

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20160304

Dossier : A-132-15

Référence : 2016 CAF 74

[TRADUCTION FRANÇAISE]

**CORAM : LE JUGE RYER
LE JUGE WEBB
LE JUGE RENNIE**

ENTRE :

BAKORP MANAGEMENT LTD.

appelante

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

intimé

Audience tenue à Toronto (Ontario), le 10 février 2016.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 4 mars 2016.

MOTIFS DU JUGEMENT :

LE JUGE WEBB

Y ONT SOUSCRIT :

**LE JUGE RYER
LE JUGE RENNIE**

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20160304

Dossier : A-132-15

Référence : 2016 CAF 74

**CORAM : LE JUGE RYER
LE JUGE WEBB
LE JUGE RENNIE**

ENTRE :

BAKORP MANAGEMENT LTD.

appellante

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

intimé

MOTIFS DU JUGEMENT

LE JUGE WEBB

[1] Bakorp Management Ltd. (Bakorp) a interjeté appel à l'encontre de la décision rendue par le juge Pizzitelli de la Cour canadienne de l'impôt (2015 CCI 36) relativement à son interprétation du paragraphe 187(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.) (« la Loi ») à l'égard des faits en l'espèce.

[2] Pour les motifs exposés ci-dessous, je rejeterais le présent appel.

I. Contexte

[3] Les faits en l'espèce ne sont pas contestés. Dans chacune de ses déclarations de revenus produites pour les années d'imposition 1993 et 1995, Bakorp a déclaré une obligation fiscale en vertu de la partie IV de la Loi. Aux termes de la Loi, Bakorp devait verser le solde du montant de son obligation fiscale en vertu de la partie IV de la Loi pour 1995 au plus tard le 30 juin 1995. Dans sa déclaration de revenus pour l'année d'imposition 1995, Bakorp a indiqué que le montant de son obligation fiscale en vertu de la partie IV de la Loi s'élevait à 13 333 059 \$. Le 10 juin 1995 (soit avant la date limite du paiement du solde), Bakorp a versé le solde qu'elle avait déterminé qu'elle devait pour l'année d'imposition 1995 (le paiement final pour 1995). Initialement, le montant de l'obligation fiscale en vertu de la partie IV de la Loi pour les années d'imposition 1993 et 1995 avait été établi conformément aux déclarations produites.

[4] Cependant, à la suite de nouvelles cotisations subséquentes, le montant de l'obligation fiscale en vertu de la partie IV de la Loi pour l'année d'imposition 1993 a augmenté considérablement, tandis que celui pour l'année d'imposition 1995 a été réduit de 6 333 059 \$ (le trop-payé). Le 3 février 2000, le ministre a imputé le trop-payé sur le montant impayé de l'obligation fiscale en vertu de la partie IV de la Loi pour l'année d'imposition 1993. Le montant du trop-payé était moins élevé que celui du paiement final pour 1995.

[5] Le juge de la Cour canadienne de l'impôt a déterminé qu'aux fins du calcul du montant des intérêts payables aux termes du paragraphe 187(2) de la Loi à l'égard des montants indiqués dans les nouvelles cotisations pour l'année d'imposition 1993, la « date du paiement » du trop-payé correspondait au 3 février 2000.

II. Disposition législative

[6] La disposition pertinentes de la Loi figurent au paragraphe 187(2), dont voici le libellé :

187(2) Une société qui n'a pas payé tout ou partie d'un impôt dont elle est redevable en vertu de la présente partie, au plus tard à la date où elle était tenue de le payer, doit verser au receveur général des intérêts sur le montant qu'elle n'a pas payé, calculés au taux prescrit pour la période allant de la date où elle était tenue de payer l'impôt jusqu'à la date du paiement.

187(2) Where a corporation is liable to pay tax under this Part and has failed to pay all or any part thereof on or before the day on or before which the tax was required to be paid, it shall pay to the Receiver General interest at the prescribed rate on the amount that it failed to pay computed from the day on or before which the tax was required to be paid to the day of payment.

III. Question en litige

[7] La seule question en litige en l'espèce consiste à déterminer si le montant des intérêts exigé à l'égard des montants indiqués dans les nouvelles cotisations relativement à l'obligation fiscale en vertu de la partie IV de la Loi pour l'année d'imposition 1993 devrait être calculé en se fondant sur le fait que la « date du paiement » du trop-payé correspond à la date à laquelle le trop-payé a été imputé sur le montant de l'obligation fiscale en vertu de la partie IV de la Loi pour l'année d'imposition 1993 (le 3 février 2000) ou à une date antérieure (le 10 juin 1995), soit la date à laquelle Bakorp a versé le paiement final pour 1995 au ministre du Revenu national, mais en tenant compte du montant de son obligation fiscale en vertu de la partie IV de la Loi pour 1995 qui était établi à ce moment.

IV. Analyse

[8] Bakorp reconnaît qu'aux termes de la partie IV de la Loi, le montant des cotisations est établi séparément pour chaque année d'imposition. Elle reconnaît également que ce n'est que

le 3 février 2000 que le trop-payé a été imputé sur le montant de son obligation fiscale en vertu de la partie IV de la Loi pour l'année d'imposition 1993. Cependant, la société soutient qu'il convient de faire une distinction entre le moment où le trop-payé a été imputé et la date du paiement de ce montant. Elle fait valoir que le montant du paiement final pour 1995 était supérieur à celui du trop-payé, et que la « date du paiement » aux fins du calcul du montant des intérêts payables aux termes du paragraphe 187(2) de la Loi à l'égard des montants indiqués dans les nouvelles cotisations pour l'année d'imposition 1993 devrait correspondre au 10 juin 1995.

[9] La Cour suprême du Canada a donné les orientations suivantes en ce qui concerne l'interprétation des lois dans l'arrêt *R. c. Hypothèques Trustco Canada*, 2005 CSC 54, 2005 DTC 5523 (*Hypothèques Trustco*) :

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

[10] Bakorp soutient que l'expression « date du paiement » fait référence à la date à laquelle la société a versé le paiement final pour 1995, soit le 10 juin 1995. Cependant, elle reconnaît que

« date du paiement » peut également correspondre à la date à laquelle le montant du paiement a été imputé sur l'obligation fiscale pour l'année d'imposition 1993, soit le 3 février 2000.

[11] Bakorp fait ensuite valoir qu'une telle ambiguïté peut être réglée au moyen de l'analyse contextuelle. En l'espèce, Bakorp fait référence au paragraphe 161(1) de la Loi pour étayer son argument selon lequel il faudrait établir une distinction entre les termes « payé » et « imputé ».

Le paragraphe visé se lit comme suit :

161(1) Dans le cas où le total visé à l'alinéa a) excède le total visé à l'alinéa b) à un moment postérieur à la date d'exigibilité du solde qui est applicable à un contribuable pour une année d'imposition, le contribuable est tenu de verser au receveur général des intérêts sur l'excédent, calculés au taux prescrit pour la période au cours de laquelle cet excédent est impayé :

a) le total des impôts payables par le contribuable pour l'année en vertu de la présente partie et des parties I.3, VI et VI.1;

b) le total des montants représentant chacun un montant payé au plus tard à ce moment au titre de l'impôt payable par le contribuable et imputé par le ministre, à compter de ce moment, sur le montant dont le contribuable est redevable pour l'année en vertu de la présente partie ou des parties I.3, VI ou VI.1.

161(1) Where at any time after a taxpayer's balance-due day for a taxation year

(a) the total of the taxpayer's taxes payable under this Part and Parts I.3, VI and VI.1 for the year

exceeds

(b) the total of all amounts each of which is an amount paid at or before that time on account of the taxpayer's tax payable and applied as at that time by the Minister against the taxpayer's liability for an amount payable under this Part or Part I.3, VI or VI.1 for the year,

the taxpayer shall pay to the Receiver General interest at the prescribed rate on the excess, computed for the period during which that excess is outstanding.

[12] Bakorp soutient que, puisque l'alinéa 161(1)*b* de la Loi fait référence à la fois à « un montant payé » et « imputé », deux mesures différentes sont envisagées. Bien que l'article 161 ne s'applique pas à la partie IV de la Loi, Bakorp fait valoir que le législateur a tout de même envisagé deux mesures différentes aux termes de la Loi. Puisque le paragraphe 187(2) de la Loi ne fait référence qu'au « paiement », Bakorp soutient que seul un paiement est une mesure pertinente aux fins de ce paragraphe.

[13] Je ne puis retenir l'argument invoqué par Bakorp pour deux raisons. L'une d'elles se rapporte à l'historique du paragraphe 161(1) de la Loi, tandis que l'autre concerne le libellé du paragraphe 164(3) de la Loi.

[14] Avant le 20 avril 1983, le paragraphe 161(1) de la Loi ne faisait référence qu'au « jour du paiement » et précisait que la date de fin de période utilisée pour calculer les intérêts sur les montants en souffrance correspondait au « jour du paiement ». Ce paragraphe a fait l'objet d'une modification, en vigueur après le 19 avril 1983, à la suite de la décision rendue par la Cour dans l'arrêt *Rath c. La Reine*, [1983] 1 C.F. 42, [1982] A.C.F. n° 71. Dans cet arrêt, la Cour avait discuté de l'interprétation de l'ancien paragraphe 161(1) de la Loi, dont le libellé se lisait comme suit :

161(1) Lorsque la somme, versée au titre de l'impôt payable par un contribuable pour une année d'imposition en vertu de la présente Partie avant l'expiration du délai accordé pour l'envoi de la déclaration de revenu du contribuable, est inférieure au montant de l'impôt payable pour l'année en vertu de la présente Partie, la personne

161(1) Where the amount paid on account of tax payable by a taxpayer under this Part for a taxation year before the expiration of the time allowed for filing the return of the taxpayer's income is less than the amount of tax payable for the year under this Part, the person liable to pay the tax shall pay interest at a prescribed rate per annum on the

responsable du paiement de l'impôt doit acquitter des intérêts, au taux annuel prescrit, sur la différence entre ces deux sommes, pour la période allant de l'expiration du délai imparti pour la déclaration du revenu au jour du paiement.

difference between those two amounts from the expiration of the time for filing the return of income to the day of payment.

[15] Les années d'imposition 1974 et 1975 étaient en litige dans cette affaire. M. Rath était un employé pendant chacune de ces années. Son employeur avait prélevé des montants sur son salaire, puis avait versé ces montants en son nom aux fins de son obligation fiscale pour ces années d'imposition. Dans ses déclarations de revenus pour ces années d'imposition, M. Rath avait déclaré des montants importants à titre de frais de déménagement, et ces montants avaient initialement été acceptés à titre de déductions lors du calcul de son revenu. En conséquence, M. Rath avait reçu des remboursements pour chacune des années d'imposition.

[16] Plus tard, de nouvelles cotisations avaient été établies pour M. Rath, et on avait exigé qu'il rembourse les montants qu'il avait reçus (ou, du moins, une grande partie de ceux-ci). En appliquant les dispositions du paragraphe 161(1) de la Loi, tel qu'il était libellé à l'époque, la Cour avait simplement comparé le montant que M. Rath avait versé par l'entremise de ses retenues à la source avec le montant de son obligation fiscale qui avait été établi en définitive pour les années d'imposition 1974 et 1975. La Cour avait conclu que des intérêts ne pouvaient être exigés que sur la différence entre ces deux montants, même si M. Rath avait reçu pour les années d'imposition 1974 et 1975 des remboursements qu'il avait dû remettre par la suite. Par conséquent, M. Rath n'avait eu à payer aucun intérêt sur le montant du remboursement qu'il avait reçu, puis qu'il avait dû remettre, pour la période visée par le remboursement.

[17] Le paragraphe 161(1) de la Loi a été modifié en 1983 afin de tenir compte des montants qui avaient non seulement été versés, mais qui, à ce moment, avaient également été imputés sur une obligation fiscale. Pendant la période où M. Rath était en possession de son « remboursement », ce montant n'aurait pas été imputé, à ce moment, sur son obligation fiscale.

[18] Puisque le paragraphe 161(1) de la Loi a été modifié afin de tenir compte d'une situation particulière qui ne s'applique pas en l'espèce, je ne crois pas que son application des termes « payé » et « imputé » doive influencer sur l'interprétation de la « date du paiement » aux fins de l'application du paragraphe 187(2) de la Loi.

[19] La deuxième raison pour laquelle je ne puis retenir l'argument invoqué par Bakorp se rapporte également à l'analyse contextuelle envisagée dans l'arrêt *Hypothèques Trustco*. Contrairement au paragraphe 161(1) de la Loi, le paragraphe 164(3) de celle-ci s'applique aux fins de la partie IV en raison des dispositions prescrites au paragraphe 187(3) de la Loi.

[20] Le paragraphe 164(3) de la Loi concerne le paiement des intérêts sur les montants qui sont remboursés ou imputés sur tout autre montant dont un contribuable est redevable. Par conséquent, cette disposition s'applique au trop-payé versé pour l'année d'imposition 1995. En interprétant « les dispositions d'une loi comme formant un tout harmonieux », il est nécessaire d'examiner la façon dont les intérêts seront calculés sur le trop-payé versé pour l'année d'imposition 1995 afin de déterminer si Bakorp pourrait obtenir un avantage inattendu si son interprétation du paragraphe 187(2) de la Loi était retenue à l'égard de l'année d'imposition 1993.

[21] Ce paragraphe est libellé comme suit :

164(3) Si, en vertu du présent article, une somme à l'égard d'une année d'imposition est remboursée à un contribuable ou imputée sur tout autre montant dont il est redevable, à l'exception de tout ou partie de la somme qu'il est raisonnable de considérer comme découlant de l'application des articles 122.5 ou 122.61, le ministre paie au contribuable les intérêts afférents à cette somme au taux prescrit ou les impute sur cet autre montant, pour la période commençant au dernier en date des jours visés aux alinéas ci-après et se terminant le jour où la somme est remboursée ou imputée :

a) si le contribuable est un particulier, le trentième jour suivant la date d'exigibilité du solde qui lui est applicable pour l'année;

b) si le contribuable est une société, le cent vingtième jour suivant la fin de l'année;

c) si le contribuable est :

(i) une société, le trentième jour suivant celui où sa déclaration de revenu pour l'année a été produite en conformité avec l'article 150, sauf si la déclaration a été produite au plus tard à la date d'échéance de production qui lui est applicable pour l'année,

(ii) un particulier, le trentième jour suivant celui où sa déclaration de revenu pour l'année a été produite en conformité avec l'article 150;

164(3) If, under this section, an amount in respect of a taxation year (other than an amount, or a portion of the amount, that can reasonably be considered to arise from the operation of section 122.5 or 122.61) is refunded or repaid to a taxpayer or applied to another liability of the taxpayer, the Minister shall pay or apply interest on it at the prescribed rate for the period that begins on the day that is the latest of the days referred to in the following paragraphs and that ends on the day on which the amount is refunded, repaid or applied:

(a) if the taxpayer is an individual, the day that is 30 days after the individual's balance-due day for the year;

(b) if the taxpayer is a corporation, the day that is 120 days after the end of the year;

(c) if the taxpayer is

(i) a corporation, the day that is 30 days after the day on which its return of income for the year was filed under section 150, unless the return was filed on or before the corporation's filing-due date for the year, and

(ii) an individual, the day that is 30 days after the day on which the individual's return of income for the year was filed under section 150;

d) dans le cas du remboursement d'un paiement en trop d'impôt, le jour où il y a eu paiement en trop;

(d) in the case of a refund of an overpayment, the day on which the overpayment arose; and

e) dans le cas du remboursement d'une somme en litige, le jour où il y aurait eu un paiement en trop égal à la somme remboursée si le total des sommes payables sur ce dont le contribuable est redevable en vertu de la présente partie pour l'année était égal à l'excédent du total visé au sous-alinéa (i) sur la somme visée au sous-alinéa (ii) :

(e) in the case of a repayment of an amount in controversy, the day on which an overpayment equal to the amount of the repayment would have arisen if the total of all amounts payable on account of the taxpayer's liability under this Part for the year were the amount by which

(i) le total des sommes versées sur ce dont il est redevable en vertu de la présente partie pour l'année ou, s'il est moins élevé, le total des sommes qui, selon la cotisation établie par le ministre, sont à payer en vertu de la présente partie par le contribuable pour l'année,

(i) the lesser of the total of all amounts paid on account of the taxpayer's liability under this Part for the year and the total of all amounts assessed by the Minister as payable under this Part by the taxpayer for the year

exceeds

(ii) la somme remboursée.

(ii) the amount repaid.

[22] Bien que la date exacte à laquelle des intérêts ont commencé à être payés à Bakorp relativement au trop-payé versé pour l'année d'imposition 1995 ne soit pas connue, elle est antérieure au 3 février 2000, puisque Bakorp a reconnu que des intérêts lui avaient été versés à l'égard du trop-payé. L'argument invoqué par Bakorp concernant la « date du paiement », soit l'application du paragraphe 187(2) de la Loi pour calculer les intérêts payables par Bakorp à l'égard de son obligation fiscale en vertu de la partie IV de la Loi pour l'année d'imposition 1993, n'aurait aucune incidence sur la date de début du paiement des intérêts par la

Couronne à Bakorp, aux termes du paragraphe 164(3) de la Loi, relativement au trop-payé versé pour l'année d'imposition 1995.

[23] En vertu du paragraphe 164(3) de la Loi, la date de fin de période pour ce qui est du paiement des intérêts pour l'année d'imposition 1995 correspond à la date à laquelle le trop-payé a été imputé sur une autre obligation de Bakorp (en l'espèce, son obligation pour l'année d'imposition 1993). Le trop-payé a été imputé sur l'obligation de Bakorp pour l'année d'imposition 1993 le 3 février 2000. Par conséquent, si l'on retient l'argument de Bakorp selon lequel la « date du paiement » du trop-payé correspond au 10 juin 1995, en appliquant le paragraphe 187(2) de la Loi à l'égard du montant de son obligation fiscale en vertu de la partie IV de la Loi pour l'année d'imposition 1993, la société bénéficierait alors non seulement d'une réduction des intérêts payables par elle à l'égard de son obligation pour l'année d'imposition 1993 établis en fonction du montant du trop-payé à compter du 10 juin 1995, mais également d'un paiement d'intérêts liés au même montant pour l'année d'imposition 1995 pendant une importante période de chevauchement. Le législateur ne peut avoir intentionnellement fait en sorte qu'un seul montant, pour une même période, donne lieu à la fois à une réduction des intérêts payables sur des impôts impayés pour une année d'imposition et à un remboursement des intérêts pour une autre année d'imposition.

[24] Par conséquent, je suis d'avis, en interprétant « les dispositions d'une loi comme formant un tout harmonieux », que la « date du paiement », au sens du paragraphe 187(2) de la Loi, correspond à la date à laquelle le paiement est imputé sur le montant de l'obligation pour l'année d'imposition faisant l'objet du litige en l'espèce. Puisque le trop-payé a été traité comme un

paiement imputé le 3 février 2000 sur le montant de l'obligation fiscale de Bakorp en vertu de la partie IV de la Loi pour l'année d'imposition 1993, cette date correspond à celle du paiement, aux fins de l'application du paragraphe 187(2) de la Loi, afin de déterminer le montant des intérêts payables par Bakorp à l'égard de son obligation fiscale en vertu de la partie IV de la Loi pour l'année d'imposition 1993.

[25] Par conséquent, je rejeterais l'appel avec dépens.

« Wyman W. Webb »

j.c.a.

« Je suis d'accord.

C. Michael Ryer, j.c.a. »

« Je suis d'accord.

Donald J. Rennie, j.c.a. »

Traduction certifiée conforme
Mario Lagacé, jurilinguiste

COUR D'APPEL FÉDÉRALE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : A-132-15

(APPEL D'UN JUGEMENT RENDU PAR LE JUGE PIZZITELLI DE LA COUR CANADIENNE DE L'IMPÔT LE 12 FÉVRIER 2015, NUMÉRO DE DOSSIER 2013-2882(IT)G)

INTITULÉ : BAKORP MANAGEMENT LTD.
c. LE MINISTRE DU REVENU
NATIONAL

LIEU DE L'AUDIENCE : TORONTO (ONTARIO)

DATE DE L'AUDIENCE : LE 10 FÉVRIER 2016

MOTIFS DU JUGEMENT : LE JUGE WEBB

Y ONT SOUSCRIT : LES JUGES RYER ET RENNIE

DATE DES MOTIFS : LE 4 MARS 2016

COMPARUTIONS :

Matthew G. Williams POUR L'APPELANTE
Rebecca Potter

Jenny P. Mboutsiadis POUR L'INTIMÉ

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Thorsteinssons s.r.l. POUR L'APPELANTE
Toronto (Ontario)

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