté le montant du dividende assujéti à l'impôt en vertu de la partie IV pour 1995 par rapport au montant sur lequel était fondé l'avis de nouvelle cotisation du 31 janvier 2000 concernant la partie IV. Rien n'indique toutefois pourquoi le ministre a conclu que l'impôt à payer pour 1995 au titre de la partie IV devait se fonder sur un montant de dividende de 28 000 000 \$ plutôt que de 52 912 264 \$ comme Bakorp le proposait.

[10] Bakorp a ensuite produit auprès de la Cour canadienne de l'impôt un avis d'appel dans lequel elle faisait valoir (au paragraphe 16) que [TRADUCTION] : « Aucune disposition de la [Loi] ne permet d'inclure [la somme de 28 000 000 \$ qui a été incluse dans le revenu de Bakorp pour 1995] dans le revenu imposable de l'appelante pour l'année d'imposition 1995. » La

Couronne a présenté une requête en vue d'obtenir une ordonnance rejetant cet appel au motif qu'il ne respectait pas les exigences du paragraphe 169(2.1) de la Loi. Comme nous l'avons vu, le juge de la Cour de l'impôt a accueilli cette requête et l'appel a été rejeté.

*La question en litige dans le présent appel et la norme de contrôle*

[11] La question en litige dans le présent appel est de savoir si Bakorp s'est conformée aux dispositions du paragraphe 169(2.1) de la Loi lorsqu'elle a interjeté appel devant la Cour canadienne de l'impôt et, en particulier :

- a) si Bakorp avait interjeté appel devant la Cour canadienne de l'impôt à l'égard d'une question relativement à laquelle elle s'était conformée au paragraphe 165(1.11) de la Loi dans son avis d'opposition;
- b) si Bakorp avait interjeté appel à l'égard du redressement, tel qu'il est exposé dans l'avis d'opposition, qu'elle avait demandé relativement à cette question.

[12] Dans *Housen c. Nikolaisen*, [2002] 2 R.C.S. 235, 2002 CSC 33, la Cour suprême du Canada a confirmé que la norme de contrôle de la décision correcte s'appliquait aux questions de droit. Quant aux conclusions de fait (y compris les inférences de fait), elles ne peuvent être infirmées que s'il est établi que le juge a commis une erreur manifeste et dominante. La norme de l'erreur manifeste et dominante s'applique également aux questions mixtes de fait et de droit, sauf lorsqu'une question de droit est isolable, auquel cas c'est à la norme de la décision correcte qu'il convient de recourir. Une erreur est manifeste lorsqu'on peut la voir aisément et elle est dominante lorsqu'elle modifie le résultat.

[13] Les parties ne s'entendent pas sur la norme de contrôle applicable en l'espèce. Bakorp soutient que le juge de la Cour de l'impôt a interprété erronément le mot « question » aux paragraphes 165(1.11) et 169(2.1) de la Loi et que, comme il s'agit d'une question d'interprétation légale, c'est la norme de la décision correcte qui s'applique. Bakorp soutient ensuite que le juge de la Cour de l'impôt a interprété erronément les exigences du paragraphe 169(2.1) de la Loi quant au redressement demandé, et qu'il s'agit aussi d'une question d'interprétation légale susceptible de contrôle selon la norme de la décision correcte.

[14] La Couronne fait quant à elle valoir qu'il faut plutôt chercher à savoir si le juge de la Cour de l'impôt a conclu erronément que la question exposée dans l'avis d'opposition n'était pas la même que celle décrite dans l'avis d'appel. Il s'agit, selon elle, d'une conclusion de fait qui ne peut être infirmée en appel que si le juge a commis une erreur manifeste et dominante. La Couronne avance le même argument au regard de la conclusion selon laquelle le redressement demandé dans l'avis d'appel diffère de celui demandé dans l'avis d'opposition.

[15] Pour analyser cette question, il faut d'abord se demander comment il convient d'interpréter les mots « question » et « redressement demandé » aux paragraphes 165(1.11) et 169(2.1) de la Loi. Sans l'avoir fait, comment pourrait-on décider si la question, et si le redressement demandé, étaient les mêmes ou étaient différents? L'interprétation de ces mots utilisés aux paragraphes 165(1.11) et 169(2.1) de la Loi est une question de droit isolable qui appelle la norme de contrôle de la décision correcte.

*Les exigences procédurales de la Loi concernant les oppositions et les appels*

[16] Comme Bakorp est une grande société, son droit d'interjeter appel devant la Cour canadienne de l'impôt est assorti de certaines restrictions. Le paragraphe 169(2.1) de la Loi est libellé comme suit :

(2.1) Malgré les paragraphes (1) et (2), la société qui était une grande société au cours d'une année d'imposition, au sens du paragraphe 225.1(8) et qui signifie un avis d'opposition à une cotisation établie en vertu de la présente partie pour l'année ne peut interjeter appel devant la Cour canadienne de l'impôt pour faire annuler ou modifier la cotisation qu'à l'égard des questions suivantes :

- a)* une question relativement à laquelle elle s'est conformée au paragraphe 165(1.11) dans l'avis, mais seulement à l'égard du redressement, tel qu'il est exposé dans l'avis, qu'elle demande relativement à cette question;
- b)* une question visée au paragraphe 165(1.14), dans le cas où elle n'a pas, à cause du paragraphe 165(7), signifier [sic] d'avis d'opposition à la cotisation qui a donné lieu à la question.

(2.1) Notwithstanding subsections 169(1) and 169(2), where a corporation that was a large corporation in a taxation year (within the meaning assigned by subsection 225.1(8)) served a notice of objection to an assessment under this Part for the year, the corporation may appeal to the Tax Court of Canada to have the assessment vacated or varied only with respect to

*(a)* an issue in respect of which the corporation has complied with subsection 165(1.11) in the notice, or

*(b)* an issue described in subsection 165(1.14) where the corporation did not, because of subsection 165(7), serve a notice of objection to the assessment that gave rise to the issue

and, in the case of an issue described in paragraph 169(2.1)(a), the corporation may so appeal only with respect to the relief sought in respect of the issue as specified by the corporation in the notice.



[17] Une grande société ne peut interjeter appel devant la Cour canadienne de l'impôt qu'à l'égard d'une question relativement à laquelle elle s'est conformée au paragraphe 165(1.11) de la Loi, reproduit ci-après, dans son avis d'opposition :

165 (1.11) Dans le cas où une société qui était une grande société au cours d'une année d'imposition, au sens du paragraphe 225.1(8), s'oppose à une cotisation établie en vertu de la présente partie pour l'année, l'avis d'opposition doit, à la fois :

- a) donner une description suffisante de chaque question à trancher;
- b) préciser, pour chaque question, le redressement demandé, sous la forme du montant qui représente la modification d'un solde, au sens du paragraphe 152(4.4), ou d'un solde de dépenses ou autres montants non déduits applicable à la société;
- c) fournir, pour chaque question, les motifs et les faits sur lesquels se fonde la société.

165 (1.11) Where a corporation that was a large corporation in a taxation year (within the meaning assigned by subsection 225.1(8)) objects to an assessment under this Part for the year, the notice of objection shall

- (a) reasonably describe each issue to be decided;
- (b) specify in respect of each issue, the relief sought, expressed as the amount of a change in a balance (within the meaning assigned by subsection 152(4.4)) or a balance of undeducted outlays, expenses or other amounts of the corporation; and
- (c) provide facts and reasons relied on by the corporation in respect of each issue.

*Les thèses des parties*

[18] Bakorp fait valoir ce qui suit au paragraphe 39 de son mémoire des faits et du droit :

[TRADUCTION]

Le paragraphe 165(1.11) n'exige pas que la question soit confondue avec les motifs et le redressement demandé. On traite au contraire de ces éléments de l'opposition de manière distincte les uns des autres aux alinéas *a)*, *b)* et *c)*, respectivement. La description de la « question » ne doit être que cela : une description du « point en litige ».

[19] Bakorp ajoute ce qui suit au paragraphe 45 de son mémoire :

[TRADUCTION]

Tel que la Cour d'appel l'a expliqué dans l'arrêt *Potash*, une grande société doit donner une description qui permette au ministre de connaître la question à trancher. Dans la présente affaire, il ressort clairement de l'avis de ratification que le ministre savait que le débat portait sur le « produit du rachat des actions ajouté au revenu à titre de dividende réputé ». C'est là la question en litige.

[20] Le paragraphe 169(2.1) de la Loi prévoit que l'appel doit être « à l'égard du redressement, tel qu'il est exposé dans l'avis [d'opposition], [que la société] demande relativement à cette question ». Bakorp soutient quant à cette exigence que le paragraphe 169(2.1) de la Loi ne requiert pas le même degré de précision pour le « redressement » que ne le fait le paragraphe 165(1.11) de la Loi. Elle fait valoir qu'elle a demandé comme redressement dans son avis d'opposition un rajustement de l'impôt qu'elle devait en vertu de la partie IV et qu'elle a sollicité le même redressement dans son avis d'appel, quoique d'un montant sensiblement différent et à titre de remboursement plutôt que de paiement additionnel. Bakorp a demandé, dans son avis d'opposition, une augmentation de son obligation fiscale en vertu de la partie IV et, dans son avis d'appel, l'élimination pour l'année 1995 de son obligation fiscale en vertu de la partie IV.

[21] Comme on l'a vu, la Couronne estime que la question de savoir si la question soulevée et le redressement demandé étaient les mêmes dans l'avis d'opposition et dans l'avis d'appel est une question de fait. Selon elle, le juge de la Cour de l'impôt n'a pas commis une erreur manifeste et dominante à l'égard de ces questions de fait.

*Analyse*

[22] Les appels interjetés devant la Cour canadienne de l'impôt visent des cotisations ou des nouvelles cotisations particulières. En l'espèce, l'avis de nouvelle cotisation se rapportait à une obligation fiscale de Bakorp en vertu de la partie IV de la Loi, et non de la partie I. L'impôt de la partie I est établi en fonction du revenu imposable d'un particulier, alors que l'impôt de la partie IV s'applique à certaines sociétés qui ont reçu des dividendes. Le paragraphe 186(1) de la Loi était rédigé comme suit en 1993 et en 1994 et pour les années d'imposition se terminant avant juillet 1995 :

186 (1) Toute société (appelée « société donnée » au présent article) qui, à un moment donné d'une année d'imposition, était soit une société privée, soit une société (autre qu'une société privée) dite « assujettie » à la présente partie, résidant au Canada et contrôlée au moyen d'un droit de bénéficiaire sur une ou plusieurs fiducies ou autrement par un particulier (autre qu'une fiducie) ou par un groupe lié de particuliers (autres que des fiducies) ou à leur profit, est redevable, au plus tard le dernier jour du troisième mois suivant la fin de l'année, d'un impôt pour l'année en vertu de la présente partie égal au quart de l'excédent éventuel du total des montants suivants :

a) les sommes que la société donnée a reçues au cours de l'année et à un moment où elle était une société assujettie ou une société privée, au titre ou en paiement intégral ou partiel de dividendes imposables de sociétés, sauf des sociétés payantes auxquelles elle est

186 (1) Every corporation (in this section referred to as the “particular corporation”) that was, at any time in a taxation year, a corporation (other than a private corporation) resident in Canada and controlled, whether by reason of a beneficial interest in one or more trusts or otherwise, by or for the benefit of an individual (other than a trust) or a related group of individuals (other than trusts) (in this Part referred to as a “subject corporation”) or a private corporation shall, on or before the last day of the third month after the end of the year, pay a tax under this Part for the year equal to ¼ of the amount, if any, by which the total of

(a) all amounts received by the particular corporation in the year and at a time when it was a subject corporation or a private corporation as, on account of, in lieu of payment of or in satisfaction of, taxable dividends from corporations (other than payer corporations connected with it),

rattachée :

(i) soit qui sont déductibles,  
en vertu du  
paragraphe 112(1), de son  
revenu pour l'année,

(i) that are deductible under  
subsection 112(1) from its  
income for the year, or

...

[...]

[23] Le paragraphe 186(1) de la Loi, tel qu'il a été modifié par le paragraphe 48(1) de la L.C. 1996, ch. 21, s'applique aux années d'imposition terminées après juin 1995. L'année d'imposition 1995 de Bakorp s'est terminée le 10 mars 1995, de sorte que tout dividende reçu par elle durant cette année d'imposition-là est assujéti aux dispositions reproduites ci-dessus.

[24] Le paragraphe 187(1) de la Loi prévoit que toute société tenue de payer de l'impôt de la partie IV doit produire une déclaration de revenus en vertu de la partie IV, et le paragraphe 187(3) de la Loi intègre par renvoi plusieurs dispositions de la partie I, y compris les dispositions de l'article 152 relatives aux cotisations et de l'article 165 relatives aux avis d'opposition, ainsi que de la partie J, relatives aux appels devant la Cour canadienne de l'impôt. Par conséquent, les restrictions imposées aux grandes sociétés en matière d'avis d'opposition et d'appel devant la Cour canadienne de l'impôt en vertu de la partie I de la Loi s'appliquent aux cotisations et aux nouvelles cotisations relatives à l'impôt en vertu de la partie IV.

[25] Le premier point à examiner est le sens à donner au mot « question », au paragraphe 165(1.11) de la Loi, lors de l'interprétation de la partie IV de la Loi. La Cour suprême du Canada a donné les orientations suivantes en ce qui concerne l'interprétation légale dans *R. c. Hypothèques Trustco Canada*, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601 :

10 Il est depuis longtemps établi en matière d'interprétation des lois qu'« il faut lire les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur » : voir *65302 British Columbia Ltd. c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 804, par. 50. L'interprétation d'une disposition législative doit être fondée sur une analyse textuelle, contextuelle et téléologique destinée à dégager un sens qui s'harmonise avec la Loi dans son ensemble. Lorsque le libellé d'une disposition est précis et non équivoque, le sens ordinaire des mots joue un rôle primordial dans le processus d'interprétation. Par contre, lorsque les mots utilisés peuvent avoir plus d'un sens raisonnable, leur sens ordinaire joue un rôle moins important. L'incidence relative du sens ordinaire, du contexte et de l'objet sur le processus d'interprétation peut varier, mais les tribunaux doivent, dans tous les cas, chercher à interpréter les dispositions d'une loi comme formant un tout harmonieux.

[26] Dans *R. c. Potash Corporation of Saskatchewan Inc.*, 2003 CAF 471, on a décrit comme suit l'objet général des paragraphes 165(1.11) et 169(2.1) de la Loi (qu'on appelle parfois les règles relatives aux grandes sociétés) :

4 Les Règles relatives aux grandes sociétés ont été prises en 1995 en vue de décourager les grandes sociétés de réorganiser complètement leurs déclarations de revenu pour une année particulière, après que la procédure d'opposition ou d'appel a été engagée, en se fondant sur de nouvelles interprétations et sur le résultat de décisions judiciaires rendues dans des litiges intéressant d'autres contribuables. [...]

Bref, le Parlement veut que le ministre du Revenu national (le ministre) puisse établir le plus tôt possible la nature et le montant de l'obligation fiscale en souffrance et ses effets fiscaux possibles.

[27] Quant à l'obligation pour une société de décrire la question à laquelle se rapporte son opposition, la Cour a déclaré ce qui suit dans l'arrêt *Potash* :

21 Les règles relatives aux grandes sociétés imposent des exigences additionnelles aux grandes sociétés qui s'opposent à une cotisation établie par le ministre. En l'espèce, la question principale se rapporte au sens à attribuer aux mots « chaque question » figurant dans l'expression « donner une description suffisante de chaque question à trancher » à l'alinéa 165(1.11)a) de la Loi. En interprétant ces mots, le juge a fait les remarques suivantes :

La question est le problème juridique en litige entre le contribuable et l'ADRC. Elle n'a pas à être décrite de façon précise mais, si elle l'est, elle peut renvoyer aux numéros d'articles pertinents de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ou reproduire ou paraphraser leur libellé.

22 Je ne souscris pas à cette remarque. Contrairement à ce que le juge a dit, une grande société n'est pas tenue de décrire la question « de façon précise », mais elle est tenue de donner une description « suffisante ». Or, ce qui est suffisant diffère d'un cas à l'autre et dépend du degré de précision nécessaire pour permettre au ministre de connaître chaque question à trancher.

23 En établissant une nouvelle cotisation à l'égard de PCS, le ministre énonce les éléments précis de revenu qui ont été refusés en tant que partie intégrante des bénéfices relatifs à des ressources (voir le paragraphe 8). En déposant son avis d'opposition, PCS s'est opposée au rejet de ces éléments de revenu, en les décrivant de la même façon que le ministre. Cela était conforme à l'alinéa 165(1.11)a) puisque les questions visées par l'opposition étaient alors définies d'une façon suffisante.

24 Contrairement à ce qu'a dit le juge, il n'aurait pas été suffisant de se contenter de dire que c'était la question de la détermination de la « déduction relative aux ressources » ou des « bénéfices relatifs à des ressources » qui était en litige sans préciser les éléments particuliers qui devaient être déterminés par le ministre ou par la Cour de l'impôt. Une description aussi générale aurait pour effet de rendre inutiles les Règles relatives aux grandes sociétés et irait à l'encontre de leur objet.

Ni l'une ni l'autre partie n'a soutenu que les conclusions de droit tirées dans l'arrêt *Potash* étaient erronées.

[28] Une question ou un énoncé général au sujet d'un montant à établir selon la Loi qui ne permettrait pas au ministre de savoir ce qui est véritablement en litige ne constituera pas une description suffisante de la question. On a cité, comme exemples de descriptions inappropriées d'une question, le calcul d'une déduction relative aux ressources ou le calcul de bénéfices relatifs à des ressources. Dans le même ordre d'idées, le juge Jorré de la Cour canadienne de l'impôt a déclaré, dans *Banque canadienne impériale de commerce c. La Reine*, 2013 TCC 170,

concernant des dispositions correspondantes de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. 1985, ch. E-15, qu'il ne suffirait pas de décrire de manière générale la question à trancher comme étant la détermination du montant approprié d'impôt à payer.

[29] L'alinéa 165(1.11)*b*) de la Loi prévoit qu'il faut préciser, pour chaque question, le redressement demandé, sous la forme du montant qui représente la modification du solde correspondant aux divers éléments énumérés. Il s'ensuit que la question doit être décrite de façon suffisante, qui permette de calculer un montant précis. Il ne suffirait pas de décrire la question à trancher comme étant, par exemple, celle du calcul des bénéfices relatifs à des ressources puisqu'on ne pourrait en dégager la modification précise de tout solde demandée. Si toutefois l'élément particulier de calcul en litige était suffisamment décrit, on serait en mesure de préciser l'effet du règlement du litige sur le revenu de la société.

*Quelle question Bakorp a-t-elle soulevée dans son avis d'opposition?*

[30] Bakorp déclare qu'en l'espèce la question est décrite de façon suffisante au premier paragraphe, reproduit ci-après, de l'avis d'opposition :

[TRADUCTION]

**POINT EN LITIGE :**

1. Le produit du rachat des actions ajouté au revenu à titre de dividende réputé.

<b>Année d'imposition</b>	<b>Rajustement du dividende réputé</b>
10 mars 1995	(25 332 237 \$)
10 mars 1994	(8 154 757 \$)
10 mars 1993	154 224 784 \$
	120 737 790 \$

[31] Bakorp soutient que, puisque la nouvelle cotisation pour l'impôt en vertu de la partie IV a donné lieu à la signification d'un avis d'opposition, elle était manifestement en désaccord avec le rajustement effectué par le ministre. Bakorp ajoute qu'il faudrait interpréter cette partie de l'avis d'opposition comme une affirmation de sa part selon laquelle la question à trancher était la détermination du montant approprié des dividendes qu'elle avait reçus pendant son année d'imposition 1995. Même si ce paragraphe de l'avis pouvait être interprété de cette façon, je ne suis pas d'accord pour dire qu'il s'agirait d'une description adéquate de la question à trancher en vertu du paragraphe 165(1.11) de la Loi, tel qu'il s'applique à la partie IV.

[32] Dans l'avis d'opposition, on présente la question comme étant celle du [TRADUCTION] « produit du rachat des actions ajouté au revenu à titre de dividende réputé ». Il ne s'agit pas de la formulation d'une question à trancher, mais plutôt d'un énoncé sommaire de la situation. Dans le tableau figurant au premier paragraphe de l'avis d'opposition, on fait simplement état des rajustements effectués aux dividendes réputés considérés comme ayant été reçus pour les besoins de la partie IV pendant les années d'imposition énumérées. Rien dans ce paragraphe ne fournit le moindre indice quant à l'élément ou aux éléments du calcul des dividendes reçus en 1995 par Bakorp, pour les besoins de la partie IV de la Loi, à l'égard desquels le ministre ou la Cour canadienne de l'impôt devrait rendre une décision, ni n'indique si Bakorp conteste le rajustement du dividende réputé pour 1995 parce qu'elle estime que son montant aurait dû être plus ou être moins élevé.

[33] Décrire la question comme étant celle du [TRADUCTION] « montant approprié des dividendes qu'elle avait reçus pendant son année d'imposition 1995 » ne précise pas la



modification d'un solde, mis à part une fourchette de 0 \$ à 52 912 264 \$ quant au montant des dividendes reçus par Bakorp au cours de l'année d'imposition 1995. Cette description de la question n'indique rien sur la question à trancher pour régler le litige.

[34] L'objectif du paragraphe 165(1.11) de la Loi serait compromis si l'on satisfaisait par une telle description à l'exigence d'une description suffisante de la question à trancher. En l'espèce, la nouvelle cotisation a été établie en vertu de la partie IV de la Loi, qui prévoit uniquement l'assujettissement à l'impôt de certaines sociétés qui ont reçu des dividendes. Nul ne conteste en l'espèce que Bakorp était une société privée sans lien, pendant toute l'année d'imposition 1995, avec 968649 Ontario Limited. Par conséquent, la seule question pouvant être soulevée relativement à l'impôt en vertu de la partie IV pour 1995 concernerait le montant des dividendes reçus par Bakorp pendant son année d'imposition 1995. Si la question en litige est simplement celle du montant approprié des dividendes reçus par Bakorp en 1995, cela signifierait qu'il ne découle du paragraphe 165(1.11) de la Loi (tel qu'il s'applique à la partie IV) aucune obligation pour une grande société outre celle de déposer un avis d'opposition. Cela ne répondrait pas non plus à l'objectif de permettre au ministre de connaître, le plus tôt possible, la nature et le montant de l'obligation fiscale en litige.

[35] Il ressort clairement de la lecture de l'intégralité de l'avis d'opposition que Bakorp estimait avoir produit correctement sa déclaration de revenus relative à la partie IV et qu'elle devrait donc payer en vertu de la partie IV un montant d'impôt supérieur à celui qu'a établi le ministre dans la nouvelle cotisation. Au paragraphe 13 de l'avis d'opposition, Bakorp a concilié son mode de comptabilisation du produit de rachat dans ses déclarations produites sous le régime

de la Loi. Bakorp a en particulier affirmé que, pour son année d'imposition 1995, elle avait déclaré un dividende réputé de 52 912 264 \$ dans le formulaire T2S(3). Bakorp semble aussi avoir clairement pris pour acquis qu'il lui fallait déclarer les montants en cause, puisque toute question ou tout différend concernant le rajustement des montants à payer pour le rachat des actions était réglé. Par conséquent, la question relativement à laquelle Bakorp s'est conformée aux dispositions du paragraphe 165(1.11) de la Loi revenait à la question de savoir si elle avait raison de conclure qu'elle avait reçu un montant de dividendes de 52 912 264 \$ en 1995, pour les besoins de la partie IV, en tenant pour acquis le règlement de toute question ou de tout différend concernant ce montant. Dans ce cas, le montant fait partie de la description de la question à trancher.

[36] Bakorp ne pouvait donc interjeter appel qu'à l'égard de cette question. Or, ce n'est pas celle qu'elle a soulevée dans l'avis d'appel, dont je reproduis les paragraphes 13 à 16 ci-après :

[TRADUCTION]

### **Partie III – Questions en litige**

13. La question qui se pose relativement à la cotisation est celle de savoir si la somme reçue en 1995 est imposable à juste titre au cours de l'année 1995 de l'appelante.

### **Partie IV – Dispositions législatives pertinentes**

14. L'appelante se fonde notamment sur l'article 3 et les paragraphes 84(3) et 84(7) de la LIR.

### **Partie V – Motifs que l'appelante entend faire valoir**

15. Le dividende réputé, notamment la somme reçue en 1995, était payable à l'appelante en 1993. Il devrait donc être inclus dans le revenu imposable de l'appelante pour 1993.

16. Aucune disposition de la LIR ne permet d'inclure la somme reçue en 1995 dans le revenu imposable de l'appelante pour l'année 1995.

[37] Puisque la nouvelle cotisation faisant l'objet de la tentative d'appel de Bakorp devant la Cour canadienne de l'impôt était une nouvelle cotisation d'impôt en vertu de la partie IV (ayant pour fondement les dividendes *reçus*), et non de la partie I (ayant pour fondement le revenu imposable), on ne comprend pas très bien pourquoi Bakorp a dit que le dividende était *payable* en 1993 et a fait état de la question de savoir si le dividende pouvait être inclus dans son revenu imposable pour 1995.

[38] Pendant la plaidoirie, les avocats de Bakorp ont déclaré que la thèse que leur cliente voulait exposer en appel devant la Cour canadienne de l'impôt était qu'en raison de la disposition déterminative à l'alinéa 84(3)*b* de la Loi, elle était réputée avoir reçu le dividende de 52 912 849 \$ (qu'elle a déclaré dans sa déclaration de revenus pour 1995) lors du rachat des actions en 1993 (et ainsi l'impôt au titre de la partie IV serait devenu exigible en 1993 et non en 1995). Il s'agit d'une question de droit liée à l'interprétation de cet alinéa et cette prétention n'était pas clairement énoncée dans l'avis d'appel de Bakorp.

[39] Ce n'est pas en se contentant de mentionner dans l'avis d'appel que le paragraphe 84(3) de la Loi est une des dispositions pertinentes et de déclarer que la somme de 28 000 000 \$ (le montant assujéti à l'impôt en 1995 en vertu de la partie IV selon le ministre) était payable en 1993 et aurait donc dû être incluse dans le revenu imposable de Bakorp en 1993 qu'on énonce l'argument juridique, fondé sur le paragraphe 84(3) de la Loi, quant au moment où le dividende réputé a été reçu pour les besoins de la Loi.

[40] Il est encore plus difficile d'extraire de l'avis d'appel l'argument juridique que Bakorp tente d'avancer en raison des mentions qui y sont faites de l'inclusion des dividendes dans le revenu imposable. Sous le régime de la Loi, les dividendes reçus par une société résidant au Canada d'une autre société canadienne imposable sont inclus dans le revenu de la société bénéficiaire en vertu du paragraphe 82(1) et de l'alinéa 12(1*i*) de la Loi, mais ils sont *déduits* du revenu de la société recevant les dividendes aux fins du calcul de son *revenu imposable* en vertu du paragraphe 112(1) de la Loi. Si les dividendes n'avaient pas été déductibles en vertu de ce paragraphe, ils n'auraient pas été assujettis à l'impôt de la partie IV (selon le sous-alinéa 186(1)(a)(i), avant les modifications qui y ont été apportées en 1996, qui est maintenant intégré à la définition d'un dividende déterminé au paragraphe 186(3) de la Loi). Les allusions faites aux dividendes inclus dans le revenu imposable portent ainsi atteinte à l'argument que Bakorp tentait de faire valoir.

[41] Il convient aussi de noter que déplacer l'obligation fiscale au titre de la partie IV vers une autre année soulèverait également la question de savoir si une nouvelle cotisation peut être établie, pour cette autre année, en vertu du paragraphe 152(4) de la Loi (applicable à la partie IV en vertu du paragraphe 187(3) de la Loi).

[42] À mon avis, pour être suffisante, la description de la question de l'incidence du paragraphe 84(3) de la Loi sur le moment où des dividendes sont réputés avoir été reçus lors du rachat d'actions aurait signalé au ministre cet argument juridique concernant l'interprétation à donner à ce paragraphe de la Loi. Il aurait fallu, pour cela, faire davantage que simplement mentionner le paragraphe 84(3) parmi les trois dispositions sur lesquelles on entendait s'appuyer.

Il est toutefois bien clair que Bakorp n'a pas soulevé cette question découlant de cet argument juridique dans l'avis d'opposition qu'elle a déposé, ni ne s'est fondée sur cette question. Si l'interprétation que Bakorp expose dans son argument juridique était juste et que Bakorp avait reçu en 1993, lorsque les actions ont été rachetées, l'intégralité du dividende réputé qui a été payé plus tard (et je ne me prononce aucunement sur la validité de cet argument), le résultat atteint aurait été inconciliable avec la position adoptée par Bakorp dans son avis d'opposition.

[43] J'estime comme le juge de la Cour de l'impôt que la question que Bakorp tente de soulever dans son avis d'appel n'en est pas une relativement à laquelle elle s'est conformée aux dispositions du paragraphe 165(1.11) de la Loi.

#### *Le redressement demandé*

[44] Bien qu'il ne soit pas nécessaire pour statuer sur l'appel de traiter de la question de savoir si le redressement demandé dans l'avis d'appel est le même que celui demandé dans l'avis d'opposition, je serais aussi d'accord avec le juge de la Cour de l'impôt pour dire que Bakorp n'a pas sollicité le même redressement.

[45] Le juge de la Cour de l'impôt qui instruit un appel interjeté sous le régime de la Loi ne peut accorder qu'un nombre restreint de mesures de redressement. Le paragraphe 171(1) de la Loi prévoit que, si un appel est accueilli (ce que demanderait Bakorp), le juge de la Cour de l'impôt peut uniquement annuler la cotisation, la modifier ou la déferer au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation. On ne peut simplement demander dans l'avis d'opposition, à titre de redressement visé au paragraphe 169(2.1) de la Loi, que l'affaire soit déférée au ministre pour

nouvel examen et nouvelle cotisation. Il serait dénué de sens de conclure qu'il est satisfait à la restriction concernant le redressement demandé prévue au paragraphe 169(2.1) de la Loi lorsque le contribuable sollicite simplement le renvoi de l'affaire au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation, compte tenu du nombre limité de choix dont la Cour de l'impôt dispose lorsqu'elle siège en appel. Dans le cas du paragraphe 169(2.1) et du paragraphe 165(1.11) de la Loi, la mention du redressement demandé au paragraphe 165(2.1) de la Loi doit être une mention du redressement précis demandé, tel qu'il est prévu pour satisfaire au paragraphe 165(1.11) de la Loi. Cela serait compatible avec l'objectif de ces dispositions, qui est de faire en sorte que « le ministre du Revenu national (le ministre) puisse établir le plus tôt possible la nature et le montant de l'obligation fiscale en souffrance et ses effets fiscaux possibles ». On compromettrait cet objectif si le redressement demandé, tel qu'il est décrit au paragraphe 169(2.1) de la Loi, n'était pas le redressement demandé décrit au paragraphe 165(1.11).

[46] En l'espèce, Bakorp a demandé au ministre dans son avis d'opposition [TRADUCTION] « d'annuler son rajustement d'impôt et les intérêts connexes pour son année d'imposition terminée le 10 mars 1995 ». Ce redressement aurait augmenté le montant d'impôt à payer par Bakorp en vertu de la partie IV par rapport au montant établi dans la nouvelle cotisation.

[47] Dans l'avis d'appel, on demandait simplement comme redressement d'accueillir l'appel. Comme l'appel était fondé sur l'argument selon lequel on avait attribué la dette fiscale au titre de la partie IV à une mauvaise année dans la nouvelle cotisation, Bakorp demandait en fait à la Cour soit de modifier la nouvelle cotisation, soit de renvoyer l'affaire au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation en vue d'éliminer toute obligation fiscale au titre de la partie IV pour

l'année 1995. Comme les paragraphes 165(1.11) et 169(2.1) de la Loi ont pour objet de permettre au ministre d'évaluer les effets fiscaux possibles de différends fiscaux, le redressement demandé dans l'avis d'opposition et dans l'avis d'appel doit être semblable quant à ses répercussions sur le fisc. On ne saurait dire que solliciter le remboursement intégral de tout impôt de la partie IV payé pour l'année 1995 constitue le redressement exposé dans l'avis d'opposition alors que, plutôt qu'un tel remboursement intégral, Bakorp demandait à payer davantage d'impôt au titre de la partie IV que le montant établi dans la nouvelle cotisation. L'appel n'est pas interjeté dans la présente affaire à l'égard du redressement qu'on sollicitait dans l'avis d'opposition.

[48] Il convient de noter que Bakorp a tenté dans la présente affaire de modifier la question en litige en appel et le redressement demandé. Comme on l'a signalé au paragraphe 27 de l'arrêt *Potash Corporation of Saskatchewan*, il reste à trancher la question de savoir si une grande société peut être autorisée à modifier le montant précisé du redressement demandé pour un montant qui lui soit plus favorable si la question en litige demeure inchangée. Il semble toutefois qu'une grande société devrait être autorisée, si la question reste inchangée, à modifier le montant précisé du redressement demandé pour un montant qui lui soit moins favorable, puisqu'une telle modification serait toujours compatible avec l'objet des dispositions.

[49] Par conséquent, je rejetterais l'appel avec dépens.

« Wyman W. Webb »

---

j.c.a.

« Je suis d'accord.

Johanne Gauthier, j.c.a. »

« Je suis d'accord.

David Stratas, j.c.a. »

Traduction certifiée conforme

Yves Bellefeuille, réviseur



**COUR D'APPEL FÉDÉRALE**

**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER**

**DOSSIER :** A-129-13

**INTITULÉ :** BAKORP MANAGEMENT LTD. c.  
SA MAJESTÉ LA REINE

**LIEU DE L'AUDIENCE :** Toronto (Ontario)

**DATE DE L'AUDIENCE :** LE 26 FÉVRIER 2014

**MOTIFS DU JUGEMENT :** LE JUGE WEBB

**Y ONT SOUSCRIT :** LA JUGE GAUTHIER  
LE JUGE STRATAS

**DATE DES MOTIFS :** LE 24 AVRIL 2014

**COMPARUTIONS :**

Matthew G. Williams POUR L'APPELANTE  
E. Rebecca Potter

Jenny P. Mboutsiadis POUR L'INTIMÉE  
Bobby Sood

**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :**

Thorsteinssons LLP POUR L'APPELANTE  
Toronto (Ontario)

William F. Pentney POUR L'INTIMÉE  
Sous-procureur général du Canada