

Dossier : 2012-1779(GST)G

ENTRE :

FORD DU CANADA LIMITÉE,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

---

Requête entendue le 23 janvier 2015, à Toronto (Ontario).

Devant : L'honorable juge Patrick Boyle

Comparutions :

Avocats de l'appelante : M<sup>c</sup> Robert G. Kreklewetz  
M<sup>c</sup> John G. Bassindale  
Avocate de l'intimée : M<sup>c</sup> Catherine M.G. McIntyre

---

### **ORDONNANCE**

Après avoir entendu la requête de l'intimée sollicitant la radiation de certaines parties de l'avis d'appel modifié de l'appelante suivant l'article 65 des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale)*;

LA COUR ORDONNE CE QUI SUIVIT :

1. La requête de l'intimée est rejetée conformément aux motifs de l'ordonnance ci-joints.
2. L'intimée disposera d'un délai de 60 jours à compter de la date de la présente ordonnance pour déposer sa réponse à l'avis d'appel modifié.

3. Les dépens de la requête sont adjugés à l'appelante et sont payables par l'intimée quelle que soit l'issue de la cause. Si les parties ne peuvent s'entendre sur le montant des dépens dans un délai de 30 jours, elles disposent d'un délai supplémentaire de 30 jours pour présenter des observations écrites à propos des dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 18<sup>e</sup> jour de février 2015.

« Patrick Boyle »

---

Juge Boyle

Traduction certifiée conforme  
ce 17<sup>e</sup> jour d'août 2015.

Mario Lagacé, jurilinguiste

Référence : 2015 CCI 39  
Date : 20150218  
Dossier : 2012-1779(GST)G

ENTRE :

FORD DU CANADA LIMITÉE,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

### **MOTIFS DE L'ORDONNANCE**

Le juge Boyle

[1] Dans la présente requête, l'intimée conteste la question de savoir si certaines questions que l'appelante a soulevées dans son avis d'appel modifié étaient des questions qui étaient soulevées et faisaient l'objet d'une description suffisante dans son avis d'opposition concernant la cotisation sous-jacente, comme l'exigent ce qu'il est convenu d'appeler les règles relatives à la « personne déterminée » prévues aux articles 301 et 306.1 de la *Loi sur la taxe d'accise* (la « LTA »). Les parties ne contestent pas que l'appelante est une personne déterminée au sens du paragraphe 301(1) de la LTA.

[2] Il s'agit d'une requête parmi plusieurs requêtes semblables que la Couronne a présentées pour contester les avis d'appel déposés par Ford du Canada Limitée (« Ford du Canada ») et des sociétés Ford liées en vertu de la LTA. Les autres requêtes sont mises en suspens en attendant qu'une décision soit rendue dans la présente affaire. La présente requête a été présentée avant que la Couronne ne dépose une réponse à l'avis d'appel modifié.

[3] La question précise à trancher dans la présente requête est la question de savoir si l'avis d'opposition de Ford du Canada contient « une description suffisante » « pour chaque question à trancher », comme l'exige l'alinéa 301(1.2)a). Dans la présente requête, la Couronne ne conteste pas la

question de savoir si l'avis d'opposition de Ford du Canada respectait l'alinéa 301(1.2)*b*), qui vise le montant relatif à chaque question. En ce qui a trait au respect de l'alinéa 301(1.2)*c*), qui exige que les faits et les motifs sur lesquels se fonde la personne soient fournis, la position de la Couronne est un peu plus nuancée. Dans sa requête, la Couronne ne conteste pas qu'un avis d'appel peut inclure des faits et des motifs qui n'ont pas été fournis dans l'avis d'opposition. L'intimée soutient toutefois que la présentation de faits supplémentaires non énoncés dans l'avis d'opposition ne peut pas être utilisée pour aider à trancher la question de savoir si l'avis d'opposition soulève une question et contient une description suffisante aux fins de l'alinéa 301(1.2)*a*).

#### A. Les faits

[4] Dans la présente requête, la preuve a été présentée par voie d'affidavits. L'intimée a déposé l'affidavit de Catherine Rissanen, une agente des litiges à l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC »), pour établir que Ford du Canada était une personne déterminée. L'intimée a également déposé l'affidavit d'Alan Seenan, l'agent des appels de l'ARC qui était chargé de l'avis d'opposition en cause. L'appelante a déposé l'affidavit de Barbara Hoffmann, qui est chargée de l'observation des exigences en matière de taxe indirecte à Ford du Canada.

#### L'avis d'appel modifié

[5] Les paragraphes en cause de l'avis d'appel modifié concernent deux des trois questions soulevées dans l'avis d'appel modifié. Le premier vise une demande de crédits de taxe sur les intrants (« CTI ») s'élevant à 498 386 \$, un montant que Ford du Canada n'a pas demandé lors du dépôt initial de ses déclarations. Tel qu'il est décrit ci-après, ce montant est le solde de CTI non demandés et relevés ultérieurement que Ford du Canada a réclamés pendant la vérification, déduction faite de ce qu'a autorisé l'ARC à l'étape de l'opposition.

[6] La deuxième question concerne la capacité de Ford du Canada de modifier la méthode de conversion de devises qu'elle a utilisée pour calculer les CTI à l'égard des intrants en devises américaines par rapport à celle qu'elle a utilisée lors du dépôt initial de ses déclarations.

## La nouvelle cotisation

[7] L'avis de nouvelle cotisation en cause tient sur une seule page. Y figurent principalement des chiffres à côté de diverses descriptions sommaires d'au plus quatre mots. L'avis contient la mention suivante : [TRADUCTION] « Les détails de votre cotisation apparaissent sur l'état des rajustements de vérification ».

[8] Un avis de nouvelle cotisation relativement à la TPS/TVH fournit uniquement une description minimale et un résumé des rajustements faits à l'occasion de la nouvelle cotisation. Un état des rajustements de vérification est un document de l'ARC contemporain qui se rapporte à la nouvelle cotisation et qui est mentionné dans celle-ci. Ainsi, l'état des rajustements de vérification pertinent peut souvent se révéler un document utile et logique à examiner et à prendre en compte, car il peut clarifier la manière dont l'ARC a choisi de décrire les éléments au moment de la nouvelle cotisation et auxquels le contribuable répond dans son opposition.

[9] Je présume que cet état des rajustements de vérification n'était pas particulièrement pertinent en l'espèce, puisque l'appelante ne s'oppose pas aux rajustements défavorables faits par le vérificateur ni n'en appelle. L'opposition de l'appelante vise des rajustements favorables qu'elle a demandés au vérificateur et qu'il n'a pas pris en compte dans l'établissement de la nouvelle cotisation<sup>1</sup>.

[10] L'avis de nouvelle cotisation précise que la [TRADUCTION] « taxe nette établie » de Ford du Canada pour la période atteignait près de 2 milliards de dollars et que le [TRADUCTION] « total des rajustements pour la période de cotisation » s'élevait à environ 4 000 000 \$. Les rajustements étaient résumés ainsi : [TRADUCTION] « rajustements de la TPS/TVH », environ 500 000 \$; [TRADUCTION] « rajustements des CTI », environ 3 500 000 \$; [TRADUCTION] « rajustement général », environ 60 000 \$.

---

<sup>1</sup> Les rajustements effectués par l'ARC dans la nouvelle cotisation et auxquels s'oppose l'appelante sont décrits au paragraphe 3 de l'affidavit de M. Seenan.

## L'avis d'opposition

[11] L'avis d'opposition de Ford du Canada concerne les questions suivantes :

[TRADUCTION]

### **1. Opposition au refus du droit à la vérification de la taxe nette<sup>2</sup>**

#### **Faits et contexte**

Ford du Canada Limitée (Ford) a fait l'objet d'une vérification relative à la TPS pour la période du 1<sup>er</sup> octobre 1996 au 30 juin 1999. Avant la fin de la vérification, Ford a informé le vérificateur qu'elle avait découvert plusieurs éléments pour lesquels (1) il y avait des CTI non demandés [...] et (3) des rajustements au titre de la conversion de devises visant la période de vérification. Ford a demandé que ces éléments soient pris en compte avant l'achèvement de la vérification et l'établissement de l'avis de cotisation.

Un avis de cotisation a été établi sans fournir à Ford l'occasion d'examiner les montants définitifs. Le vérificateur n'a pas tenu compte de la demande de Ford d'inclure les éléments mentionnés ci-dessus et aucun de ceux-ci n'a été inclus dans l'avis de cotisation pour opérer compensation.

#### CTI non demandés

Les CTI non demandés, dont le total s'élevait à 760 195,71 \$, concernaient des achats taxables effectués pendant la période de vérification et n'ont pas été pris en compte au cours de la vérification.

[...]

#### Rajustements au titre de la conversion de devises

De nombreuses dépenses de Ford ont été effectuées au moyen de devises étrangères.

Avant la fin de la vérification, Ford a cherché à rajuster sa méthode de conversion de devises pour se conformer à la LTA, aux règlements et aux énoncés de politique. La valeur de la contrepartie pour les CTI en monnaies étrangères a été convertie en monnaie canadienne en utilisant les taux de la Banque du Canada au

---

<sup>2</sup> La mention du droit à la vérification de la taxe nette semble être un renvoi au paragraphe 64 de la décision du juge D'Arcy dans l'affaire *Welch c. La Reine*, 2010 CCI 449.

jour où la contrepartie a été versée pour la fourniture. Ceci a donné lieu à des CTI supplémentaires de 1 095 712,24 \$ pour la période de vérification.

### **Motifs de l'opposition**

[...]

### **Conclusion**

Ford aurait dû obtenir la possibilité d'examiner les rajustements de vérification définitifs avant l'établissement de l'avis de cotisation.

L'article 296 enjoint clairement au ministre d'établir une cotisation pour déterminer la taxe nette d'un contribuable.

Le paragraphe 296(2) enjoint clairement au ministre de prendre en compte les CTI non demandés. Le paragraphe 296(2.1) enjoint au ministre d'appliquer les montants de remboursement déductibles en réduction du montant de taxe nette. L'article 159 et le mémorandum sur la TPS 300-7-10 décrivent les choix dont dispose un contribuable pour convertir en monnaie canadienne le montant d'une opération en monnaie étrangère.

La demande de Ford sollicitant la prise en compte des CTI non demandés [...] et des rajustements de la conversion de devises pour établir le montant de taxe nette aurait dû être accueillie.

### **Redressement demandé**

#### CTI non demandés

Ford demande respectueusement que le ministre prenne en compte les crédits admissibles et réduise le montant établi en conséquence.

[...]

#### Rajustements au titre de la conversion de devises

Ford demande respectueusement que la méthode de conversion de devises soit rajustée pour être conforme à la LTA, aux règlements et aux énoncés de politique.

## Le rapport sur l'opposition

[12] Le rapport sur l'opposition a été rédigé par M. Seenan, l'agent des appels, et a été approuvé par son chef d'équipe et le chef des appels. Ce rapport décrit ainsi les questions soulevées par Ford du Canada dans son avis d'opposition :

[TRADUCTION]

### (1) QUESTIONS SOULEVÉES PAR L'OPPOSANTE

- a. Refus du droit à la vérification de la taxe nette
  - Crédits de taxe sur les intrants non demandés de 760 195,71 \$  
[...]
  - Rajustement au titre de la conversion de devises de 1 095 712,24 \$  
[...]

### (2) EXAMEN DE CHAQUE QUESTION VALABLE VISÉE PAR L'OPPOSITION

#### Partie a : Crédits non demandés

#### (I) FONDEMENT DE LA (NOUVELLE) COTISATION

##### a) Faits

1. CTI non demandés – Les crédits non demandés n'ont pas été pris en compte dans la vérification.  
[...]
2. Rajustement au titre de la conversion de devises – Ce rajustement n'a pas été pris en compte dans la vérification.  
[...]

#### (II) MOTIFS DE L'OPPOSITION

##### a) Faits

1. Ford du Canada Limitée (« Ford ») a fait l'objet d'une vérification relative à la TPS pour la période du 1<sup>er</sup> octobre 1996 au 30 juin 1999. Avant la fin de la vérification, Ford a informé le vérificateur qu'elle avait découvert plusieurs éléments pour lesquels il y avait des CTI non demandés [...] et des rajustements au titre de la conversion de devises visant la période de vérification. Ford a demandé que ces éléments soient pris en compte avant l'achèvement de la vérification et l'établissement de l'avis de cotisation.

Un avis de cotisation a été établi sans que Ford ait pu avoir l'occasion d'examiner les montants définitifs. Le vérificateur n'a pas tenu compte de la demande de Ford d'inclure les éléments mentionnés ci-dessus et aucun de ceux-ci n'a été inclus dans l'avis de cotisation pour opérer compensation.

2. CTI non demandés – Les CTI non demandés, dont le total s'élevait à 760 195,71 \$, concernaient des achats taxables effectués pendant la période de vérification et n'ont pas été pris en compte au cours de la vérification.

[...]

4. Rajustement au titre de la conversion de devises – De nombreuses dépenses de Ford ont été effectuées au moyen de devises étrangères. Avant la fin de la vérification, Ford a cherché à rajuster sa méthode de conversion de devises pour se conformer à la LTA, aux règlements et aux énoncés de politique. La valeur de la contrepartie pour les CTI en monnaies étrangères a été convertie en monnaie canadienne en utilisant les taux de la Banque du Canada au jour où la contrepartie a été versée pour la fourniture. Ceci a donné lieu à des CTI supplémentaires de 1 095 712,24 \$ pour la période de vérification.

Ford demande respectueusement que la méthode de conversion de devises soit rajustée pour être conforme à la LTA, aux règlements et aux énoncés de politique.

### (III) DÉCISION DE LA DIVISION DES APPELS

#### a) Faits

1. CTI non demandés

Un renvoi a été transmis à la Division de la vérification du BSF de Hamilton pour examiner la demande d'accorder des CTI supplémentaires de 760 195,72 \$. Un examen a été effectué, et la Section de la vérification des dossiers importants du BSF de Hamilton a recommandé d'accorder des CTI supplémentaires de 261 809,42 \$. Barbara Hoffmann, de Ford, et Reg Owens et Kelle Patterson, de la Division de la vérification de Hamilton de l'ARC, ont discuté du rajustement et en ont convenu le 28 avril 2004.

[...]

3. Rajustement au titre de la conversion de devises

Un renvoi a été transmis à la Division de la vérification du BSF de Hamilton pour examiner la demande d'accorder des CTI supplémentaires de 1 095 712,24 \$ pour le rajustement au titre de la conversion de devises. Un examen a été effectué, et la Section de la vérification des dossiers importants du BSF de Hamilton a recommandé d'accorder des CTI supplémentaires de 849 286,72 \$.

*L'explication de la Division de la vérification – L'inscrit consigne les factures reçues en dollars américains suivant un taux de tenue de comptes dicté par le siège social des États-Unis. La LTA est très*

*précise en ce qui a trait aux taux de change de devises acceptables qui peuvent être utilisés pour convertir des dollars américains en dollars canadiens et aux méthodes acceptables. Le taux qu'utilise l'inscrit dans ses registres est nettement inacceptable. Néanmoins, le vérificateur a consulté la Division des décisions, qui lui a présenté une opinion informelle selon laquelle les CTI demandés ne sont pas tenus de correspondre à la valeur consignée dans les registres et que la demande ne pouvait pas être refusée pour ce motif.*

La Division de la vérification a recommandé d'admettre des CTI supplémentaires de 849 286,72 \$. Barbara Hoffmann, de Ford, et Reg Owens et Kelle Patterson, de la Division de la vérification de Hamilton de l'ARC, ont discuté du rajustement et en ont convenu le 28 avril 2004.

La Division des appels a examiné cette question plus en profondeur et recommande de ne pas admettre les CTI supplémentaires basés sur la conversion de devises. Ford demande de modifier rétroactivement cette méthode de conversion de monnaies étrangères en monnaie canadienne. Ford a demandé un CTI à l'égard de tous ses achats étrangers.

En l'espèce, la méthode de conversion utilisée au départ par Ford pour calculer les CTI n'est pas contestée et, techniquement, le ministre peut accepter la méthode utilisée puisqu'elle l'a été de façon constante.

Il y a lieu de souligner que Ford décidait du taux qu'elle utilisait pour convertir ses opérations étrangères, et l'ARC n'a pas contesté la méthode utilisée par Ford pour convertir ses opérations étrangères en monnaie canadienne. Ford a utilisé cette méthode de façon constante au cours des dernières années.

[...]

## b) Dispositions législatives

### 1. CTI non demandés

Le paragraphe 296(2) de la LTA porte sur les crédits non demandés. Ce paragraphe exige que le ministre prenne en compte les crédits non demandés déductibles dans l'établissement de la taxe nette pour la période de déclaration en cause.

[...]

3. Rajustement au titre de la conversion de devises

1. L'article 159 de la LTA vise des situations où le paiement d'une fourniture est exprimé en devise étrangère. Pour les besoins du calcul de la TPS payable, la valeur de la contrepartie est calculée en fonction de la valeur de cette devise en monnaie canadienne à la date à laquelle la contrepartie est payable. Cet article permet également au ministre d'accepter une autre méthode pour déterminer la valeur de la devise à convertir.

[...]

2. L'article 159 de la LTA est rédigé ainsi :

— Pour l'application de la présente partie, la valeur de la contrepartie d'une fourniture exprimée en devise étrangère est calculée en fonction de la valeur de cette devise en monnaie canadienne le jour où la taxe est payable ou tout autre jour acceptable au ministre.

La LTA ne prescrit pas la source qui *doit* être utilisée pour convertir une monnaie étrangère en monnaie canadienne, et le ministre a le pouvoir discrétionnaire d'accepter la conversion à une autre date que celle où la taxe est payable.

[13] Les paragraphes 3 à 5 portent sur la délégation des pouvoirs du ministre et sur les publications de l'ARC concernant les taux de conversion et les valeurs de devises acceptables. Le paragraphe 6 concerne la définition du mot « montant » à l'article 123 de la LTA. Le paragraphe 7 reproduit le paragraphe 296(2) de la LTA, qui vise les crédits non demandés. Cette partie se termine avec le paragraphe 8 qui est rédigé ainsi :

[TRADUCTION]

8. Puisque l'inscrit a déjà demandé les CTI à l'égard des biens ou services, le paragraphe 296(2) ne s'applique pas et le ministre n'est pas tenu d'admettre ce crédit supplémentaire.

### Décision de l'ARC sur l'opposition

[14] L'ARC a rendu sa décision sur l'opposition de Ford du Canada dans une lettre datée du 7 février 2012. L'opposition a été accueillie en partie, et les rajustements autorisés sont reflétés dans les autres avis de nouvelle cotisation sur lesquels s'appuie l'avis d'appel modifié présenté à la Cour.

[15] La décision sur l'opposition traite ainsi des deux questions pertinentes :

[TRADUCTION]

Le fondement de votre position est le suivant :

- 1) la question de savoir si les crédits de taxe sur les intrants non demandés s'élevant à 760 195,71 \$ auraient dû être pris en compte pendant la vérification pour réduire le montant de taxe nette établi;

[...]

- 3) la question de savoir si la modification rétroactive à la méthode de conversion de devises aurait dû être prise en compte pendant la vérification pour réduire le montant de taxe nette établi de 1 095 712,24 \$;

[...]

#### Question n° 1

Vous avez demandé que le ministre vous accorde des crédits de taxe sur les intrants supplémentaires s'élevant à 760 195,72 \$. Un examen des faits et des documents présentés révèle que vous avez droit à des crédits de taxe sur les intrants supplémentaires s'élevant à 261 809,42 \$, montant convenu par Frankie Fenton de votre société dans sa lettre datée du 17 janvier 2006. Par conséquent, la ou les déclarations relatives à la TPS/TVH seront rajustées en conséquence. (Voir l'annexe A jointe.)

Le paragraphe 296(2) de la *Loi sur la taxe d'accise* permet au ministre de prendre en compte un crédit déductible (c'est-à-dire un crédit de taxe sur les intrants ou une déduction que la personne n'a pas demandée auparavant) lorsque le ministre établit la taxe nette d'une personne pour une période de déclaration particulière.

[...]

#### Question n° 3

Selon l'article 159 de la LTA, pour l'application de cette partie de la Loi, lorsque la valeur d'une contrepartie d'une fourniture est exprimée en devise étrangère, cette valeur est calculée en fonction de la valeur de la devise étrangère en monnaie canadienne le jour où la taxe est payable ou tout autre jour acceptable pour le ministre.

La LTA ne prescrit pas la source qui doit être utilisée pour convertir la monnaie étrangère en monnaie canadienne. Toutefois, l'Énoncé de politique P-222 déclare que, pour convertir en monnaie canadienne des monnaies étrangères aux fins de la partie IX de la LTA, il faut se servir uniquement du taux de change :

- de la source utilisée pour une conversion réelle;

- de la source habituellement utilisée par la personne pour les conversions réelles;
- d'une banque à charte canadienne;
- de la Banque du Canada;
- du taux indiqué par la Direction générale des douanes du Ministère pour la conversion de la valeur dans le cas des droits sur les marchandises importées.

Lorsqu'une source autre que la source utilisée pour une opération réelle est choisie, il faut utiliser cette source de façon constante et pendant un délai raisonnable (par exemple un an).

Pour convertir en monnaie canadienne des monnaies étrangères, Ford du Canada Limitée utilisait un taux de conversion prescrit par son siège social des États-Unis. Ce taux n'a jamais été contesté et Ford du Canada Limitée et l'Agence du revenu du Canada l'ont toutes deux accepté.

Compte tenu des faits et des dispositions législatives qui précèdent, votre demande de rajuster la méthode de conversion de devises pour vous accorder des crédits de taxe sur les intrants supplémentaires de 1 095 712,24 \$ est rejetée.

#### L'affidavit de M. Seenan

[16] Les parties pertinentes de l'affidavit Seenan sont les suivantes :

[TRADUCTION]

4. L'appelante a déposé un avis d'opposition daté du 21 février 2003. Une copie de l'avis d'opposition est jointe au présent affidavit (**pièce B**).
5. Dans ses oppositions, l'appelante a soulevé des questions qui peuvent être résumées ainsi :

**Élément**

**Questions**

1) la question de savoir si les crédits de taxe sur les intrants non demandés s'élevant à 760 195,71 \$ auraient dû être pris en compte pendant la vérification pour réduire le montant de taxe nette établi;

[...]

3) la question de savoir si la modification rétroactive de la méthode de conversion de devises aurait dû être prise en compte pendant la vérification pour réduire le montant de taxe nette établi de 1 095 712,24 \$;

[...]

6. L'appelante a fourni des renseignements supplémentaires dans des lettres datées du 8 juin 2005, du 17 janvier 2006, du 30 août 2011 et du 15 novembre 2011. Une copie de ces lettres est jointe au présent affidavit (**pièces C, D, E et F** respectivement).

[17] Je constate qu'aucune des lettres mentionnées au paragraphe 6 de l'affidavit de M. Seenan n'incluait de renseignements supplémentaires concernant soit la question des CTI non demandés soit celle de la conversion de devises. Elles portaient toutes sur l'une ou l'autre des questions distinctes soulevées dans l'avis d'opposition.

[18] L'affidavit de M. Seenan se lit ensuite comme suit :

[TRADUCTION]

7. À l'occasion de mon examen relatif aux oppositions, j'ai examiné toutes les questions soulevées par l'appelante dans son avis d'opposition. Une copie du rapport sur l'opposition est jointe au présent affidavit (**pièce G**).

[...]

9. Dans une lettre datée du 7 février 2012, le ministre a informé l'appelante que le montant de 260 809,42 \$ était accordé à l'égard des CTI non demandés (élément 1 du tableau ci-dessus), mais que toutes les autres questions étaient confirmées. Une copie de cette lettre est jointe au présent affidavit (**pièce H**).

## B. Les dispositions législatives

[19] Les dispositions de la LTA applicables à la TPS/TVH sont les suivantes :

**301 (1) Personne déterminée** -- Pour l'application du présent article, la personne à l'égard de laquelle est établie une cotisation au titre de la taxe nette pour sa période de déclaration, [...] est une personne déterminée relativement à la cotisation ou à un avis d'opposition à celle-ci si, selon le cas :

[...]

b) [...] le montant déterminant qui lui est applicable, déterminé en conformité avec le paragraphe 249(1), dépasse 6 000 000 \$ pour son exercice qui comprend cette période ainsi que pour son exercice précédent.

**(1.1) Opposition à la cotisation** -- La personne qui fait opposition à la cotisation établie à son égard peut, dans les 90 jours suivant le jour où l'avis de cotisation lui est envoyé, présenter au ministre un avis d'opposition, en la forme et selon les modalités déterminées par celui-ci, exposant les motifs de son opposition et tous les faits pertinents.

**(1.2) Question à trancher** -- L'avis d'opposition que produit une personne qui est une personne déterminée relativement à une cotisation doit contenir les éléments suivants pour chaque question à trancher

a) une description suffisante;

**301 [Notice of objection] --**

**(1) Meaning of "specified person" --** Where an assessment is issued to a person in respect of net tax for a reporting period of the person, [...] for the purposes of this section, the person is a "specified person" in respect of the assessment or a notice of objection to the assessment if

[...]

(b) [...] the person's threshold amounts, determined in accordance with subsection 249(1), exceed \$6 million for both the person's fiscal year that includes the reporting period and the person's previous fiscal year.

**(1.1) Objection to assessment** -- Any person who has been assessed and who objects to the assessment may, within ninety days after the day notice of the assessment is sent to the person, file with the Minister a notice of objection in the prescribed form and manner setting out the reasons for the objection and all relevant facts.

**(1.2) Issue to be decided [must be specified]** -- Where a person objects to an assessment in respect of which the person is a specified person, the notice of objection shall

(a) reasonably describe each issue to be

decided;

b) le redressement demandé, sous la forme du montant qui représente le changement apporté à un montant à prendre en compte aux fins de la cotisation;

(b) specify in respect of each issue the relief sought, expressed as the change in any amount that is relevant for the purposes of the assessment; and

c) les motifs et les faits sur lesquels se fonde la personne.

(c) provide the facts and reasons relied on by the person in respect of each issue.

**306.1 (1) Restriction touchant les appels à la Cour canadienne de l'impôt** -- Malgré les articles 302 et 306, la personne à laquelle le paragraphe 301(1.2) ou (1.21) s'applique qui produit un avis d'opposition à une cotisation ne peut interjeter appel devant la Cour canadienne de l'impôt pour faire annuler la cotisation, ou en faire établir une nouvelle, qu'à l'égard des questions suivantes :

**306.1 (1) Limitation on appeals to the Tax Court** -- Despite sections 302 and 306, if a person to which subsection 301(1.2) or (1.21) applies has filed a notice of objection to an assessment, the person may appeal to the Tax Court to have the assessment vacated, or a reassessment made, only with respect to

a) une question relativement à laquelle elle s'est conformée au paragraphe 301(1.2) ou (1.21) 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 person has complied with subsection 301(1.2) or (1.21) in the notice, or

[...]

[Je souligne.]

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

[Emphasis added.]

[20] Les dispositions semblables de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « LIR ») se trouvent aux articles 165 et 169. Comme une partie de la jurisprudence pertinente examine les dispositions de la LIR, celles-ci sont reproduites ci-dessous :

**165(1.11) Oppositions par les grandes sociétés** -- 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.

**169(2.1) Restrictions touchant l'appel d'une grande société** -- 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 :

**165(1.11) Objections by large corporations** -- 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.

**169(2.1) Limitation on appeals by large corporations** -- Notwithstanding subsections (1) and (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

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;

[...] and, in the case of an issue described in paragraph (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.

[21] Les Notes techniques qui accompagnaient la présentation des dispositions de la LIR en 1995 sont rédigées ainsi :

**165(1.11)— (1.14) février 1995 NT** – L'article 165 de la Loi établit les règles relatives au droit d'un contribuable de s'opposer à une cotisation établie, ou à un montant déterminé, par le ministre du Revenu national concernant l'impôt, les intérêts, les pénalités et certains autres montants payables en vertu de la Loi.

Selon le nouveau paragraphe 165(1.11), les grandes sociétés sont tenues de donner une description suffisante des questions à trancher, de préciser, pour chaque question, le montant du redressement demandé et de fournir les motifs et les faits à l'appui de l'opposition. En outre, selon les nouveaux paragraphes 165(1.13) et (1.14), seules les questions – et le redressement y afférent – précisées dans un avis d'opposition valide peuvent faire l'objet d'une autre opposition ou d'un appel devant les tribunaux. Les nouvelles questions soulevées par Revenu Canada lors de l'établissement d'une nouvelle cotisation subséquente peuvent faire l'objet d'une opposition distincte, laquelle devra remplir les nouvelles exigences énoncées à l'article 165 de la Loi.

Selon le nouveau paragraphe 165(1.11), les avis d'opposition signifiés par les grandes sociétés doivent remplir certaines exigences. L'avis d'opposition d'une société doit remplir ces exigences s'il porte sur une cotisation visant une année d'imposition au cours de laquelle la société était une grande société, au sens du paragraphe 225.1(8) de la Loi. Selon cette disposition, une société est une grande société au cours d'une année d'imposition si elle est assujettie à l'impôt prévu à la partie I.3 de la Loi pour l'année ou si, à la fin de l'année, elle est liée à une société qui est une grande société.

L'alinéa 165(1.11)a) prévoit que la société doit donner une description suffisante de chaque question à trancher.

Selon l'alinéa 165(1.11)b), l'avis d'opposition doit préciser, pour chaque question, le redressement demandé par le contribuable. Ce redressement peut être exprimé sous la forme d'un changement d'un « solde » applicable au contribuable, au sens du paragraphe 152(4.4), c'est-à-dire le revenu du contribuable, son revenu imposable, son revenu imposable gagné au Canada, ses pertes pour l'année ou son impôt ou tout autre montant payable par lui pour l'année. Le redressement peut aussi être exprimé sous forme d'un changement d'un solde de dépenses et autres montants non déduits applicable au contribuable. Cette disposition n'a pas pour effet d'obliger le contribuable à déterminer l'interaction éventuelle entre des questions interdépendantes ou reliées. Il devra toutefois quantifier le redressement demandé pour chaque question, indépendamment des autres questions soulevées dans un avis d'opposition.

Selon l'alinéa 165(1.11)c), l'avis d'opposition devra faire état des motifs et faits à l'appui de chaque question. Bien que l'avis doive énoncer le fondement de l'opposition, le contribuable n'aura pas à exposer l'ensemble des faits et motifs sur lesquels il pourrait se fonder pour faire opposition. Il pourra donner ces suppléments d'information après avoir produit son avis d'opposition.

Le contribuable qui a signifié un avis d'opposition avant 1995 pourra le réviser de façon à le rendre conforme aux nouvelles exigences en présentant, avant mars 1995, les renseignements voulus au chef des Appels d'un bureau de district ou d'un centre fiscal du ministère du Revenu national.

Le nouveau paragraphe 165(1.12) autorise le ministre du Revenu national à demander au contribuable de fournir, relativement à une question à trancher, les renseignements requis qui n'apparaissent pas dans l'avis d'opposition. Le contribuable qui communique ces renseignements par écrit dans les 60 jours suivant la demande sera réputé les avoir indiqués dans l'avis d'opposition.

Le nouveau paragraphe 165(1.13) interdit aux grandes sociétés de soulever de nouvelles questions à trancher ou de réviser le redressement demandé relativement à une question dans une opposition à une cotisation établie en application du paragraphe 165(3) de la Loi, sauf si la cotisation a été établie par suite d'un avis d'opposition portant une autre cotisation établie en application d'une disposition visée à l'alinéa 165(1.1)a) ou dans les circonstances qui y sont déterminées. Le paragraphe 165(1.1) limite déjà les oppositions aux cotisations établies en application d'une disposition visée à l'alinéa 165(1.1)a) ou dans les circonstances qui y sont déterminées.

Selon le nouveau paragraphe 165(1.14), la restriction énoncée au paragraphe 165(1.13) n'a pas pour effet de limiter les droits d'un contribuable de s'opposer aux questions soulevées pour la première fois par Revenu Canada dans le cadre d'une cotisation établie en application du paragraphe 165(3).

[Non souligné dans l'original.]

[22] Dans l'arrêt *Potash Corporation of Saskatchewan Inc.*, 2003 CAF 471, la Cour d'appel fédérale a examiné les parties suivantes du document intitulé « Draft Legislation on Income Tax Objections and Appeals » de R.M. Beith présenté lors de la Conférence annuelle de la Fondation canadienne de fiscalité de 1994<sup>3</sup> :

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. R.M. Beith a bien établi la raison d'être de ces dispositions dans le document intitulé « Draft Legislation on Income Tax Objections and Appeals » figurant dans le *Report of Proceedings of the Forty-Sixth Tax Conference, 1994 Conference Report* (Toronto : Association canadienne d'études fiscales, 1995), 34:2 :

[TRADUCTION] La législation en question vise notamment à définir beaucoup plus tôt les questions contestées, de façon que l'obligation fiscale finale se rapportant à une année d'imposition puisse être déterminée en temps opportun.

Étant donné la complexité de la législation et le nombre de questions soulevées, les années d'imposition d'un nombre important de grandes sociétés sont longtemps demeurées en suspens pendant que des oppositions ou des appels étaient en instance, de sorte que ces sociétés ont pu soulever de nouvelles questions en se fondant sur de nouvelles interprétations et sur le résultat de décisions judiciaires contestées par d'autres contribuables.

Récemment, le vérificateur général et le Comité des comptes publics ont décelé un problème particulier. Une affaire portant sur

---

<sup>3</sup> Ceux qui souhaitent se rafraîchir la mémoire en matière fiscale concernant l'introduction des règles relatives aux grandes sociétés sont invités à lire les observations de David Sherman à propos de l'arrêt *Telus* dans le recueil de jurisprudence et de doctrine de l'appelante.

le calcul de la « déduction relative aux ressources » qui avait abouti à une décision défavorable au ministère a donné lieu à des demandes qui étaient non seulement fondées sur les faits particuliers sur lesquels la cour s'était prononcée, mais aussi sur une nouvelle question se rapportant au calcul de la « déduction relative aux ressources ». Ces demandes, découlant directement et indirectement de la décision rendue par le tribunal, mettaient en cause des montants élevés, au titre de l'impôt et des intérêts.

En résumé, il est essentiel que les revenus soient davantage prévisibles et que les obligations potentielles soient donc déterminées et réglées dans un délai plus raisonnable.

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.

[Non souligné dans l'original.]

[23] Ces restrictions relatives à la LTA ou à la LIR ont fait l'objet de plusieurs arrêts de la Cour d'appel fédérale et de plusieurs décisions de la Cour. Dans l'affaire *Potash*, la demande d'autorisation à la Cour suprême du Canada a été rejetée. Un appel est en instance devant la Cour d'appel fédérale dans une autre affaire. Un examen de cette jurisprudence révèle que ces arrêts et décisions sont cohérents, clairs et susceptibles d'application. Il ressort clairement de la jurisprudence existante qu'il est possible de tirer des conclusions et de faire des observations générales relatives à l'interprétation et à l'application des restrictions concernant les personnes déterminées et les grandes sociétés.

### Telus Communications

[24] Dans l'arrêt *Telus Communications (Edmonton) Inc. c. Canada*, 2005 CAF 159, la contribuable était une personne déterminée et, dans son avis d'appel devant la Cour canadienne de l'impôt, elle a soulevé la question de la diligence raisonnable à l'égard des pénalités automatiques prévues par la LTA à l'égard d'une cotisation au titre de la taxe nette additionnelle. L'opposition de la contribuable ne mentionnait pas les pénalités imposées, même si elles étaient automatiquement réduites dans la mesure où Telus avait gain de cause en ce qui a trait au fond des questions auxquelles elle s'opposait. L'opposition de Telus a été accueillie en partie et une nouvelle cotisation a été établie. Telus a déposé une

deuxième opposition reprenant les motifs de fond soulevés dans la première opposition et demandant que les autres rajustements soient annulés, « [TRADUCTION] “de même que les intérêts et pénalités connexes” ».

[25] Dans l'appel de Telus devant la Cour canadienne de l'impôt, la Couronne a présenté une requête en radiation des modifications apportées à l'avis d'appel déposé initialement et qui ajoutaient la question de la défense de diligence raisonnable à l'encontre des pénalités. La Couronne avait déjà déposé sa réponse à l'avis d'appel modifié et la question devant la cour était de savoir s'il était interdit à la Couronne de solliciter la radiation d'une chose à laquelle elle avait déjà répondu et avec laquelle elle avait lié contestation (parfois appelée une réponse). Le juge O'Connor a rejeté la requête de la Couronne compte tenu du fait qu'elle était présentée de manière trop tardive puisque la Couronne avait déjà lié contestation. La Cour d'appel fédérale a annulé la décision du juge de première instance. La juge Desjardins a écrit ce qui suit au nom de la Cour d'appel fédérale :

17 J'estime que, malgré les actes de procédure, dans un appel visant une « personne déterminée », la Cour de l'impôt n'a pas la compétence requise pour trancher une question qui n'a pas été soulevée en bonne et due forme dans l'avis d'opposition.

18 La personne qui est une « personne déterminée » a le droit de s'opposer à toute question ayant trait à une cotisation. Pour ce faire, toutefois, elle doit déposer un avis d'opposition, qui satisfait aux exigences du paragraphe 301(1.2) de la Loi. Autrement dit, la question doit être suffisamment décrite, elle doit être quantifiée et elle doit être appuyée par un exposé des faits et des motifs.

19 La personne qui est une « personne déterminée » peut également s'opposer à une nouvelle cotisation établie par le ministre, après examen de l'avis d'opposition, mais seulement relativement aux questions soulevées dans le premier avis d'opposition ou aux nouvelles questions soulevées dans une nouvelle cotisation (paragraphe 301(1.4) et (1.5) de la Loi).

20 Les mêmes restrictions s'appliquent à un appel devant la Cour de l'impôt. En vertu de l'article 302 de la Loi, une personne ne peut interjeter appel avant d'avoir signifié un avis d'opposition au ministre dans le délai prescrit. Ce droit d'appel est également limité, en ce qui concerne les personnes déterminées, par le paragraphe 306.1(1) de la Loi en vertu duquel une personne déterminée peut interjeter appel devant la Cour de l'impôt seulement à l'égard d'une question soulevée en bonne et due forme dans son avis d'opposition et seulement à l'égard du redressement demandé relativement à cette question, tel qu'il est exposé dans

l'avis d'opposition. Une question est soulevée en bonne et due forme dans la mesure où elle respecte les exigences du paragraphe 301(1.2) (sous réserve de l'exception prévue au paragraphe 301(1.5), qui ne s'applique pas dans la présente instance).

21 En l'espèce, la question de la diligence raisonnable n'a jamais été soulevée dans l'un des avis d'opposition. La demande de l'intimée d'annuler « les intérêts et pénalités connexes », mentionnée seulement dans son avis d'opposition à la nouvelle cotisation, ne faisait pas allusion à la question de la diligence raisonnable; elle était plutôt liée à la réduction des intérêts et des pénalités découlant de la demande de réduction des rajustements de taxe nette. L'intimée ne peut donc pas soulever la défense de diligence raisonnable dans son avis d'appel modifié à deux reprises devant la Cour de l'impôt.

[Non souligné dans l'original.]

## Potash Corporation

[26] Dans l'arrêt *Potash*, la contribuable était une « grande société » qui avait interjeté appel au titre de la LIR. Dans sa déclaration de revenus pour l'année en cause, la société demandait des montants à l'égard de la « déduction relative aux ressources » et de la « déduction pour épuisement gagnée ». Selon la LIR, la déduction relative aux ressources et la déduction pour épuisement gagnée sont toutes deux établies suivant une formule qui inclut les « bénéfices relatifs à des ressources ». Les bénéfices relatifs à des ressources sont calculés suivant une formule prescrite et comprennent de nombreux éléments factuels. Les nouvelles cotisations excluaient plusieurs éléments ou catégories précis de revenu du calcul des bénéfices relatifs à des ressources et ceux-ci étaient décrits par catégorie, montant et année d'imposition dans une annexe jointe aux nouvelles cotisations. Dans ces oppositions, la contribuable a décrit les éléments précis de revenus divers dont elle demandait l'inclusion dans ses bénéfices relatifs à des ressources parce que ces revenus se rapportaient à l'entreprise de production et de commercialisation de potasse et étaient liés à l'exploitation de cette entreprise. Les oppositions de la contribuable précisaient que cela avait une incidence sur les montants de la déduction relative aux ressources et de la déduction pour épuisement gagnée. La contribuable a décrit ces éléments de revenus divers en utilisant les mêmes mots et les mêmes montants que le ministre du Revenu national (le « ministre ») avait utilisés dans l'annexe des nouvelles cotisations.

[27] L'avis d'appel de la contribuable présenté à la Cour canadienne de l'impôt reprenait sensiblement le contenu des oppositions concernant le calcul des bénéfices relatifs à des ressources, accompagné des mêmes précisions. Avant l'instruction, la contribuable a présenté une demande de modification de son avis d'appel pour ajouter d'autres éléments de revenus divers qu'elle pouvait également relever comme n'ayant pas été inclus dans son calcul des bénéfices relatifs à des ressources dans ses déclarations.

[28] À la Cour, le juge Beaubier a accueilli la requête en modification compte tenu du fait que les nouveaux éléments de revenus divers répondaient aux exigences des règles relatives aux grandes sociétés.

[29] En annulant la décision du juge de première instance, le juge Malone a écrit ce qui suit au nom de la Cour d'appel fédérale :

19 En l'espèce, le juge a entrepris son analyse légale en se fondant sur la thèse selon laquelle les Règles relatives aux grandes sociétés doivent être interprétées strictement parce qu'elles « dérogent au droit étendu des contribuables d'en appeler d'une cotisation fiscale, et le restreignent ». Cette approche n'est pas correcte. La Cour suprême du Canada a rejeté l'interprétation stricte des lois fiscales [...]

[...]

À mon avis, le fait que le juge a mal compris l'approche qu'il convenait d'adopter à l'égard de l'interprétation l'a amené à tirer une conclusion erronée au sujet de la question de savoir ce qui constituait une description raisonnable de la question. Par conséquent, selon l'approche qu'il convient d'adopter, la présente cour doit déterminer ce qui constitue une description raisonnable de la question en litige.

[...]

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.

25 L'interprétation de l'alinéa 165(1.11)a) que le juge a donnée pourrait uniquement être retenue si le libellé de la disposition l'exigeait clairement, ce qui n'est pas ici le cas. Par conséquent, le juge a commis une erreur en accordant l'autorisation de modifier l'avis d'appel en vue d'inclure les cinq éléments susmentionnés et de modifier en conséquence le montant du redressement demandé.

26 Je reconnais que ce résultat est dur pour PCS et qu'il s'agit d'une règle dure pour les grandes sociétés. En effet, une grande société qui découvre une erreur dans une déclaration de revenu après avoir déposé un avis d'opposition ou un avis d'appel pourrait constater qu'elle ne peut pas engager des procédures en vue d'obliger le ministre à corriger l'erreur. Toutefois, tel est le résultat visé par le législateur.

27 Le juge a fait un certain nombre de remarques au sujet de l'exigence légale voulant qu'un « montant » soit précisé pour chaque question. S'il avait conclu, comme il aurait dû le faire, que PCS n'a pas le droit d'inclure les cinq éléments contestés dans l'avis d'appel, il n'aurait pas été nécessaire de traiter de la quantification. Je n'ai pas non plus de remarques à faire à ce sujet. Je préfère remettre à plus tard la question de savoir si l'obligation de « 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 applicables à la société » lie nécessairement une grande société pour ce qui est du montant mentionné, ou pour un montant inférieur. Il est possible de soutenir que, dans certains cas, la modification d'un avis d'appel serait permise si la modification portait uniquement sur le montant sans qu'une nouvelle question soit soulevée.

[Non souligné dans l'original.]

Bakorp

[30] Dans l'arrêt *Bakorp Management Ltd. c. La Reine*, 2014 CAF 104, la contribuable était une grande société qui avait interjeté un appel au titre de la LIR. La Cour d'appel fédérale a maintenu la décision du juge Miller de la Cour de rejeter l'appel parce que la contribuable ne s'était pas conformée aux règles

relatives aux grandes sociétés. Le premier paragraphe de l'opposition de la contribuable est le suivant : [TRADUCTION] « Point en litige : 1. Le produit du rachat des actions ajouté au revenu à titre de dividende réputé. Année d'imposition 10 mars 1995. Rajustement du dividende réputé (25 332 237 \$) ». Le juge de première instance a traité cet élément comme une description de la réduction souhaitée de 25 000 000 \$, soit la partie d'un dividende réputé que la nouvelle cotisation a exclu de ses revenus de 1995. L'ensemble du dividende réputé déclaré par la contribuable dans sa déclaration de 1995 s'élevait à 53 000 000 \$. Le juge de première instance a décrit la question énoncée dans l'avis d'appel comme si la contribuable acceptait la réduction de 25 000 000 \$ de la nouvelle cotisation à l'égard du dividende réputé pour 1995, mais voulait maintenant que le solde de 28 000 000 \$ du dividende réputé soit retiré de son revenu de 1995. Ainsi, dans son opposition, la contribuable a cherché à faire inclure la totalité du dividende réputé en 1995 et s'est opposée à l'exclusion de 25 000 000 \$ faite par le ministre, alors que, dans l'avis d'appel, la contribuable voulait également que le solde de 28 000 000 \$ du dividende réputé qu'elle avait déclaré en 1995 soit retiré.

[31] En maintenant la décision du juge de première instance, le juge Webb, s'exprimant au nom de la Cour d'appel fédérale, a tout d'abord examiné la signification du mot « question » dans les règles relatives aux grandes sociétés. Pour ce faire, il a adopté l'approche fondée sur une analyse textuelle, contextuelle et téléologique énoncée par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54 et il a cité un extrait du paragraphe 4 de l'arrêt *Potash* portant sur l'objet des règles relatives aux grandes sociétés.

[32] Après avoir cité les paragraphes 21 à 24 de l'arrêt *Potash* concernant les exigences relatives à la description suffisante d'une question, le juge Webb a continué ainsi :

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.

[...]

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.

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 déférer 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).

[...]

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.

[Non souligné dans l'original.]

## BC Transit

[33] Dans la décision *British Columbia Transit c. Canada*, 2006 CCI 437, le juge Miller a eu l'occasion d'examiner les règles de la LIR relatives aux grandes sociétés. La Colombie-Britannique avait effectué la réorganisation du réseau Skytrain de Vancouver de BC Transit, de sorte que BC Transit louait ses éléments d'actif du réseau Skytrain (ce qui incluait la sous-location d'éléments d'actif Skytrain loués) à la Greater Vancouver Transportation Authority (la Commission des transports du Grand Vancouver), connue sous le nom de Translink, pour un loyer symbolique d'un dollar et Translink prenait en charge les obligations de BC Transit à l'égard des taxes foncières. Dans le cadre de la réorganisation, la Colombie-Britannique a converti le prêt consenti à BC Transit en un « apport de capital différé » qu'elle a réduit chaque année au moyen d'une « subvention » d'un montant égal à l'amortissement des éléments d'actif du Skytrain pour cette année-là. BC Transit avait demandé des crédits de taxe sur les intrants à l'égard des dépenses du Skytrain qui ont fait l'objet d'une nouvelle cotisation et que l'ARC a refusés parce que BC Transit n'avait reçu qu'une contrepartie symbolique.

[34] Le juge du procès a décrit l'opposition au paragraphe 16 de la façon suivante :

16 Le ministre a établi à l'égard de l'appelante, le 17 décembre 2001, une nouvelle cotisation par laquelle il refusait le crédit de 3 472 040 \$. En février 2002, BC Transit a déposé un avis d'opposition préparé par ses comptables, KPMG, visant le refus des CTI au montant de 3 472 040 \$. Dans les motifs et les faits exposés dans l'avis d'opposition, BC Transit a décrit la subvention annuelle de la province, mais n'a pas prétendu que les taxes foncières ou les sous-loyers constituaient une contrepartie du bail. BC Transit a soulevé deux questions :

[TRADUCTION]

- (i) BC Transit a-t-elle utilisé les actifs du train automatique (Skytrain) dans le cadre d'une activité commerciale?
- (ii) BC Transit a-t-elle calculé la « teneur en taxe » (120 766 598 \$) conformément au paragraphe 123(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*?

[Non souligné dans l'original.]

[35] L'intimée a soutenu que BC Transit ne pouvait pas demander à la Cour de considérer que les paiements de taxes foncières ou de sous-loyers constituaient une contrepartie du bail étant donné qu'ils n'avaient pas été soulevés à l'étape de l'opposition. À l'égard de cette question, le juge Miller a écrit ce qui suit :

38 L'intimée allègue que, comme BC Transit n'a pas soulevé dans les motifs et faits exposés dans son avis d'opposition que la contrepartie comprenait les paiements de taxes foncières et de sous-loyers, elle ne s'est pas conformée au paragraphe 301(1.2) et il lui est par conséquent interdit, par application de l'article 306.1, de soulever ce point au procès. L'intimée s'appuie sur l'arrêt de la Cour d'appel fédérale *R. c. Potash Corporation of Saskatchewan Inc.* dans lequel l'appelante avait demandé la permission de modifier son avis d'appel. La Couronne avait allégué dans cette affaire que les règles relatives aux grandes sociétés (les règles de la *Loi de l'impôt sur le revenu* équivalentes aux règles soumises à la Cour en l'espèce) limitent les appels à la Cour canadienne de l'impôt aux seuls questions et redressements invoqués dans l'avis d'opposition. Potash a avancé qu'il s'agissait simplement de règles procédurales et que l'exercice par le juge de son pouvoir discrétionnaire afin de permettre la modification de l'avis d'appel était raisonnable. En refusant de permettre la modification, la Cour d'appel fédérale a conclu ce qui suit :

[29] Les modifications que l'on envisage d'apporter à l'avis d'appel visent à inclure dans la détermination des bénéfices relatifs à des ressources au cours des quatre années visées par l'appel cinq nouveaux éléments de revenu non mentionnés dans l'avis d'opposition et, par conséquent, visent à augmenter le montant de la déduction relative aux ressources et de la déduction pour épuisement gagnée par rapport au montant mentionné dans les avis d'opposition. Il serait contraire aux dispositions du paragraphe 169(2.1) d'autoriser PCS à modifier ainsi son acte de procédure.

39 Dans la présente affaire, l'intimée a affirmé que BC Transit n'a pas exposé dans l'avis d'opposition les faits relatifs au paiement des taxes foncières et des sous-loyers et les motifs quant à la question de la « contrepartie symbolique ». Elle n'a pas allégué de manquements quant à la question ou au redressement demandé.

40 Je n'estime pas que l'argument de l'intimée soit convaincant. L'affaire *Potash* ne portait pas sur l'absence de motifs ou de faits, mais plutôt sur le refus d'augmenter le montant en cause. Il n'y a aucun changement demandé à l'égard du montant en cause en l'espèce par rapport à ce qui était énoncé dans l'avis d'opposition, et la question en litige n'a pas changé non plus. La question en litige

invoquée a toujours été le droit aux CTI. L'intimée a raison lorsqu'elle affirme que la question des taxes foncières n'a pas été soulevée dans les motifs ni dans les faits, mais j'estime que cela n'est pas fatal.

41 Dans l'arrêt *Potash*, la Cour a cité les propos suivants tenus par monsieur R. M. Beith, fonctionnaire au ministère des Finances, lors du congrès de 1994 de l'Association canadienne d'études fiscales :

[...]

42 Il en ressort que les éléments qui revêtent de l'importance pour le ministre sont la question et le montant en litige et non les motifs et les faits dont l'intimée invoque l'absence. Il serait beaucoup trop contraignant pour une grande société d'interpréter ces dispositions comme des dispositions qui la limitent aux seuls faits précisés à l'étape de l'avis d'opposition. Cela ne semble pas correspondre à l'effet recherché par l'article, si l'on tient compte des propos de M. Beith, ni à l'interprétation que la Cour d'appel fédérale en a fait dans *Potash*. Le libellé de l'article 306.1 lui-même évoque seulement les questions et le redressement. Fait intéressant, au Congrès sur la fiscalité de 1994, M. Beith a poursuivi en disant ceci au sujet de l'alinéa 165(1.11)c) (la disposition de la *Loi de l'impôt sur le revenu* équivalente à l'alinéa 301(1.2)c) :

[TRADUCTION]

Cette exigence n'est pas différente de ce que la règle de droit exige actuellement de tous les contribuables. En outre, à l'inverse des exigences concernant la question et le montant, il est possible de soulever des faits et des motifs additionnels dans les appels.

Il s'agit certainement d'un point de vue sensé que je fais mien. Je conclus que BC Transit n'a pas enfreint les dispositions du paragraphe 301(1.2) et, par conséquent, l'article 306.1 n'est pas invoqué. BC Transit est libre d'alléguer que les paiements de taxes foncières et de sous-loyers sont des faits pertinents à la question de la contrepartie du bail.

[Non souligné dans l'original.]

CIBC

[36] Dans l'affaire *Banque canadienne impériale de commerce c. Canada*, 2013 CCI 170, la contribuable était une personne déterminée et elle avait déposé une opposition suivie d'un avis d'appel et d'un avis d'appel modifié. La question de fond en litige visait la participation de CIBC au Programme Aéroplan à l'égard

duquel elle effectuait des paiements à Aéroplan et a versé 45 000 000 \$ de TPS, montant pour lequel elle a plus tard demandé un remboursement.

[37] Dans l'avis d'opposition, la contribuable a décrit la question à trancher ainsi :

[TRADUCTION]

La question à trancher est celle de savoir si la CIBC a droit au remboursement parce qu'elle a payé par erreur à titre de TPS les montants qui sont assujettis au remboursement. Cette question soulève à son tour la question de savoir si la TPS était exigible sur les paiements en cause<sup>4</sup>.

[38] La partie IV de l'avis d'appel modifié est rédigée ainsi :

[TRADUCTION]

#### IV. LES QUESTIONS À TRANCHER

15. La question à trancher dans le présent appel est celle de savoir si les paiements effectués en faveur d'Aéroplan constituaient la contrepartie d'une fourniture taxable effectuée par Aéroplan à la CIBC ou s'ils étaient plutôt :

(A) la contrepartie de la fourniture exonérée d'un service financier à la CIBC;

(B) subsidiairement, la part des recettes d'Aéroplan tirées du Programme Aéroplan, une coentreprise;

(C) subsidiairement également, la contrepartie de la délivrance ou de la vente par Aéroplan d'un « certificat-cadeau ».

[39] La contribuable a tenté de modifier de nouveau son avis d'appel modifié pour supprimer le mot [TRADUCTION] « coentreprise » et le remplacer par la notion de partage des responsabilités et des recettes entre CIBC et Aéroplan au titre du Programme Aéroplan de CIBC et d'une fourniture unique aux titulaires de carte.

[40] L'intimée s'est opposée aux modifications proposées en invoquant les règles relatives à la personne déterminée. L'intimée a soutenu que les modifications proposées visant la suppression de la coentreprise créaient une nouvelle question à trancher, soit celle de l'absence de fourniture pour les paiements en cause, qui

---

<sup>4</sup> Je présume que les mots « remboursement » et « paiements en cause » ont été décrits et définis ailleurs dans l'avis d'opposition.

n'était pas décrite de manière suffisante dans l'avis d'opposition et à l'égard de laquelle l'avis d'opposition ne fournissait ni faits ni motifs.

[41] Le juge Jorré a abordé cette question de la manière suivante :

42 Le bien-fondé des observations de l'intimée repose sur les questions suivantes :

a) Quel est le sens du terme « question à trancher » (ou « question ») dans le contexte des articles 301 et 306.1?

b) L'appelante a-t-elle soulevé une nouvelle question à trancher au sens de ces dispositions?

c) Si elle ne soulève aucune nouvelle question à trancher, l'appelante s'est-elle conformée à l'alinéa 301(1.2)c)?

d) Enfin, s'il s'avère que de nouveaux motifs sont soulevés plutôt que de nouvelles questions à trancher, et qu'elle s'est conformée à l'alinéa 301(1.2)c), à l'étape de l'appel, l'appelante peut-elle donner des faits et des motifs supplémentaires à l'appui de sa thèse relativement aux questions à trancher?

[42] Après s'être reporté à la définition du terme « question à trancher » ou « question » [« issue » en anglais] dans l'*Oxford Encyclopaedic Dictionary*, il a poursuivi ainsi :

46 Le terme « question à trancher » revêt une certaine élasticité.

47 Dans un sens, la « question à trancher » dans un appel en matière d'impôt sur le revenu est de savoir si le ministre a correctement établi un certain montant d'impôt, d'intérêt et, le cas échéant, de pénalités. De la même manière, dans un sens, la question à trancher dans un appel en matière de TPS d'un inscrit est de savoir si le ministre a imposé le juste montant de taxe nette, d'intérêt et, le cas échéant, de pénalités.

48 Étant donné la mention de « chaque question à trancher » à l'article 301 et de « question » à l'article 306.1, il est clair à la lecture de la Loi que la question à

trancher doit être entendue comme étant plus détaillée que la simple question de savoir, « de manière globale, quel est le montant de taxe à payer »<sup>5</sup>.

49 À l'autre bout du spectre, le terme « question à trancher » peut renvoyer à chaque question de fait, de procédure et de droit contestée.

50 Clairement, la « question à trancher » ne peut être entendue comme étant à ce point détaillée [note de bas de page 7 omise]. Une telle définition limiterait indûment la portée des « faits » et « motifs » et ne cadrerait pas avec le régime des dispositions. Il serait également extrêmement difficile de s'y conformer.

51 Dans le contexte des articles 301 et 306.1, le terme « question à trancher » doit être entendu comme renvoyant à un niveau de détail intermédiaire qui suppose que les faits ou les motifs contestés ne sont pas dans tous les cas des questions à trancher.

52 Si la « question à trancher » peut ne pas être susceptible d'une définition précise dans ce contexte, l'on peut cependant puiser des consignes dans le régime du paragraphe 301(1.2), si celui-ci exige du contribuable qu'il donne :

- a) une description suffisante;
- b) le redressement demandé, sous la forme du montant qui représente le changement apporté à un montant à prendre en compte aux fins de la cotisation;
- c) les motifs et les faits sur lesquels se fonde la personne.

53 Il ressort clairement de la disposition que les « questions à trancher » diffèrent des « faits » et des « motifs ».

54 L'alinéa b) est intéressant, car il donne à penser qu'une « question à trancher » en particulier sera dans une certaine mesure liée à une incidence financière donnée en ce qui concerne la cotisation.

55 S'il est possible que deux « questions à trancher » distinctes aient par hasard la même incidence quantitative, le fait qu'une « question à trancher » que l'on prétend être différente a exactement la même incidence pourrait cependant être une indication qu'elle est effectivement la même « question à trancher ».

---

<sup>5</sup> Dans les motifs de la Cour d'appel fédérale au paragraphe 28 de l'arrêt *Bakorp*, précité, le juge Webb a fait des observations favorables à l'égard du paragraphe 48 des motifs du juge Jorré.

[Non souligné dans l'original.]

[43] Le juge du procès cite ensuite des passages de l'arrêt *Potash* de la Cour d'appel fédérale et poursuit de la manière suivante :

63 Dans l'affaire *Potash Corporation*, une modification a été faite en vue d'inclure des montants entièrement nouveaux dans le calcul de la déduction, et de hausser ainsi celle-ci.

64 Dans la présente affaire, avec ou sans les modifications, nous parlons de montants parfaitement identiques au titre de la TPS versée sur les mêmes paiements par l'appelante à la société en commandite Aéroplan et de la question de savoir si ces paiements en particulier sont assujettis à la TPS.

65 Les modifications font partie des motifs, et peut-être des faits invoqués par l'appelante. Il n'y a aucune modification à la « question à trancher » au sens où ce terme est utilisé dans les dispositions en cause [note de bas de page 9 omise].

[Non souligné dans l'original.]

[44] Le juge aborde ensuite l'arrêt *Telus* sur lequel s'était appuyée l'intimée et déclare ce qui suit :

71 Dans l'affaire *Telus*, le succès en tout ou en partie de la contestation du montant de la taxe nette devait nécessairement entraîner une réduction correspondante de la pénalité. Toutefois, si l'appelante n'avait pas gain de cause dans sa contestation du montant de la taxe nette, mais qu'elle obtenait gain de cause sur la question de la diligence raisonnable, la pénalité serait éliminée même si le montant de la taxe nette demeurerait inchangé. La défense de diligence raisonnable soulève manifestement une nouvelle question à trancher.

72 Cette situation est fort différente de celle dont je suis saisi en l'espèce. Dans la présente affaire, le point de vue relatif à l'[TRADUCTION]« absence d'une fourniture » a les mêmes conséquences que le point de vue avancé aux alinéas 15A) et C) du deuxième avis d'appel modifié proposé. L'alinéa A), l'alinéa B) proposé et l'alinéa C) sont tous des motifs à l'appui de la question soulevée dans le préambule du paragraphe 15, à [TRADUCTION] « savoir si les paiements effectués en faveur d'Aéroplan représentaient la contrepartie d'une fourniture taxable faite par Aéroplan à la CIBC ».

[Non souligné dans l'original.]

[45] Le paragraphe qui conclut son analyse de ce que constituent une question à trancher et une description suffisante est rédigé ainsi :

83 Je suis d'avis que la situation dans la présente affaire est analogue à celle de l'affaire *BC Transit* en ce que, dans la présente affaire, ce sont des motifs supplémentaires qui sont soulevés, et non pas une nouvelle question à trancher.

[Non souligné dans l'original.]

[46] Le juge examine ensuite la question de l'ajout de faits ou de motifs à l'étape de l'appel qui n'étaient pas énoncés dans l'opposition. Il déclare ce qui suit :

84 Il ne fait aucun doute que l'avis d'opposition énonçait effectivement des faits et des motifs à l'appui de l'appel. Est-il interdit à l'appelante, qui est une personne déterminée, de soulever à l'étape de l'appel des faits et des motifs additionnels à l'appui de toute question à trancher déjà soulevée?

85 Je suis d'accord avec le juge C. Miller, de cette Cour, qui, dans la décision *BC Transit*, a statué que les paragraphes 306.1(1) et 301(1.2) ne présentaient aucun obstacle à une modification dans les cas où l'on avait démontré une omission d'énoncer tous les faits et les motifs et non pas une omission de préciser dans l'opposition la question à trancher et le redressement demandé.

86 Ce résultat ressort clairement des dispositions. Celles-ci ne requièrent pas que chaque motif invoqué en appel par une partie appelante soit exposé dans l'avis d'opposition. C'est ce qui ressort du paragraphe 306.1(1), qui dispose simplement que l'appelante (i) doit se conformer au paragraphe 301(1.2) et est limitée (ii) aux questions soulevées et (iii) au redressement demandé; le paragraphe ne prescrit pas que la personne soit limitée aux faits et aux motifs qui sont énoncés dans l'avis d'opposition.

87 En conséquence, je suis convaincu que les modifications proposées ne soulèvent aucune nouvelle question à trancher, en contravention du paragraphe 306.1(1) [note de bas de page 16 – Malheureusement, il n'y a probablement aucune « ligne de démarcation nette » entre les faits, les motifs et les questions à trancher. Dans certaines circonstances, il s'agira de porter un jugement compte tenu de toutes les circonstances. Pour les besoins de la présente affaire, il n'est pas nécessaire que je réponde à la question de savoir s'il peut y avoir des circonstances limitées où le juge du procès est mieux placé pour trancher une telle question.].

[47] Bien que cela ne soit pas précisé dans les décisions *BC Transit* ou *CIBC*, les conclusions des juges Miller et Jorré sur l'ajout de nouveaux faits ou de nouveaux

motifs à l'étape de l'appel sont également clairement étayées par les notes techniques publiées par le ministère des Finances lorsque les règles relatives aux grandes sociétés ont été ajoutées à la LIR.

Devon

[48] Dans l'affaire *Devon Canada Corp. v. Canada*, 2014 TCC 255, la contribuable était une grande société à l'encontre de laquelle l'intimée a présenté une requête en radiation de certaines parties des avis d'appel de la contribuable au motif que cette dernière ne se conformait pas aux règles de la LIR relatives aux grandes sociétés. Le litige fiscal visait la déduction par les prédécesseurs de l'appelante de paiements importants effectués à des employés pour l'abandon de leurs options d'achat d'actions, définis comme paiements au titre de l'abandon<sup>6</sup>.

[49] Dans ses motifs suivant lesquels il a accueilli la requête uniquement en partie, le juge Graham a écrit ce qui suit :

[TRADUCTION]

3 Dans ses avis d'appel, Devon soulève les arguments suivants :

- a) Le principal argument de Devon est que les paiements au titre de l'abandon sont déductibles à titre de dépenses courantes en vertu du paragraphe 9(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.
- b) Subsidiairement, Devon soutient que les paiements au titre de l'abandon sont des dépenses en capital admissibles qui, une fois ajoutées au montant cumulatif des immobilisations admissibles, donneraient lieu à des déductions au titre de l'alinéa 20(1)b). Elle soutient de plus qu'en raison du fait qu'il y a eu des acquisitions de contrôle des deux sociétés remplacées pendant les périodes d'imposition au cours desquelles les paiements au titre de l'abandon ont été effectués, le paragraphe 111(5.2) s'applique pour donner lieu à des déductions supplémentaires importantes du montant cumulatif des immobilisations admissibles.

---

<sup>6</sup> *Devon* fait actuellement l'objet d'un appel à la Cour d'appel fédérale interjeté par l'appelante qui a eu en bonne partie gain de cause. L'intimée n'a pas interjeté d'appel incident. J'en ai fait un résumé complet. Toutefois, dans les circonstances, seuls les paragraphes concernant la stratégie adoptée par le juge pour cerner la question à trancher dans l'avis d'opposition et décider si des arguments subsidiaires ultérieurs de l'avis d'appel relèvent de cette question sont pertinents en l'espèce.

- c) Subsidiairement encore, Devon soutient que les paiements au titre de l'abandon sont des frais de financement déductibles en vertu de l'alinéa 20(1)e).

[...]

5 La présente requête soulève trois questions à trancher :

- a) La première question que je dois trancher est celle de savoir si Devon a fourni une description suffisante de la question ou des questions à trancher dans ses avis d'opposition.
- b) Si je conclus que Devon a fourni une description suffisante de la question ou des questions à trancher, la deuxième question que je dois alors trancher est celle de savoir si Devon a adéquatement précisé le redressement demandé à l'égard de cette question ou de ces questions à trancher dans ses avis d'opposition.
- c) Si je conclus que Devon n'a pas fourni une description suffisante de la question ou des questions à trancher ou qu'elle n'a pas adéquatement précisé le redressement demandé, je dois alors examiner un argument subsidiaire que Devon a invoqué. Devon soutient que, si le ministre ratifie une nouvelle cotisation sur un fondement différent de celui auquel s'est opposé le contribuable, le contribuable peut alors interjeter appel au tribunal à l'égard de ce fondement, nonobstant les restrictions prévues au paragraphe 169(2.1).

**Devon a-t-elle fourni une description suffisante de chaque question ou des questions à trancher?**

*Résumé de la position de Devon*

6 Devon soutient qu'il existe deux motifs pour lesquels il est possible de dire qu'elle a fourni une description suffisante de la question ou des questions à trancher dans ses avis d'opposition.

7 Le principal argument de Devon est que la question à trancher visée par l'opposition ou par l'appel est et a toujours été la question de savoir si les paiements au titre de l'abandon sont déductibles. Devon fait valoir qu'il y a trois motifs différents pour lesquels les paiements au titre de l'abandon peuvent être déductibles (c.-à-d. ils font partie des dépenses courantes suivant l'article 9; ils font partie du montant cumulatif des immobilisations admissibles suivant l'alinéa 20(1)b) et le paragraphe 111(5.2); ils sont des frais de financement

suivant l'alinéa 20(1)e)). Elle soutient de plus que la présence de ces motifs individuels ne modifie pas la question générale de la déductibilité.

8 Selon l'argument subsidiaire de Devon, si ses avis d'opposition ne donnaient pas une description suffisante de la question ou des questions à trancher, alors le fait que le ministre a accepté une note supplémentaire détaillée (la « note supplémentaire ») de la part de Devon pendant le processus d'opposition et qu'il a examiné et confirmé les avis d'opposition en fonction des arguments que contenait la note supplémentaire a eu pour effet de modifier les avis d'opposition de Devon pour y inclure en tant que questions à trancher les arguments énoncés dans la note supplémentaire.

Résumé de la position de l'intimée

9 Le principal argument de l'intimée est que les trois « motifs » décrits par Devon sont dans les faits trois questions distinctes et que, par conséquent, Devon était tenue de se conformer au paragraphe 165(1.11) à l'égard de chacune de ces questions.

10 L'intimée fait de plus valoir que l'argument subsidiaire de Devon doit échouer. Premièrement, la note supplémentaire ne peut pas avoir modifié les avis d'opposition parce que la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne prévoit aucun mécanisme pour apporter une telle modification. Deuxièmement, les actions du ministre, à savoir l'acceptation et la prise en compte de la note supplémentaire, ne peuvent l'emporter sur les restrictions prévues au paragraphe 165(1.11).

[...]

13 Les avis d'opposition de Devon ne renvoient aucunement aux alinéas 20(1)b) et e) ni au paragraphe 111(5.2). La question à trancher et les dispositions législatives sont décrites ainsi dans l'un des avis d'opposition :

[TRADUCTION]

### QUESTION À TRANCHER

La question à trancher est celle de savoir si le paiement de 20 884 041 \$ au titre des options d'achat d'actions constitue une dépense d'entreprise déductible au titre de l'article 9 et n'est pas refusé par l'article 18 de la Loi pour l'année d'imposition du 11 février 2001 [de la société remplacée], ce qui a pour effet de réduire le revenu imposable d'un montant de 15 663 031 \$ (20 884 041 \$ moins un rajustement connexe au titre d'une déduction relative à des ressources de 5 221 010 \$).

### DISPOSITIONS LÉGISLATIVES INVOQUÉES

[La société remplacée] invoque entre autres les articles 3 et 9 et l'alinéa 20(1)*v.1*) de la Loi.

14 L'autre avis d'opposition contient une description semblable de la question à trancher et invoque les mêmes dispositions législatives.

15 À mon avis, la seule question énoncée dans les avis d'opposition est celle de savoir si Devon peut déduire les paiements au titre de l'abandon. Les avis d'opposition offrent un motif pour lequel la déduction devrait être autorisée, mais cela n'interdit pas à Devon d'invoquer d'autres motifs dans ses avis d'appel.

[...]

17 Après avoir conclu que la seule question à trancher a toujours été la déductibilité des paiements au titre de l'abandon, je dois maintenant examiner la question de savoir si les arguments subsidiaires invoqués par Devon font partie de cette seule question.

18 J'examinerai en premier lieu l'argument de Devon portant sur l'alinéa 20(1)*e*). Le ministre a refusé la déduction des paiements au titre de l'abandon au motif qu'ils étaient des dépenses en immobilisation et que, par conséquent, l'alinéa 18(1)*b*) interdisait leur déduction. Le principal argument de Devon est que l'alinéa 18(1)*b*) ne s'applique pas parce que les paiements au titre de l'abandon étaient imputables au revenu. L'alinéa 20(1)*e*) est une exception à l'alinéa 18(1)*b*). Il autorise simplement la déduction de certains types de frais de financement malgré le fait qu'ils seraient autrement imputables aux immobilisations. Essentiellement, le principal argument de Devon est que les paiements au titre de l'abandon étaient imputables au revenu en raison de leur nature et son argument subsidiaire est qu'ils étaient imputables au revenu parce

que c'est ce que prévoit l'alinéa 20(1)e). L'argument de Devon concernant l'alinéa 20(1)e) n'est par conséquent rien d'autre qu'un motif subsidiaire pour lequel le ministre devrait autoriser la déduction des paiements au titre de l'abandon. Rien dans les courants de la jurisprudence ne me ferait mettre en doute cette conclusion. En effet, la preuve de Devon correspond directement au raisonnement énoncé dans les décisions *Banque canadienne impériale de commerce* et *BC Transit*.

19 J'examinerai maintenant l'argument de Devon visant l'alinéa 20(1)b) et le paragraphe 111(5.2). Si Devon demandait simplement une déduction à l'égard des paiements au titre de l'abandon en vertu de l'alinéa 20(1)b), je reconnaîtrais qu'aucune nouvelle question à trancher n'est soulevée pour les mêmes motifs pour lesquels j'ai tiré cette conclusion à l'égard de l'argument concernant l'alinéa 20(1)e), étant donné que l'alinéa 20(1)b) est tout simplement une autre exception à l'alinéa 18(1)b). Toutefois, ce n'est pas ce que fait Devon. Devon demande aussi une déduction en vertu du paragraphe 111(5.2). Cette déduction n'est pas facultative. Elle doit être demandée si certaines conditions préalables sont remplies. Dans le cas de Devon, ces conditions préalables ont été remplies. Ainsi, si Devon convainquait un juge du procès que les paiements au titre de l'abandon devraient être ajoutés à son montant cumulatif d'immobilisations admissibles, le paragraphe 111(5.2) donnerait à Devon droit à une déduction à l'égard d'autres montants dans son montant cumulatif d'immobilisations admissibles qui n'ont aucun rapport avec les paiements au titre de l'abandon. Dans l'arrêt *Potash*, la Cour d'appel fédérale a clairement déclaré qu'une nouvelle question à trancher surgira si un contribuable tente de déduire des montants supplémentaires, même si ces montants appartiennent à la même catégorie de déductions. Compte tenu de ce qui précède, je conclus que l'argument subsidiaire de Devon portant sur l'alinéa 20(1)b) et le paragraphe 111(5.2) constitue une nouvelle question à trancher qui ne peut être soulevée en appel.

20 Pour en arriver à cette conclusion à l'égard de l'argument concernant l'alinéa 20(1)b) et le paragraphe 111(5.2), j'ai pris en compte l'observation de Devon selon laquelle la note supplémentaire avait eu pour effet de modifier ses avis d'opposition afin d'y inclure l'argument. Je ne souscris pas à la position de Devon. La Loi ne contient aucun mécanisme qui autoriserait une grande société à modifier son avis d'opposition. Retenir une interprétation qui inclurait un tel mécanisme irait tout à fait à l'encontre de l'objet des règles relatives aux grandes sociétés.

### **Devon a-t-elle précisé de façon adéquate le redressement demandé?**

21 Comme j'ai conclu que Devon avait donné une description suffisante de la seule question à trancher dans ses avis d'opposition et que ses arguments concernant l'article 9 et l'alinéa 20(1)e) étaient simplement des motifs, je dois

maintenant examiner la question de savoir si Devon a précisé de façon adéquate le redressement demandé. Suivant l'alinéa 165(1.11)*b*), une grande société est tenue de préciser le redressement à l'égard de chaque question, non à l'égard de chaque motif. Toutefois, selon l'intimée, étant donné que le redressement demandé serait différent pour chaque motif, Devon aurait dû néanmoins préciser que la question elle-même pouvait donner lieu à différents redressements possibles.

22 Devon n'a pas décrit le redressement demandé en ce qui a trait à l'argument relatif à l'alinéa 20(1)*e*). Les avis d'opposition de Devon n'ont pas précisé d'autre redressement que celui d'autoriser la déduction dans sa totalité. L'intimée soutient que le redressement total demandé en vertu de l'alinéa 20(1)*e*) est supérieur au redressement demandé en vertu de l'article 9 et que Devon ne devrait pas être autorisée à augmenter le montant du redressement demandé. Devon reconnaît que le redressement demandé au titre de l'alinéa 20(1)*e*) serait supérieur sur une période de cinq ans, mais fait valoir que le redressement demandé pour les années en cause est beaucoup moindre que le redressement demandé à l'égard de l'argument relatif à l'article 9. Devon soutient que le redressement aux fins du paragraphe 165(1.11) est le redressement pour l'année en cause et non le redressement pour une période. Je souscris à la position de Devon sur ce point. Je conclus que le redressement demandé suivant l'argument relatif à l'alinéa 20(1)*e*) est inférieur au redressement demandé suivant l'argument relatif à l'article 9.

23 Dans l'arrêt *Potash*, la Cour d'appel fédérale a implicitement reconnu que, si un certain montant de redressement est précisé dans un avis d'opposition, un montant de redressement inférieur est automatiquement inclus :

[...] Je préfère remettre à plus tard la question de savoir si l'obligation de « 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 applicables à la société » lie nécessairement une grande société pour ce qui est du montant mentionné, ou pour un montant inférieur. Il est possible de soutenir que, dans certains cas, la modification d'un avis d'appel serait permise si la modification portait uniquement sur le montant sans qu'une nouvelle question soit soulevée. [Non souligné dans l'original.]

24 Cette approche est logique. Si l'appel d'une grande société vise plusieurs dépenses mineures, dont certaines peuvent être finalement admises et d'autres non, il serait déraisonnable de s'attendre à ce que la grande société exprime le redressement demandé dans son avis d'opposition à l'égard de chacune des dépenses. Il apparaît suffisant que la grande société énonce simplement la totalité

du redressement demandé, étant entendu que le redressement diminue chaque fois que la déduction d'une dépense n'est pas autorisée. De même, un résultat illogique s'ensuivrait si on s'attendait à ce qu'une grande société exprime un redressement subsidiaire dans une affaire d'évaluation. Je ne peux imaginer que le législateur ait voulu qu'une grande société soit tenue d'énoncer qu'elle souhaite obtenir un redressement de X \$ si un certain élément d'actif était évalué à 4 000 000 \$ (soit l'évaluation privilégiée par la grande société), un redressement de Y \$ si l'élément d'actif était évalué à 3 999 999 \$, un redressement de Z \$ si l'élément d'actif était évalué à 3 999 998 \$, et ainsi de suite jusqu'à la valeur que le ministre estime que vaut l'élément d'actif.

[...]

### **Argument subsidiaire de Devon**

27 Comme il est mentionné plus haut, Devon soutient que, si le ministre ratifie une nouvelle cotisation sur un fondement différent du fondement auquel une grande société s'est opposée, la grande société peut alors interjeter appel devant le tribunal à l'égard de ce nouveau fondement, malgré les restrictions prévues au paragraphe 169(2.1). Comme j'ai conclu que Devon satisfaisait aux exigences en ce qui a trait à son argument concernant l'alinéa 20(1)e), j'examinerai uniquement cet argument subsidiaire relativement à l'argument concernant l'alinéa 20(1)b) et le paragraphe 111(5.2).

28 Le législateur envisageait une situation où le ministre établit une cotisation à l'égard d'une grande société relativement à certaines questions, la grande société s'oppose à ces questions et le ministre établit ensuite une nouvelle cotisation pour la même année, mais ajoute de nouvelles questions. Le paragraphe 165(1.14) et l'alinéa 169(2.1)b) autorisent tous deux la grande société à interjeter appel devant les tribunaux à l'égard des nouvelles questions malgré le fait que ces questions n'étaient pas décrites dans l'avis d'opposition initiale.

29 La Loi semble cependant comporter une lacune en ce qui concerne le cas quelque peu probable où le ministre établit une cotisation envers une grande société à l'égard de certaines questions, la grande société s'oppose à ces questions et le ministre ratifie ensuite la cotisation, mais sur un fondement entièrement différent que le fondement sur lequel la cotisation initiale a été établie [note de bas de page 12 omise]. Je ne connais aucune disposition de la Loi qui autorise précisément la grande société à interjeter appel sur le fondement de nouvelles questions dans ce cas.

30 Devon soutient qu'elle est visée par le scénario qui précède. Selon Devon, lorsque le ministre a ratifié les nouvelles cotisations, il s'est fondé sur l'alinéa 20(1)b) et le paragraphe 111(5.2) comme fondement subsidiaire pour la ratification. Devon me demande donc de combler la lacune perçue de la Loi en donnant une interprétation libérale à l'alinéa 169(2.1)b) faisant en sorte que

Devon est en mesure d'interjeter appel à l'égard de toute question subsidiaire sur laquelle s'est fondé le ministre pour ratifier les nouvelles cotisations.

31 Même si l'on peut faire valoir ce type de redressement dans une affaire différente, il ne convient pas de le faire en l'espèce. Il ne s'agit pas d'un cas où le ministre a abandonné le fondement initial de la cotisation et l'a remplacé par un nouveau fondement. Le ministre continue de soutenir que le fondement initial de la cotisation est juste. Il a simplement ajouté une explication supplémentaire concernant l'alinéa 20(1)*b*) et le paragraphe 111(5.2) pour répondre aux points soulevés par Devon dans la note supplémentaire. En effet, les avis de ratification ne mentionnent ces dispositions que lorsqu'ils décrivent les arguments invoqués par Devon. Le motif déclaré pour ratifier les nouvelles cotisations est l'alinéa 18(1)*b*). Même s'il ressort clairement des rapports sur l'opposition que le ministre a pris en compte l'argument de Devon, ils ne mentionnent aucunement l'abandon de l'argument initial invoqué par le ministre.

[Non souligné dans l'original.]

### C. Analyse

[50] Les textes des règles de la LIR relatives aux grandes sociétés et des règles de la LTA sur la personne déterminée semblent très peu différents. Les différences ne semblent pas du tout importantes. Il n'existe aucune raison apparente d'aborder ou d'appliquer les deux ensembles de règles différemment. Concernant chaque ensemble de règles, il existe de la jurisprudence qui ne comporte aucune différence perceptible en ce qui a trait à l'approche adoptée par les tribunaux, à l'analyse effectuée par ceux-ci ou à leur application des règles.

[51] Il convient de souligner que, dans la version anglaise, l'exigence prescrit que chaque question doit faire l'objet d'une description raisonnable, alors que, dans la version française, chaque question à trancher doit faire l'objet d'une description suffisante. Bien que les dispositions ne prescrivent pas elles-mêmes ce que constitue une description raisonnable ou suffisante, les arrêts de la Cour d'appel fédérale ont réglé cet aspect en examinant l'objet des dispositions.

[52] Les deux dispositions de ces règles, la disposition obligatoire applicable à l'avis d'opposition et la disposition restrictive applicable aux appels à la Cour, font partie d'un régime unique et devraient être lues ensemble. Toutefois, la disposition applicable au contenu de l'avis d'opposition est en soi nettement obligatoire. Il n'est pas seulement nécessaire de savoir si la question de l'avis d'appel est la

même que la question de l'avis d'opposition, même s'il s'agit d'une préoccupation qui survient très souvent.

[53] Ainsi, il est possible qu'un avis d'opposition ne respecte pas l'exigence de la description raisonnable ou suffisante d'une question, notamment d'une question à trancher, de sorte qu'aucune question à trancher quelle qu'elle soit ne pourrait être soulevée en appel devant la Cour. Voilà essentiellement la position de l'intimée dans la présente requête. Cependant, comme le démontre le juge Webb dans l'arrêt *Bakorp*, un tribunal peut s'attendre à devoir chercher et déterminer la question à trancher décrite dans l'opposition eu égard au contenu de l'opposition lue dans son ensemble, y compris les allusions aux dépôts du contribuable et aux questions soulevées dans la nouvelle cotisation, et eu égard à la quantification de la question à trancher dans celle-ci.

[54] Un contribuable assujéti aux règles relatives aux grandes sociétés ou à celles relatives à la personne déterminée n'est pas tenu de décrire la question à trancher de façon exacte, et on ne s'attend pas à ce qu'il le fasse. Il est uniquement tenu de la décrire de façon raisonnable ou suffisante. Ce qui est suffisant sera fonction des faits particuliers de chaque affaire, puisque cela signifie définir le niveau de précision nécessaire pour que le ministre connaisse chaque question à trancher. Cela peut être fait en mentionnant l'élément ou les éléments contestés de la même manière que l'a fait le ministre lorsqu'il a établi la nouvelle cotisation ou effectué la vérification, puisque l'on peut s'attendre à ce que cela fournisse une certitude suffisante quant à la question faisant l'objet de l'opposition. Cela peut être fait en précisant les éléments particuliers d'un terme fiscal défini sur lequel le ministre doit se prononcer (*Potash*).

[55] La description suffisante d'une question à trancher est une description qui permettra au ministre de déterminer ce qui est réellement en litige. Une description suffisante de la question à trancher permettra la quantification de l'effet que son règlement aura pour le contribuable. Une question décrite de façon suffisante devrait répondre à l'objet des dispositions, c'est-à-dire que le ministre connaît la nature et le montant d'impôt ou de taxe contestée à l'étape de l'opposition. Dans des situations particulières, une description suffisante peut exiger que le contribuable adopte une interprétation ou invoque une application particulière d'une disposition de la LIR ou de la LTA (*Bakorp*).

[56] La description d'une question à trancher peut être raisonnable et suffisante même si elle ne mentionne pas tous les faits et motifs (*BC Transit, CIBC et Devon*).

[57] La description fournie dans l'avis d'opposition doit permettre au ministre de comprendre la portée et le montant de la question à trancher. Le lecteur d'un avis d'opposition suffisamment en mesure de comprendre ou de reconnaître la question particulière à trancher à partir du contenu de l'avis d'opposition n'est pas le Canadien raisonnable hypothétique ni un juge de la Cour canadienne de l'impôt. C'est le ministre, représenté par l'ARC, une partie ayant déjà une très grande connaissance des questions faisant partie de la nouvelle cotisation à laquelle le contribuable s'oppose et qui, dans la plupart des cas, a communiqué avec celui-ci à leur sujet.

[58] Appliquant cette approche aux faits de l'espèce, je suis entièrement convaincu que les deux questions soulevées par l'appelante dans les paragraphes contestés de son avis d'appel modifié sont les mêmes questions à trancher que Ford du Canada a décrites d'une manière suffisante et raisonnable dans son avis d'opposition.

[59] La preuve en l'espèce me convainc tout à fait, à la fois objectivement et subjectivement, qu'à partir de l'avis d'opposition déposé par l'appelante, le ministre aurait dû comprendre, et il a compris, que l'opposition visait ces deux questions précises qui avaient été précisément soulevées au cours de la vérification qui a donné lieu à l'établissement de la nouvelle cotisation.

[60] La description de la question des CTI non demandés figurant dans l'avis d'opposition est reproduite plus haut. Selon la description, la question concernait des crédits de taxe sur les intrants à l'égard d'achats taxables au cours de la période pertinente qui avaient été désignés comme des crédits n'ayant pas été demandés. L'appelante avait demandé au vérificateur de l'ARC d'admettre ces CTI avant d'établir une nouvelle cotisation à l'égard de la taxe nette<sup>7</sup>.

[61] La description de la question du rajustement au titre de la conversion de devises dans l'avis d'opposition est reproduite plus haut. Selon la description, la question concernait la conversion en monnaie canadienne de tous les intrants

---

<sup>7</sup> La demande faite pendant la vérification est confirmée dans le rapport sur l'opposition.

fournis exprimés en monnaies étrangères au cours de la période pour les besoins du calcul des CTI. Elle fait état de la méthode précise que souhaitait utiliser Ford du Canada, et que l'appelante avait demandé au vérificateur de l'ARC d'utiliser pour donner lieu à un crédit additionnel avant l'établissement de la nouvelle cotisation l'égard de la taxe nette<sup>8</sup>.

[62] L'avis d'opposition décrit le droit de Ford du Canada à la reconnaissance de ses CTI non demandés et à l'utilisation de la méthode pertinente de conversion de devises pour le calcul des CTI à l'égard des intrants exprimés en monnaies étrangères comme faisant partie de son droit à la vérification de la taxe nette<sup>9</sup>. L'avis d'opposition fait état d'un montant précis, au cent près, pour chacune de ces questions à trancher. Il ne décrit pas précisément chaque opération relative aux intrants particuliers fournis à l'égard de l'une ou l'autre question.

[63] Dans l'avis d'opposition, la description de la question concernant les CTI non demandés précise que les [TRADUCTION] « CTI » à l'égard de [TRADUCTION] « fournitures taxables » sont l'élément de [TRADUCTION] « taxe nette » qui doit être déterminé. Dans l'avis d'opposition, la description de la question relative aux rajustements au titre de la conversion de devises précise aussi que les [TRADUCTION] « CTI » sur des intrants fournis sont l'élément de [TRADUCTION] « taxe nette » dans le contexte de tous les intrants qui ne sont pas exprimés en dollars canadiens. Ces descriptions sont très comparables à la description de la question dans les affaires *BC Transit*, *CIBC* et *Devon*. Elles semblent clairement répondre aux observations que la Cour d'appel fédérale a formulées au paragraphe 24 de l'arrêt *Potash*, précité.

[64] Ces descriptions sont également très comparables au libellé de la nouvelle cotisation visée par l'opposition et qui mentionne la [TRADUCTION] « taxe nette établie » et les [TRADUCTION] « rajustements des CTI ». Dans ce cas particulier, l'ARC n'aurait pas mentionné la question des CTI non demandés ou la question du rajustement au titre de la conversion de devises dans son relevé de rajustement de vérification, puisqu'aucun rajustement n'avait été fait à leur égard.

[65] Ces descriptions sont également très comparables au libellé de l'avis de décision du ministre.

---

<sup>8</sup> La demande faite pendant la vérification est aussi confirmée dans le rapport sur l'opposition.

<sup>9</sup> Voir la note de base de page 2 concernant l'affaire *Welch*.

[66] Selon l'avis d'opposition, Ford du Canada a informé le vérificateur de l'ARC que les CTI non demandés et le rajustement au titre de la conversion de devises avaient été mentionnés et elle a demandé au vérificateur de les prendre en compte avant la fin de la vérification et l'établissement de la nouvelle cotisation. Le rapport sur l'opposition confirme ce qui précède.

[67] L'opposition mentionne également qu'il y a eu un échange de lettres entre Ford du Canada et le gestionnaire de la vérification de l'ARC concernant la demande de Ford du Canada sollicitant la prise en compte des CTI non demandés et du rajustement au titre de la conversion de devises avant que la vérification soit achevée. Aucun élément de preuve ne révèle la manière dont cela a été fait.

[68] À l'étape de la vérification, il se peut qu'une liste détaillée des opérations sous-jacentes soit fournie ou non. La demande de Ford du Canada à l'étape de la vérification peut avoir ou non mentionné un montant global de 760 195,71 \$ ou de 1 095 712,24 \$. Aucune des parties à la présente requête n'a présenté d'élément de preuve à cet égard. Toutefois, plusieurs lettres transmises par Ford du Canada à la Division des appels de l'ARC après le dépôt de l'avis d'opposition sont jointes à l'affidavit de M. Seenan. Aucune de ces lettres ne fournit de renseignements supplémentaires concernant la question des CTI non demandés ou le rajustement au titre de la conversion de devises. Aucun élément de preuve ne précise que la Division des appels a demandé ou a requis des renseignements supplémentaires concernant les CTI non demandés ou le rajustement au titre de la conversion de devises demandé dans l'avis d'opposition. Quoi qu'il en soit, à la lumière des faits de l'espèce, il n'est pas nécessaire qu'une liste déterminante de chaque opération relative aux intrants effectuée pendant la période de plusieurs années visée par la vérification à l'égard de laquelle Ford du Canada n'a pas encore demandé un CTI, ou qu'une liste déterminante de tous les intrants relatifs aux fournitures exprimés en dollars américains et d'autres monnaies étrangères pendant cette même période ait été fournie lors de la vérification. Cela va au-delà du niveau suffisant et raisonnable qu'exige la description d'une question de la nature visée ici. Voir les observations du juge Jorré dans la décision *CIBC*, précitée. Compte tenu de la description de ces deux questions dans l'avis d'opposition de Ford du Canada, une telle exigence dépasserait ce qui est exigé selon les arrêts de la Cour d'appel fédérale dans les affaires *Potash* et *Bakorp*.

[69] Dans l'avis d'opposition, Ford du Canada fait état de CTI non demandés de 760 195,71 \$. La Division des appels a accordé un montant de 261 809,42 \$ à

l'égard de ces crédits dans les autres nouvelles cotisations, comme le décrit l'avis de décision. La totalité du solde de ce que Ford du Canada décrit comme étant des CTI non demandés, soit 498 386 \$, est demandée dans l'avis d'appel modifié. Dans l'avis d'appel modifié, Ford du Canada fait état de CTI supplémentaires de 1 095 712,24 \$ à l'égard de la modification de sa méthode de conversion de devises. Il s'agit également du montant précis que Ford du Canada a mentionné pour décrire la question dans son avis d'appel modifié.

[70] Qui plus est, il ressort clairement de l'affidavit de M. Seenan que l'agent des appels chargé de l'opposition (i) pouvait comprendre et résumer les questions à trancher soulevées dans l'opposition de Ford du Canada; (ii) n'a pas sollicité de renseignements supplémentaires auprès de Ford du Canada concernant la question des CTI non demandés ou la question du rajustement au titre de la conversion de devises; (iii) a été en mesure d'examiner les deux questions ainsi que toutes les autres soulevées dans l'opposition et de les traiter. Il a par la suite rédigé le rapport sur l'opposition et l'avis de décision, et les autres nouvelles cotisations ont suivi. Le rapport sur l'opposition de l'agent des appels précise qu'il a renvoyé la question des CTI non demandés de 760 195,71 \$ à la Division de la vérification du Bureau des services fiscaux de Hamilton pour examen. Cet examen a été effectué à un niveau de précision qui a permis d'accorder un autre montant précis de 261 809,42 \$ à titre de CTI. L'avis de décision mentionne que ce rajustement en particulier a été accordé après [TRADUCTION] « un examen des faits et des documents » présentés.

[71] Le rapport sur l'opposition mentionne que l'agent des appels a également renvoyé la question du rajustement au titre de la conversion de devises à la Division de la vérification du Bureau des services fiscaux de Hamilton pour qu'elle examine la demande de CTI supplémentaires de 1 095 712 \$. Cet examen de vérification a été effectué et il a recommandé d'accorder le montant précis de 849 286,72 \$ à titre de CTI supplémentaires, étant donné que ce montant serait le résultat de l'utilisation de la méthode de taux de change acceptable selon la LTA. La Division des appels a examiné cette question plus en profondeur et a décidé de ne pas suivre la recommandation reçue à la conclusion de l'examen demandé à la Division de la vérification en s'appuyant sur des principes juridiques, et non en raison de l'insuffisance de l'information fournie à l'ARC.

D. Conclusion

[72] Pour les motifs qui précèdent, la requête de l'intimée sollicitant la radiation de certaines parties de l'avis d'appel de l'appelante est rejetée et l'intimée disposera d'un délai de 60 jours suivant la date de la présente ordonnance pour déposer sa réponse à l'avis d'appel modifié.

[73] La présente affaire semble être un cas où l'intimée tente, par opportunisme, d'utiliser comme arme contre la contribuable les règles relatives aux grandes sociétés ou à la personne déterminée et dont l'objet et la conception visent à protéger et à mettre à l'abri le fisc. La présente affaire est également une affaire où il n'y a aucun litige concernant la preuve factuelle dans le cadre de la requête. La jurisprudence existante de la Cour et de la Cour d'appel fédérale relativement à la question visée par la présente requête, soit celle de ce que constitue une description suffisante d'une question à trancher aux fins des règles relatives aux grandes sociétés et à la personne déterminée est très claire, récente et uniforme.

[74] Dans de telles circonstances, les dépens de la présente requête sont adjugés à l'appelante et sont payables par l'intimée quelle que soit l'issue de la cause. Si les parties ne peuvent s'entendre sur le montant des dépens dans un délai de 30 jours, elles disposent d'un délai supplémentaire de 30 jours pour présenter des observations écrites à propos des dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 18<sup>e</sup> jour de février 2015.

« Patrick Boyle »

---

Juge Boyle

Traduction certifiée conforme  
ce 17<sup>e</sup> jour d'août 2015.

Mario Lagacé, jurilinguiste

RÉFÉRENCE : 2015 CCI 39

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2012-1779(GST)G

INTITULÉ : FORD DU CANADA LIMITÉE ET LA REINE

LIEU DE L' AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATE DE L' AUDIENCE : Le 23 janvier 2015

MOTIFS DE L' ORDONNANCE : L' honorable juge Patrick Boyle

DATE DE L' ORDONNANCE : Le 18 février 2015

COMPARUTIONS :

Avocats de l' appelante : M<sup>c</sup> Robert G. Kreklewetz  
M<sup>c</sup> John G. Bassindale

Avocate de l' intimée : M<sup>c</sup> Catherine M.G. McIntyre

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l' appelante :

Nom : Robert G. Kreklewetz  
John G. Bassindale

Cabinet : Millar Kreklewetz LLP  
24, rue Duncan, 3<sup>e</sup> étage  
Toronto (Ontario) M5V 2B8

Pour l' intimée : William F. Pentney  
Sous-procureur général du Canada  
Ottawa, Canada