

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Dossier : 1999-5096(IT)G

ENTRE :

POTASH CORPORATION OF SASKATCHEWAN INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

Appel entendu le 24 janvier 2003 à Toronto (Ontario), par

l'honorable juge D. W. Beaubier

Avocat de l'appelante : M^e Guy Du Pont

Avocate de l'intimée : M^e Wendy Burnham

MOTIFS DE L'ORDONNANCE

Le juge Beaubier, C.C.I.

[1] La requête de l'appelante a été entendue à Toronto (Ontario), le 24 janvier 2003.

[2] Il s'agit d'une requête présentée en vertu de l'article 54 des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale)* afin d'obtenir la permission de modifier l'avis d'appel pour ajouter des déductions et modifier certains chiffres qui y sont indiqués afin de les augmenter.

[3] Les paragraphes 165(1.11) et 165(1.12) s'appliquent aux avis d'opposition par des « grandes sociétés ». L'appelante est une grande société. Les paragraphes se lisent ainsi :

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(1.12) Malgré le paragraphe (1.11), dans le cas où un avis d'opposition signifié par une société à laquelle ce paragraphe s'applique ne contient pas les renseignements requis selon les alinéas (1.11)b) ou c) relativement à une question à trancher qui est décrite dans l'avis, le ministre peut demander par écrit à la société de fournir ces renseignements. La société est réputée s'être conformée à ces alinéas relativement à la question à trancher si, dans les 60 jours suivant la date de la demande par le ministre, elle communique par écrit les renseignements requis au chef des Appels visé au paragraphe (2).

De plus, le paragraphe 169(2.1) s'applique aux appels par une grande société. En voici le libellé :

169(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 d'avis d'opposition à la cotisation qui a donné lieu à la question.

[4] Ces paragraphes dérogent au droit étendu des contribuables de déposer un avis d'opposition et d'en appeler d'une cotisation fiscale, et le restreignent. En règle générale, l'Agence des douanes et du revenu du Canada (« ADRC ») a des années pour établir des cotisations fiscales à l'endroit d'un contribuable. Le contribuable dispose alors de 90 jours pour déposer un avis d'opposition. L'ADRC peut ensuite prendre des années avant d'établir une nouvelle cotisation, après quoi le contribuable n'a que 90 jours pour déposer un avis d'appel. Ces limites de temps s'appliquent aux appelantes qui sont de grandes sociétés. Par conséquent, de l'avis de la Cour, les paragraphes cités doivent recevoir une interprétation stricte.

[5] Le paragraphe 165(1.11) prévoit que l'avis d'opposition « doit » :

- a) 1. « donner une description suffisante » -

C'est là un critère objectif que doit respecter la description. Il n'est pas nécessaire qu'elle soit exacte.

- 2. « chaque question » -

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.

- b) 1. « préciser ... le redressement demandé » -

Cet alinéa fait référence à un « solde » (au sens donné à ce terme par le paragraphe 152(4.4)). Selon moi, ce renvoi sert à déterminer le degré requis de spécificité. Lorsqu'il se prévaut du paragraphe 152(4.4), le contribuable doit préciser si le redressement qu'il recherche a trait à son revenu, à son revenu imposable, à son revenu

imposable gagné au Canada, à une perte du contribuable, à l'impôt ou autre montant payable par lui, à un montant qui lui est remboursable ou à un montant réputé avoir été payé, ou payé en trop, par lui. D'autres redressements peuvent être recherchés, mais ceux énumérés ici sont mentionnés au paragraphe 152(4.4).

2. « préciser ... sous la forme du montant qui représente la modification d'un solde ...ou d'un solde de dépenses ou autres montants non déduits... » -

L'expression « représente » (« *expressed* ») régit le reste du paragraphe. La première définition du terme « *express* », employé dans la version anglaise de la disposition, se lit dans la 3^e édition du Shorter Oxford Dictionary comme suit :

[TRADUCTION]

L'action d'exprimer; le résultat de cette action.

En d'autres mots, les « montants » et autres dont l'expression est exigée par l'alinéa ne sont que des exemples.

3. « Montant » est défini dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* comme de l'argent. Mais la définition du terme « montant » ne règle pas la question. Sa première utilisation à l'alinéa *b*) est «le montant qui représente la modification d'un solde ». La question qui se pose est : un solde de quoi? Le « quoi » est le « redressement » recherché et non le montant exact. D'ailleurs, ce montant pourrait bien changer durant le processus d'opposition. Il n'est pas figé.
 4. La version française de l'alinéa *b*) ne diffère pas à des égards importants de la version anglaise de manière à modifier l'interprétation qui lui est donnée dans les présents motifs.
 5. Nonobstant ce qui précède, l'avis d'opposition pourrait simplement faire état du « redressement recherché » puis du « montant ».
- c) Au vu de ce qui précède, l'appelante n'a pas l'obligation d'être précise. Elle n'a qu'à « fournir, pour chaque question, les motifs et les faits sur lesquels

[elle] se fonde ». Il convient de remarquer qu'un montant ou un chiffre constitue un fait.

[6] Une grande société n'a besoin que d'indiquer le redressement recherché pour chaque question en litige. Il s'agit du redressement recherché au moment de l'opposition. Les montants en litige changent souvent après le dépôt d'un avis d'opposition et l'établissement d'une nouvelle cotisation.

[7] Si la nouvelle cotisation ne satisfait pas l'appelant, celui-ci peut en appeler. C'est le paragraphe 169(2.1) qui prévoit le droit d'appel :

1. seulement à l'égard
 - (a) [d']une question relativement à laquelle elle s'est conformée au paragraphe 165(1.11)a),
2. mais seulement à l'égard du redressement, tel qu'il est exposé dans l'avis [d'opposition].

[8] L'appel interjeté par l'appelante concerne ses années d'imposition 1993, 1994, 1995 et 1996. Les avis d'opposition sont joints à la déclaration sous serment de Jan Reinhart, chef des appels, datée du 17 janvier 2003 (respectivement les onglets G, H, I et J). Dans l'avis d'opposition pour 1993 (pièce G) :

1. Les questions en litige sont décrites comme suit :
 - I. Réductions de l'impôt sur le revenu relatif aux ressources, pour lesquelles le redressement recherché est une réduction du revenu net et une réduction de la perte autre qu'une perte en capital.
 - II. Dépenses de location de l'édifice de Saskatoon, pour lesquelles le redressement recherché est une réduction du revenu net et une réduction de la perte autre qu'une perte en capital.
 - III. Impôt de la partie I.3, pour lequel le redressement recherché est [TRADUCTION] « une réduction de l'impôt de la partie I.3 à payer de 864 734,00 \$ x 0,225 % = 1 945,66 \$ ».
 - IV. Déduction relative aux ressources, pour laquelle le redressement recherché est la réduction du [TRADUCTION] « revenu net du

contribuable de 323 405,69 \$, ce qui correspond à 25 % des montants des revenus divers, avec une réduction équivalente du montant de la perte autre qu'une perte en capital ».

[9] Les autres avis d'opposition sont semblables dans leur facture et leur libellé.

[10] Pour chaque année en litige, une réduction de l'impôt sur le revenu relatif aux ressources a été demandée. Les modifications proposées à ce sujet portent sur des revenus de location de 29 565 \$ en 1996, sur des revenus tirés d'une entreprise agricole de 518 497 \$ en 1996; sur des revenus divers de montants variés (ex. : Lanigan 26 062 \$ et 49 567 \$) en 1993 et 1995; et sur des opérations de change de 3 855 967 \$ en 1995.

[11] Les modifications demandées viennent en partie d'une réponse par engagements pris à la suite d'une question posée lors de l'interrogatoire préalable des dirigeants de l'appelante :

[TRADUCTION]

Quels sont les montants des revenus gagnés par la Potash Corporation of Saskatchewan Inc. pendant les années faisant l'objet des appels qui n'ont pas été inclus dans le calcul des bénéfices relatifs à des ressources?

En conséquence de cet engagement, l'appelante a déterminé que les opérations de change de 1995 de 3 855 967 \$ auraient dû être incluses dans son calcul de ses bénéfices relatifs à des ressources. La partie de l'avis d'opposition pour 1995 qui concerne ce point est détaillée aux paragraphes 9 et 10 de l'argumentation écrite de l'intimée comme suit :

[TRADUCTION]

9. Le redressement recherché dans l'avis d'opposition de l'appelante pour 1995 est le suivant :

Redressement recherché

Le redressement recherché est une réduction du revenu net du contribuable pour 1995 de 3 821 473,20 \$, qui est la somme de la déduction relative aux ressources de 2 183 698,97 \$ (25 % du total des revenus divers) et la déduction pour épuisement gagnée de 1 637 774,23 \$ (25 % du total des montants des revenus divers moins la déduction relative aux ressources).

Les « revenus divers » ont été décrits comme suit dans l'exposé des faits :

*Revenus tirés d'une entreprise agricole – 297 682 00 \$,
revenus de location - 26 597,00 \$,
frais de gestion reçus de Saskterra – 708 320,00 \$,
frais de gestion reçus de Transport – 186 000,00 \$,
revenus divers – 192 455,00 \$, revenus d'intérêt du siège social (90 % résiduels) – 2 825 581,00 \$, revenus d'intérêt de PCS Sales – 3 820 790,26 \$, bail du port - 636 000,00 \$, revenus de subvention du Nouveau-Brunswick 41 370,64 \$, pour un total de 8 734 795,90 \$.*

10. Pour 1995, l'appelante cherche maintenant à modifier son avis d'appel afin de demander un redressement fondé non sur une somme de 8 734 795,90 \$, mais plutôt de 12 590 762,90 \$, ce qui augmente le redressement recherché d'un montant supplémentaire de 963 991 \$ (correspondant à 25 % de la différence entre 8 734 795,90 \$ et 12 590 762,90 \$).

[12] L'année 1995 a été utilisée à titre d'exemple parce que l'avis d'opposition ne détaille pas le titre « opérations de change » ni n'indique le chiffre de 3 855 967 \$. Il semble que le redressement recherché n'ait pas suscité d'enquête par l'intimée en vertu du paragraphe 165(1.12). Mais la question a été soulevée lors de l'interrogatoire préalable. Sur ce point, l'appelante, en vertu du paragraphe 169(2.1) « peut interjeter appel, mais seulement à l'égard du redressement, tel qu'il est exposé dans l'avis ».

[13] Comme le décrit le paragraphe [11] du présent jugement, le redressement demandé dans l'avis d'opposition pour 1995 est la « réduction du revenu net de 1995 du contribuable ». Les modifications proposées ne changent rien à cela. Elles ne visent qu'à modifier les montants.

[14] Dans la réponse à l'avis d'appel, l'intimée n'a pas fait référence aux éléments particuliers de l'avis d'opposition pour 1995 qui y sont décrits, ni aux « redressements ». Elle renvoie plutôt aux « montants indiqués ». D'ailleurs, les hypothèses ne font pas référence aux montants. Sous [TRADUCTION] « D. Fondement et redressement recherché », les montants globaux pour chaque année étaient décrits.

[15] L'alinéa 165(1.11)b) exige que les précisions soient données au moment de la signification de l'avis d'opposition. Le paragraphe 169(2.1) limite les exigences au redressement recherché lors de l'appel. Cela ne renverse pas le sens des dernières lignes du paragraphe 169(2.1) pour qu'elles se lisent : « qu'à l'égard du montant d'un changement d'un solde ou d'un solde de dépenses non déduites, frais ou autres montants que la société indique dans l'avis d'opposition ». La raison en est que les montants feront presque toujours l'objet de modifications durant le processus d'opposition.

[16] Ainsi, la question générale à trancher et le redressement recherché dans l'avis d'appel ne peuvent être étendus. Mais, par exemple, le « montant d'un changement », le « solde des dépenses non déduites », les « frais » ou les « autres montants » peuvent être modifiés par l'appelant. Tout comme l'appelant peut en appeler d'une nouvelle cotisation et demander un redressement pour un montant plus faible, il peut interjeter appel et demander un redressement pour un montant plus élevé. Il se peut qu'un avocat ou un autre conseiller professionnel ne soit instruit pour la première fois de l'affaire qu'au niveau de l'appel, et que ce ne soit qu'à ce moment que l'appelant (même s'il est une grande société) réalise qu'il a droit à un montant plus élevé.

[17] Il peut arriver que la loi change (comme cela peut se produire et s'est déjà produit, même de manière rétroactive, pour la *Loi de l'impôt sur le revenu*) pendant le long processus de cotisation, ce qui peut être à l'avantage du ministre du Revenu national ou à celui du contribuable. Il n'y a rien d'injuste à ce que cela profite à l'appelante. (Le ministre du Revenu national a de plus un droit de contrôle sur la longueur des délais car il a la faculté d'agir promptement). D'un autre côté, les longs délais peuvent nuire au contribuable. Ils peuvent rendre le bilan d'une grande société problématique à cause d'obligations fiscales potentielles sur plusieurs exercices. Cela peut nuire à son pouvoir d'emprunt, à la notation de ses obligations ainsi qu'à la valeur de ses actions. Dans certaines circonstances, la grande société peut même devoir cesser ses activités.

[18] La chronologie de l'appel est la suivante :

1. 1999 – Un avis d’appel est déposé.
1^{er} avril 2000 – La réponse est déposée.
2. 14 mai 2002 – L’audience sur l’état de l’instance a lieu.
3. 18 et 19 septembre 2002 – L’avocat de l’intimée procède à l’interrogatoire préalable des dirigeants de l’appelante. (L’ordonnance sur les interrogatoires préalables rendue à l’audience sur l’état de l’instance expirait le 30 septembre 2002.). L’avocate de l’intimée a posé des questions précises qui ont mené à la prise d’engagements à fournir des renseignements.
4. Durant la préparation de ces engagements, les chiffres qui avaient été omis se sont révélés s’appliquer au redressement demandé. La Cour prend acte du fait que l’avocate de l’intimée a été capable, à partir des éléments en sa possession, de deviner que les questions ou chiffres qui sont maintenant en litige pouvaient exister.
5. 31 octobre 2002 – Les engagements doivent être déposés.
6. 5 novembre 2002 – Une discussion en vue d’en arriver à un règlement a lieu entre les parties concernant les chiffres et les questions présentement en litige.
7. 15 novembre 2002 – Une offre de règlement est faite à l’intimée par l’appelante; elle couvre les chiffres en litige.
8. 3 janvier 2003 – L’intimée rejette l’offre.
9. 14 janvier 2003 – La requête dont nous sommes saisis est déposée.
10. 6 février 2003 – Le procès doit commencer.

[19] L'avocat de l'appelante a soumis des arguments écrits, lesquels se résument essentiellement ainsi :

1. Il n'y a aucune surprise.
2. Il est juste d'admettre les modifications.
3. L'alinéa 2e) de la *Déclaration des droits* accorde à l'appelante le droit à une « audition impartiale ».

Je n'ai pas besoin d'analyser l'argument fondé sur la *Déclaration des droits*.

[20] Selon la preuve exposée, l'intimée n'a pas été surprise.

[21] Si les modifications n'étaient pas accordées, l'appelante perdrait le droit de faire valoir ces demandes ou devrait déboursier des frais supplémentaires pour les faire valoir. De plus, elles sont essentielles aux demandes déposées devant cette cour. Pour cette raison, conformément aux propos du juge Bowman, dans *Continental Bank Leasing Corporation c. La Reine*, (1993) 93 DTC 298 (C.C.I.) à la page 302, et à la common law, les modifications doivent être admises pour tenir compte « de la simple équité, du sens commun et de l'intérêt qu'ont les tribunaux à ce que justice soit faite ». C'est exactement le cas ici.

[22] L'ordonnance accueillant la requête sera en conséquence prononcée.

[23] L'avocate de l'intimée avait indiqué que, dans l'éventualité où la requête serait accueillie, d'autres questions seraient soulevées, y compris une requête pour interrogatoire préalable et une requête d'ajournement du procès. Étant donné les conclusions qui précèdent, la présente requête est ajournée jusqu'à une conférence téléphonique qui se tiendra le jeudi 30 janvier 2003 à 13 heures, heure d'Ottawa, au cours de laquelle seront entendues les argumentations des parties, une ordonnance sur les questions procédurales sera rendue, et un nouveau calendrier consécutif aux motifs de la présente ordonnance sera établi.

Signé à Saskatoon (Saskatchewan), ce 28^e jour de janvier 2003.

« D. W. Beaubier »

J.C.C.I.

Traduction certifiée conforme
ce 8^e jour de janvier 2004.

Mario Lagacé, réviseur