

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20151008

**Dossiers : A-388-14
A-389-14
A-390-14
A-391-14**

Référence : 2015 CAF 214

**CORAM : LA JUGE TRUDEL
LE JUGE WEBB
LE JUGE RENNIE**

**Dossiers : A-388-14
A-389-14**

ENTRE :

DEVON CANADA CORPORATION

appelante

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

**Dossiers : A-390-14
A-391-14**

ET ENTRE :

SA MAJESTÉ LA REINE

appelante

et

DEVON CANADA CORPORATION

intimée

Audience tenue à Ottawa (Ontario), le 9 juin 2015.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 8 octobre 2015.

MOTIFS DU JUGEMENT DE LA COUR :

LE JUGE WEBB

Y ONT SOUSCRIT :

LA JUGE TRUDEL
LE JUGE RENNIE

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20151008

**Dossiers : A-388-14
A-389-14
A-390-14
A-391-14**

Référence : 2015 CAF 214

**CORAM : LA JUGE TRUDEL
LE JUGE WEBB
LE JUGE RENNIE**

**Dossiers : A-388-14
A-389-14**

ENTRE :

DEVON CANADA CORPORATION

appelante

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

**Dossiers : A-390-14
A-391-14**

ET ENTRE :

SA MAJESTÉ LA REINE

appelante

et

DEVON CANADA CORPORATION

intimée

MOTIFS DU JUGEMENT

LE JUGE WEBB

[1] Les présents appels portent sur les restrictions imposées aux grandes sociétés lors des appels interjetés devant la Cour canadienne de l'impôt. Le juge Graham de la Cour canadienne de l'impôt a accueilli en partie les requêtes présentées par la Couronne en vue de faire radier certaines parties des avis d'appel déposés par Devon Canada Corporation (Devon) (2014 TCC 255, dossiers 2013-1066(IT)G et 2013-1327(IT)G). Devon interjette appel de l'ordonnance de radiation de certaines parties de ses avis d'appel. La Couronne fait appel de la décision du juge de ne pas radier les autres parties qu'elle souhaitait faire radier.

[2] Même si les appels interjetés devant la Cour n'ont pas été réunis, ils ont été entendus en même temps. Les présents motifs s'appliquent à tous ces appels. L'original sera versé au dossier A-388-14, et une copie sera versée dans chacun des autres dossiers.

[3] Pour les motifs qui suivent, je suis d'avis d'accueillir les appels de Devon et de rejeter ceux de la Couronne.

Le contexte

[4] Devon est une grande société au sens du paragraphe 225.1(8) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.) (la Loi). Elle a été constituée par suite de nombreuses fusions. Deux des sociétés touchées par les fusions, Anderson Exploration Limited (AXL) et Numac Energy Inc. (Numac), ont fait des paiements importants à leurs employés en échange de la renonciation à leurs options d'achat d'actions (les paiements de renonciation). Pour

l'application de l'article 9 de la Loi, Numac a déduit les paiements de renonciation dans le calcul de son bénéfice pour les années d'imposition en cause; AXL a fait de même dans le calcul de la perte qu'elle avait subie.

[5] Le ministre du Revenu national (le ministre) a établi que les paiements de renonciation n'étaient pas déductibles dans le calcul du bénéfice de Numac ni dans celui de la perte d'AXL, parce que, à son avis, ces paiements ont été faits à titre de capital et que, par conséquent, ils n'étaient pas déductibles en raison de l'application des dispositions de l'alinéa 18(1)b) de la Loi. Des avis de nouvelle cotisation ont été établis en conséquence. Devon a déposé des avis d'opposition; celui pour AXL contestait le calcul d'une perte, puisque cette dernière avait encore subi une perte pour l'année d'imposition après le rajustement. Les arguments soulevés dans les avis d'opposition initialement déposés portaient seulement sur la question de savoir si les paiements de renonciation étaient déductibles à titre de dépenses courantes dans le calcul du bénéfice ou de la perte de l'une et de l'autre des deux sociétés, pour l'application de l'article 9 de la Loi.

[6] Devon et la Division des appels de l'Agence du revenu du Canada (ARC) se sont entendues pour laisser les avis d'opposition en suspens jusqu'à ce qu'une décision définitive soit rendue dans *Imperial Tobacco Canada Limitée c. Canada*, 2011 CAF 308, [2012] 1 R.C.F. F-11 (autorisation de pourvoi devant la Cour suprême du Canada refusée le 24 mai 2012, [2012] C.S.C.R. n° 11 (QL)) (*Imperial Tobacco*). Dans cet arrêt, la juge Sharlow a décrit la question en litige de cette façon :

1 La question soulevée dans la présente affaire est de savoir si, dans le calcul de son revenu aux fins de l'impôt sur le revenu, Imasco Limitée (Imasco) a

le droit de déduire les sommes qu'elle a versées à ses propres employés et aux employés de ses filiales parce qu'ils avaient restitué leurs options d'achat d'actions d'Imasco. Imasco a versé les sommes en question au cours de ses années d'imposition 1999 et 2000, et elle en a réclamé la déduction au motif qu'il s'agissait d'une rémunération du personnel. Le ministre, s'appuyant sur l'alinéa 18(1)*b* de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985 (5^e suppl.), ch. 1, a établi une nouvelle cotisation à l'égard d'Imasco et refusé les déductions au motif que les sommes payées étaient des paiements à titre de capital.

[7] Notre Cour, dans l'arrêt *Imperial Tobacco*, a conclu que le juge Bowie de la Cour canadienne de l'impôt n'avait pas fait erreur en concluant que les paiements faits par Imasco l'avaient été à titre de capital et qu'ils n'étaient donc pas déductibles dans le calcul de son revenu par application des dispositions de l'alinéa 18(1)*b* de la Loi.

[8] Par suite de la décision du 24 mai 2012 de la Cour suprême du Canada de ne pas autoriser le pourvoi en appel de la décision de notre Cour dans *Imperial Tobacco*, Devon a présenté à la Division des appels de l'ARC un mémoire dans lequel elle soutenait pour la première fois que, subsidiairement, elle devrait avoir droit à une déduction au titre de l'alinéa 20(1)*b* ou de l'alinéa 20(1)*e* de la Loi pour les paiements de renonciation. Ces alinéas sont reproduits en annexe aux présents motifs. Le montant qui serait déductible en vertu de l'un ou l'autre de ces alinéas pour les années en question est inférieur au montant que AXL et Numac avaient déduit dans leurs déclarations de revenus. En outre, ces deux alinéas prévoient une déduction relative à des montants payés à titre de capital. La déduction au titre de l'alinéa 20(1)*b* de la Loi dont il est question ici comprend la déduction supplémentaire en application de cette disposition comme le prévoit le paragraphe 111(5.2) de la Loi et se limite à la déduction additionnelle qui serait obtenue au titre de l'alinéa 20(1)*b* de la Loi si les paiements de renonciation sont admissibles comme dépense en capital.

[9] Dans une lettre du 7 décembre 2012, l'ARC s'est penchée sur la question de savoir si, à son avis, Devon avait droit à une déduction en vertu de l'alinéa 20(1)*b*) ou 20(1)*e*) de la Loi. L'ARC a conclu que Devon n'avait droit à aucune déduction en vertu de ces alinéas. Dans une lettre du 17 janvier 2013, Devon a demandé d'autres précisions à l'ARC relativement à sa thèse concernant ces deux alinéas. L'ARC a répondu le 29 janvier 2013 en expliquant davantage sa thèse.

[10] Le ministre a établi un avis de ratification le 4 février 2013 dans lequel il ratifiait l'avis de détermination de la perte subie par AXL et un avis de ratification le 14 mars 2013 dans lequel il ratifiait la nouvelle cotisation établie à l'égard de Numac. L'avis de ratification concernant les paiements de renonciation faits par Numac précisait ce qui suit :

[TRADUCTION]

Vous fondez votre opposition sur les arguments suivants :

- Le revenu imposable calculé pour l'année devrait être réduit du montant des paiements de renonciation aux options d'achat d'actions qui ont été refusés, qui se chiffrent à 20 884 041 \$, moins la déduction relative aux ressources de 5 221 010 \$, soit un montant net de 15 663 031 \$ déduit du revenu.
- Vous avez par la suite étoffé votre position en avançant que le montant des paiements de renonciation aux options d'achat d'actions, moins la déduction relative aux ressources, constitue une dépense en capital admissible et que le montant cumulatif des immobilisations admissibles devrait être déductible au moment de l'acquisition du contrôle, en vertu du paragraphe 111(5.2) et de l'alinéa 20(1)*b*).

[11] Les mêmes précisions sont données dans l'avis de ratification concernant les paiements de renonciation faits par AXL, sauf qu'il est question d'une perte autre qu'une perte en capital, au

lieu d'un revenu imposable, et que les montants mentionnés sont ceux qui s'appliquent dans le cas de cette société.

[12] Dans ses avis d'appel, Devon a inclus des arguments à l'appui de la thèse selon laquelle les paiements de renonciation sont déductibles, en vertu de l'article 9, dans le calcul du revenu des sociétés qu'elle a remplacées et des arguments concernant la question de savoir si ces sociétés devaient avoir droit à une déduction en vertu de l'alinéa 20(1)*b*) ou 20(1)*e*) de la Loi. La Couronne a présenté une requête en vue de faire radier les paragraphes des avis d'appel concernant les alinéas 20(1)*b*) et 20(1)*e*) de la Loi.

La décision de la Cour canadienne de l'impôt

[13] Le juge de la Cour canadienne de l'impôt a conclu que la question que Devon avait soulevée dans son avis d'opposition initial était celle de savoir si les paiements de renonciation étaient déductibles dans le calcul du revenu de Numac ou de la perte d'AXL. Après analyse, il a conclu que les paragraphes concernant la question de savoir si AXL et Numac avaient droit à une déduction en vertu de l'alinéa 20(1)*e*) de la Loi ne devraient pas être radiés des avis d'appel. Toutefois, puisque les arguments intéressant le montant cumulatif des immobilisations admissibles portent sur une déduction relative à un ensemble de dépenses (pouvant inclure d'autres dépenses en capital admissibles), le juge de la Cour canadienne de l'impôt a conclu que ces paragraphes devaient être radiés des avis d'appel.

[14] Comme je l'ai mentionné précédemment, les parties ont chacune interjeté des appels devant la Cour.

Les normes de contrôle applicables

[15] Dans l'arrêt *Housen c. Nikolaisen*, [2002] 2 R.C.S. 235, 2002 CSC 33, la Cour suprême du Canada a confirmé que la norme de contrôle applicable aux appels de décisions d'instances inférieures qui portent sur des questions de droit est celle de la décision correcte. Les conclusions de fait (y compris les inférences de fait) seront confirmées à moins qu'il ne soit établi que le juge de la Cour canadienne de l'impôt a commis une erreur manifeste et dominante. Quant aux questions mixtes de fait et de droit, la norme de la décision correcte s'appliquera à toute question de droit isolable, sinon ce sera la norme de l'erreur manifeste et dominante qui s'appliquera. Une erreur est manifeste si elle est facilement décelable, et elle est dominante si elle a pour effet de changer le résultat.

Les questions en litige

[16] Les questions soulevées dans les deux appels sont les suivantes :

- a) La question soulevée dans l'avis d'opposition initial intéressait-elle la déductibilité des paiements de renonciation, si bien que Devon devrait être autorisée à inclure les arguments portant sur l'alinéa 20(1)b) ou sur l'alinéa 20(1)e) de la Loi, ou sur les deux, dans les avis d'appel?

- b) Subsidiairement, l'avis d'opposition, pour l'application du paragraphe 169(2.1) de la Loi, comprend-il le mémoire supplémentaire concernant les alinéas 20(1)b) et 20(1)e) de la Loi?

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

[17] Comme Devon 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 ainsi libellé :

<p>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 :</p>	<p>169(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</p>
---	--

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;

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

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.

(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.

[18] 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 dans son avis d'opposition. Cette disposition est ainsi rédigée :

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.

Analyse

[19] Dans l'arrêt *R. c. Potash Corporation of Saskatchewan Inc.*, 2003 CAF 471, on a décrit comme suit l'objectif 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.

[20] Tel qu'il a été souligné dans l'arrêt *Bakor Management Ltd. c. La Reine*, 2014 CAF 104,

[2014] A.C.F. n° 411 (QL) (*Bakor*), une grande société doit décrire de façon suffisante la question en litige dans son avis d'opposition :

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.

[21] Les règles relatives aux grandes sociétés visent à permettre à la Couronne de connaître à l'étape de l'opposition la nature du litige fiscal et le montant en jeu. En l'espèce, la nature du litige fiscal est liée à une déduction particulière qui a été demandée par les sociétés que Devon a remplacées. La Loi est un régime légal. Pour qu'on puisse demander une déduction dans le calcul

du revenu ou du revenu imposable, il doit exister dans la Loi une disposition qui permet cette déduction. Par conséquent, il me semblerait que la nature du litige dans le présent contexte est liée à la déduction particulière que demande le contribuable. Il ressort clairement de l'avis d'opposition initialement déposé que Devon demandait une déduction en vertu de l'article 9 dans le calcul du revenu ou de la perte des sociétés qu'elle a remplacées.

[22] Les paragraphes 9(1) et 9(2) de la Loi sont rédigés en ces termes :

9(1) Sous réserve des autres dispositions de la présente partie, le revenu qu'un contribuable tire d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition est le bénéfice qu'il en tire pour cette année.

9(1) Subject to this Part, a taxpayer's income for a taxation year from a business or property is the taxpayer's profit from that business or property for the year.

(2) Sous réserve de l'article 31, la perte subie par un contribuable au cours d'une année d'imposition relativement à une entreprise ou à un bien est le montant de sa perte subie au cours de l'année relativement à cette entreprise ou à ce bien, calculée par l'application, avec les adaptations nécessaires, des dispositions de la présente loi afférentes au calcul du revenu tiré de cette entreprise ou de ce bien.

(2) Subject to section 31, a taxpayer's loss for a taxation year from a business or property is the amount of the taxpayer's loss, if any, for the taxation year from that source computed by applying the provisions of this Act respecting computation of income from that source with such modifications as the circumstances require.

[23] Le paragraphe 9(2) de la Loi dispose que le montant d'une perte subie relativement à une entreprise doit être calculé par l'application, avec les adaptations nécessaires, des mêmes dispositions qui s'appliqueraient pour calculer le revenu. Par conséquent, tant pour Numac que pour AXL, le point de départ pour calculer le revenu ou la perte sous le régime de la Loi serait le paragraphe 9(1) de la Loi.

[24] Puisque le paragraphe 9(1) est assujéti aux dispositions de la partie I de la Loi, il ressort de l'argument selon lequel les paiements de renonciation étaient déductibles en vertu de l'article 9 que ces paiements seraient déductibles dans le calcul du bénéfice ou de la perte des sociétés remplacées et que pareille déduction ne serait refusée au titre d'aucune disposition de la partie I. Par conséquent, cet argument inclurait des arguments selon lesquels pareille déduction ne serait pas interdite par les restrictions générales énoncées aux alinéas 18(1)*a*) et 18(1)*b*) de la Loi. Plus particulièrement, selon la thèse de Devon dans son avis d'opposition, les paiements de renonciation n'ont pas été faits à titre de capital, et la déduction de ces paiements n'aurait donc pas été refusée en raison de l'application des dispositions de l'alinéa 18(1)*b*) de la Loi.

[25] Devon aurait pu ajouter dans son avis d'opposition des arguments subsidiaires qui seraient incompatibles avec sa thèse initiale. Elle aurait pu ajouter des arguments fondés sur l'hypothèse voulant que les paiements de renonciation aient été faits à titre de capital et que AXL et Numac aient eu droit à des déductions en vertu de l'alinéa 20(1)*b*) ou 20(1)*e*) de la Loi. Toutefois, comme ce n'est pas ce qu'a fait Devon, à mon avis, l'argument qu'elle a soulevé dans son avis d'opposition initial, selon lequel les paiements de renonciation étaient déductibles en vertu de l'article 9 de la Loi (et n'avaient donc pas été faits à titre de capital), ne peut être considéré comme s'il incluait les arguments subsidiaires et incompatibles au sujet des alinéas 20(1)*b*) et 20(1)*e*) de la Loi. Lorsque Devon demandait, pour AXL et pour Numac, une déduction en application de l'alinéa 20(1)*b*) ou de l'alinéa 20(1)*e*) de la Loi, elle soulevait de nouvelles questions. Chacun de ces alinéas s'applique à des montants payés qui sont à titre de capital et chacun établit des conditions qui doivent être remplies pour que s'appliquent leurs dispositions. Par conséquent, la nature de ces demandes est différente parce que les nouvelles

déductions demandées reposent sur une prémisse différente (paiements faits à titre de capital par opposition à une dépense courante) et sur des dispositions légales différentes assorties chacune de ses propres conditions.

[26] À mon avis, la question qu'avait soulevée Devon dans son avis d'opposition initial était de savoir si les paiements de renonciation étaient déductibles dans le calcul du bénéfice de Numac ou de la perte d'AXL pour l'application de l'article 9 de la Loi et, par conséquent, s'il y avait une disposition de la partie I de la Loi qui interdisait cette déduction. Par conséquent, je ne suis pas d'avis que la question de l'avis d'opposition initial portait sur la « déductibilité des paiements de renonciation » de sorte qu'elle inclurait les arguments subséquents intéressant les alinéas 20(1)*b*) et 20(1)*e*) de la Loi. S'ils étaient applicables, ces alinéas ne permettraient pas une déduction dans le calcul du bénéfice ou de la perte pour l'application de l'article 9, mais plutôt une déduction dans le calcul du revenu ou de la perte pour l'application de la Loi.

[27] Devon, devant la Cour, a fait valoir que le ministre avait accepté les observations additionnelles sur les alinéas 20(1)*b*) et 20(1)*e*) de la Loi et qu'elle devrait donc être autorisée à interjeter appel devant la Cour canadienne de l'impôt relativement à son argument selon lequel les sociétés remplacées devraient avoir droit à une déduction en vertu de l'alinéa 20(1)*b*) ou de l'alinéa 20(1)*e*) de la Loi. La Couronne a avancé que, pour l'application du paragraphe 169(2.1) de la Loi, seules les questions soulevées dans l'avis d'opposition pouvaient être considérées comme des questions « relativement [auxquelles] [la société] s'est conformée au paragraphe 165(1.11) dans l'avis ». De l'avis de la Couronne, même si Devon avait présenté le mémoire additionnel concernant l'alinéa 20(1)*b*) ou 20(1)*e*) de la Loi le jour après avoir signifié

l'avis d'opposition, la question de savoir si une déduction serait permise en vertu de l'un de ces alinéas ne serait pas une question relativement à laquelle Devon s'est conformée au paragraphe 165(1.11) dans cet avis d'opposition.

[28] Le paragraphe 169(2.1) de la Loi limite les appels à la Cour canadienne de l'impôt aux questions relativement auxquelles la grande société s'est conformée au paragraphe 165(1.11) dans son avis d'opposition. La question en l'espèce est de savoir si l'avis d'opposition, pour l'application du paragraphe 169(2.1) de la Loi, est uniquement l'avis d'opposition initialement signifié par Devon, ou si le mémoire supplémentaire intéressant les alinéas 20(1)b) et 20(1)e) de la Loi devrait être considéré comme faisant partie de l'avis d'opposition qui a été signifié.

[29] La Cour suprême du Canada, dans l'arrêt *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601, a expliqué ceci :

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.

[30] Une interprétation des mots « avis d'opposition » au paragraphe 169(2.1) de la Loi qui est harmonieuse avec le reste de la Loi est que ces mots incluent toute modification ou observation additionnelle acceptée par le ministre. Tel qu'il a été mentionné précédemment, les règles

relatives aux grandes sociétés ont été établies pour permettre à la Couronne d'avoir, à l'étape de l'opposition, une idée de la nature du litige fiscal et du montant en jeu. Le ministre peut mettre fin à l'étape d'opposition à tout moment en établissant un avis de ratification ou un avis de nouvelle cotisation.

[31] Comme l'a souligné le juge de la Cour canadienne de l'impôt, aucune disposition de la Loi ne permet expressément à une grande société de modifier son avis d'opposition. Toutefois, si le ministre autorise une grande société à soulever des questions additionnelles avant la fin de l'étape d'opposition, il est difficile d'accepter que le ministre subirait un préjudice si cette grande société est autorisée à continuer de les soulever devant la Cour canadienne de l'impôt. En l'espèce, l'ARC, agissant au nom du ministre, a répondu à Devon sur la question du bien-fondé de ses observations concernant les alinéas 20(1)*b*) et 20(1)*e*) de la Loi, et le ministre, dans les avis de ratification, a déclaré que le fondement de l'opposition comprenait l'argument selon lequel les sociétés que Devon a remplacées devraient avoir droit à une déduction en vertu de l'alinéa 20(1)*b*) de la Loi. Par conséquent, le ministre a explicitement accepté que la question concernant l'alinéa 20(1)*b*) de la Loi était visée par l'opposition.

[32] Bien qu'il ne soit pas fait mention de l'alinéa 20(1)*e*) de la Loi dans les avis de ratification, les arguments soulevés par Devon relativement à l'alinéa 20(1)*e*) de la Loi ont été inclus dans le mémoire où elle a présenté ses arguments concernant l'alinéa 20(1)*b*) de la Loi. Par conséquent, si l'alinéa 20(1)*b*) de la Loi était visé par l'opposition, c'était également le cas pour l'alinéa 20(1)*e*) de la Loi.

[33] Puisque le ministre, au moment où la question en était encore à l'étape de l'opposition, a accepté les observations supplémentaires et les a traitées comme si elles faisaient partie de l'opposition, elles devraient être considérées comme faisant partie de l'avis d'opposition pour l'application du paragraphe 169(2.1) de la Loi. Devon devrait être autorisée à interjeter appel devant la Cour canadienne de l'impôt relativement à ces questions. De plus, puisque le ministre a accepté ces observations, la question de savoir s'il pouvait les refuser parce qu'elles ont été présentées bien après l'expiration du délai imparti pour le dépôt d'un avis d'opposition ou d'une demande de prorogation du délai prévu pour déposer pareil avis est purement théorique.

[34] Par conséquent, je serais d'avis :

- a) d'accueillir l'appel de Devon dans le dossier A-388-14 avec dépens, d'annuler l'ordonnance de la Cour canadienne de l'impôt du 29 août 2014 (dossier no 2013-1327(IT)G) et de rejeter la requête de la Couronne en vue de faire radier certaines parties de l'avis d'appel de Devon, avec dépens devant la Cour canadienne de l'impôt;
- b) d'accueillir l'appel de Devon dans le dossier A-389-14 sans dépens, d'annuler l'ordonnance de la Cour canadienne de l'impôt du 29 août 2014 (dossier no 2013-1066(IT)G) et de rejeter la requête de la Couronne en vue de faire radier certaines parties de l'avis d'appel de Devon, sans dépens devant la Cour canadienne de l'impôt;

c) de rejeter les appels de la Couronne dans les dossiers A-390-14 et A-391-14, sans dépens.

« Wyman W. Webb »

j.c.a.

« Je suis d'accord.

Johanne Trudel, j.c.a. »

« Je suis d'accord.

Donald J. Rennie, j.c.a. »

Annexe

A-388-14

Le paragraphe 20(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.), est ainsi libellé :

20(1) Malgré les alinéas 18(1)*a*), *b*) et *h*), sont déductibles dans le calcul du revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition celles des sommes suivantes qui se rapportent entièrement à cette source de revenus ou la partie des sommes suivantes qu'il est raisonnable de considérer comme s'y rapportant :

[...]

b) la somme qu'un contribuable déduit au titre d'une entreprise, ne dépassant pas 7 % du montant cumulatif des immobilisations admissibles relatives à l'entreprise à la fin de l'année; toutefois, lorsque l'année compte moins de douze mois, la somme déductible en application du présent alinéa ne peut dépasser la proportion de la somme maximale déductible par ailleurs que représente le nombre de jours de l'année d'imposition par rapport à 365;

[...]

e) la partie d'un montant (sauf un montant exclu) qui n'est pas déductible par ailleurs dans le calcul du revenu du contribuable et qui est une dépense engagée au cours de l'année ou d'une année d'imposition antérieure :

20(1) Notwithstanding paragraphs 18(1)*a*), 18(1)*b*) and 18(1)*h*), in computing a taxpayer's income for a taxation year from a business or property, there may be deducted such of the following amounts as are wholly applicable to that source or such part of the following amounts as may reasonably be regarded as applicable thereto

...

b) such amount as the taxpayer claims in respect of a business, not exceeding 7% of the taxpayer's cumulative eligible capital in respect of the business at the end of the year except that, where the year is less than 12 months, the amount allowed as a deduction under this paragraph shall not exceed that proportion of the maximum amount otherwise allowable that the number of days in the taxation year is of 365;

...

e) such part of an amount (other than an excluded amount) that is not otherwise deductible in computing the income of the taxpayer and that is an expense incurred in the year or a preceding taxation year

(i) soit dans le cadre d'une émission ou vente d'unités du contribuable, si celui-ci est une fiducie d'investissement à participation unitaire, ou de participations dans une société de personnes ou un syndicat par cette société de personnes ou ce syndicat, ou encore d'actions du capital-actions du contribuable,

(ii) soit dans le cadre d'un emprunt d'argent que le contribuable utilise en vue de tirer un revenu d'une entreprise ou d'un bien, sauf s'il s'agit d'argent utilisé par le contribuable en vue d'acquérir un bien dont le revenu serait exonéré,

(ii.1) soit dans le cadre de la constitution d'une dette qui représente un montant payable pour un bien acquis en vue de tirer un revenu d'une entreprise ou d'un bien (sauf un bien dont le revenu serait exonéré ou un bien qui est un intérêt dans une police d'assurance-vie),

(i) in the course of an issuance or sale of units of the taxpayer where the taxpayer is a unit trust, of interests in a partnership or syndicate by the partnership or syndicate, as the case may be, or of shares of the capital stock of the taxpayer,

(ii) in the course of a borrowing of money used by the taxpayer for the purpose of earning income from a business or property (other than money used by the taxpayer for the purpose of acquiring property the income from which would be exempt),

(ii.1) in the course of incurring indebtedness that is an amount payable for property acquired for the purpose of gaining or producing income therefrom or for the purpose of gaining or producing income from a business (other than property the income from which would be exempt or property that is an interest in a life insurance policy), or

(ii.2) soit dans le cadre de la révision du calendrier des paiements sur une créance du contribuable, de la restructuration de la créance ou de sa prise en charge par le contribuable, à condition que la créance se rapporte à un emprunt visé au sous-alinéa (ii) ou à un montant payable visé au sous-alinéa (ii.1) et que, s'il s'agit de la révision du calendrier des paiements ou de la restructuration de la créance, la révision ou la restructuration prévoit la modification des conditions de la créance, sa conversion en une action ou en une autre créance ou son remplacement par une action ou par une autre créance,

(y compris les commissions, honoraires et autres montants payés ou payables au titre de services rendus par une personne en tant que vendeur, mandataire ou courtier en valeurs dans le cadre de l'émission, de la vente ou de l'emprunt) égale au moins élevé des montants suivants :

(iii) le produit de 20 % de la dépense et du rapport entre le nombre de jours de l'année et 365,

(ii.2) in the course of a rescheduling or restructuring of a debt obligation of the taxpayer or an assumption of a debt obligation by the taxpayer, where the debt obligation is

(A) in respect of a borrowing described in subparagraph 20(1)(e)(ii), or

(B) in respect of an amount payable described in subparagraph 20(1)(e)(ii.1),

and in the case of a rescheduling or restructuring, the rescheduling or restructuring, as the case may be, provides for the modification of the terms or conditions of the debt obligation or the conversion or substitution of the debt obligation to or with a share or another debt obligation,

(including a commission, fee, or other amount paid or payable for or on account of services rendered by a person as a salesperson, agent or dealer in securities in the course of the issuance, sale or borrowing) that is the lesser of

(iii) that proportion of 20% of the expense that the number of days in the year is of 365 and

(iv) l'excédent éventuel de la dépense sur le total des montants déductibles par le contribuable au titre de la dépense dans le calcul de son revenu pour les années d'imposition antérieures;

(iv) the amount, if any, by which the expense exceeds the total of all amounts deductible by the taxpayer in respect of the expense in computing the taxpayer's income for a preceding taxation year,

toutefois :

and for the purposes of this paragraph,

(iv.1) « montant exclu » s'entend des montants suivants :

(iv.1) “excluded amount” means

(A) un montant payé ou payable au titre du principal d'une créance ou des intérêts afférents à une créance,

(A) an amount paid or payable as or on account of the principal amount of a debt obligation or interest in respect of a debt obligation,

(B) un montant qui est conditionnel à l'utilisation de biens ou qui dépend de la production en provenant,

(B) an amount that is contingent or dependent on the use of, or production from, property, or

(C) un montant calculé en fonction des recettes, des bénéfices, du flux de trésorerie, du prix des marchandises ou d'un critère semblable ou en fonction des dividendes versés ou payables aux actionnaires d'une catégorie d'actions du capital-actions d'une société,

(C) an amount that is computed by reference to revenue, profit, cash flow, commodity price or any other similar criterion or by reference to dividends paid or payable to shareholders of any class of shares of the capital stock of a corporation,

(v) dans le cas où toutes les obligations découlant d'un emprunt visé au sous-alinéa (ii) ou d'une dette

(v) where in a taxation year all debt obligations in respect of a borrowing described in subparagraph 20(1)(e)(ii) or

visée au sous-alinéa (ii.1) sont réglées ou éteintes au cours d'une année d'imposition — autrement que dans le cadre d'une opération faisant partie d'une série d'emprunts ou d'autres opérations et remboursements — par le contribuable pour une contrepartie qui ne comprend pas d'unités, de participations, d'actions ou de créances du contribuable ou d'une personne ayant un lien de dépendance avec celui-ci ou d'une société de personnes ou fiduciaire dont le contribuable ou une telle personne est un associé ou un bénéficiaire, la partie de la dépense visée au présent alinéa est égale à l'excédent éventuel de la dépense sur le total des montants déductibles par le contribuable au titre de la dépense dans le calcul de son revenu pour les années d'imposition antérieures,

(vi) dans le cas où une société de personnes cesse d'exister à un moment quelconque d'un de ses exercices :

(A) aucun montant n'est déductible par la société de personnes en application du présent alinéa dans le calcul de son revenu pour l'exercice,

(B) la personne ou société de personnes qui

in respect of indebtedness described in subparagraph 20(1)(e)(ii.1) are settled or extinguished (otherwise than in a transaction made as part of a series of borrowings or other transactions and repayments), by the taxpayer for consideration that does not include any unit, interest, share or debt obligation of the taxpayer or any person with whom the taxpayer does not deal at arm's length or any partnership or trust of which the taxpayer or any person with whom the taxpayer does not deal at arm's length is a member or beneficiary, this paragraph shall be read without reference to the words "the lesser of" and to subparagraph 20(1)(e)(iii), and

(vi) where a partnership has ceased to exist at any particular time in a fiscal period of the partnership,

(A) no amount may be deducted by the partnership under this paragraph in computing its income for the period, and

(B) there may be deducted for a taxation

était un associé de la société de personnes immédiatement avant ce moment peut déduire, pour une année d'imposition se terminant à ce moment ou après, le produit de la multiplication du montant qui serait déductible par la société de personnes au cours de l'exercice se terminant dans l'année en application du présent alinéa si elle n'avait pas cessé d'exister et si la participation dans la société de personnes n'avait pas été rachetée, acquise ou annulée par le rapport entre la juste valeur marchande de la participation de cet associé dans la société de personnes immédiatement avant ce moment et la juste valeur marchande de toutes les participations dans la société de personnes immédiatement avant ce moment;

year ending at or after that time by any person or partnership that was a member of the partnership immediately before that time, that proportion of the amount that would, but for this subparagraph, have been deductible under this paragraph by the partnership in the fiscal period ending in the year had it continued to exist and had the partnership interest not been redeemed, acquired or cancelled, that the fair market value of the member's interest in the partnership immediately before that time is of the fair market value of all the interests in the partnership immediately before that time;

L'alinéa 20(1)b), dans sa version actuelle reproduite ci-dessus, s'applique aux années d'imposition qui ont commencé après le 21 décembre 2000. Pour AXL et Numac, les nouvelles cotisations en question visaient l'année d'imposition terminée en 2001, par suite de l'acquisition du contrôle. La date à laquelle cette année d'imposition a commencé n'est pas claire. Toutefois, la modification apportée au libellé de l'alinéa 20(1)b) de la Loi est dépourvue de pertinence dans le présent appel.

Les définitions connexes des termes « montant cumulatif des immobilisations admissibles » et « dépense en capital admissible » n'ont pas été reproduites parce que ces définitions sont longues et inutiles pour trancher le présent appel.

COUR D'APPEL FÉDÉRALE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIERS : A-388-14
A-389-14

INTITULÉ : DEVON CANADA CORPORATION c.
SA MAJESTÉ LA REINE

DOSSIERS : A-390-14
A-391-14

INTITULÉ : SA MAJESTÉ LA REINE c. DEVON CANADA
CORPORATION

LIEU DE L'AUDIENCE : OTTAWA (ONTARIO)

DATE DE L'AUDIENCE : LE 9 JUIN 2015

MOTIFS DU JUGEMENT : LE JUGE WEBB

Y ONT SOUSCRIT : LA JUGE TRUDEL
LE JUGE RENNIE

DATE DES MOTIFS : LE 8 OCTOBRE 2015

COMPARUTIONS :

Al Meghji
Pooja Samtani

POUR L'APPELANTE
DEVON CANADA CORPORATION

Luther Chambers
Martin Beaudry

POUR L'INTIMÉE
SA MAJESTÉ LA REINE

Luther Chambers
Martin Beaudry

POUR L'APPELANTE
SA MAJESTÉ LA REINE

Al Meghji
Pooja Samtani

POUR L'INTIMÉE
DEVON CANADA CORPORATION

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Osler, Hoskin & Harcourt
S.E.N.C.R.L./s.r.l.
Toronto (Ontario)

POUR L'APPELANTE
DEVON CANADA CORPORATION

William F. Pentney
Sous-procureur général du Canada

POUR L'INTIMÉE
SA MAJESTÉ LA REINE

William F. Pentney
Sous-procureur général du Canada

POUR L'APPELANTE
SA MAJESTÉ LA REINE

Osler, Hoskin & Harcourt
S.E.N.C.R.L./s.r.l.
Toronto (Ontario)

POUR L'INTIMÉE
DEVON CANADA CORPORATION