

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

**Date : 20140528**

**Dossier : A-341-13**

**Référence : 2014 CAF 140**

**CORAM : LA JUGE SHARLOW  
LA JUGE GAUTHIER  
LE JUGE MAINVILLE**

**ENTRE :**

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**appellant**

**et**

**SIFTO CANADA CORP.**

**intimée**

Audience tenue à Toronto (Ontario), le 26 mai 2014

Jugement rendu à Toronto (Ontario), le 28 mai 2014

**MOTIFS DU JUGEMENT :**

**LA JUGE SHARLOW**

**Y ONT SOUSCRIT :**

**LA JUGE GAUTHIER  
LE JUGE MAINVILLE**

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20140528

Dossier : A-341-13

Référence : 2014 CAF 140

CORAM : LA JUGE SHARLOW  
LA JUGE GAUTHIER  
LE JUGE MAINVILLE

ENTRE :

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

appellant

et

SIFTO CANADA CORP.

intimée

**MOTIFS DU JUGEMENT**

**LA JUGE SHARLOW**

[1] Le ministre du Revenu national interjette appel de l'ordonnance par laquelle le juge Rennie (2013 FC 986) a rejeté l'appel qu'il avait formé à l'encontre de l'ordonnance du protonotaire Aalto (2013 FC 214) portant rejet de sa requête en radiation de deux demandes de contrôle judiciaire. Les décisions concernent un différend qui porte sur la *Loi de l'impôt sur le*

*revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5<sup>e</sup> suppl.). Le ministre affirme qu'il est évident et manifeste que le différend relève intégralement de la compétence d'appel exclusive de la Cour canadienne de l'impôt.

[2] Pour les motifs exposés ci-dessous, je suis d'accord avec le juge Rennie pour dire que la position du ministre soulève suffisamment de doute pour que soit autorisée la poursuite d'une des demandes de contrôle judiciaire. L'autre décision ne fait plus l'objet d'une demande de contrôle judiciaire parce qu'il y a eu désistement. Par conséquent, je rejeterais l'appel à l'égard des deux demandes.

#### I. Contexte

[3] Les faits résumés au prochain paragraphe sont ceux allégués dans les avis de demande de contrôle judiciaire. Aux seules fins du présent appel, ces allégations de fait sont tenues pour avérées.

[4] Le 11 avril 2007, Sifto a présenté une demande au ministre, dans le cadre du programme des divulgations volontaires, en lien avec le prix de transfert de sel gemme qu'elle avait vendu à une société américaine liée au cours des années d'imposition 2004, 2005 et 2006. Le 18 mars 2008, le ministre a accepté la divulgation comme satisfaisant aux conditions du programme. Sifto en a compris que le ministre renoncerait à toute pénalité se rapportant au prix de transfert du sel gemme pendant les années d'imposition en cause. Par la suite, le ministre a conclu des ententes avec Sifto en vue du règlement de sa dette fiscale pour les années

d'imposition 2004, 2005 et 2006. Les ententes étaient fondées sur un accord amiable passé entre les autorités fiscales compétentes du Canada et des États-Unis conformément aux articles IX et XXVI de la *Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis (1980)*, lesquels fixent le prix de transfert du sel gemme. À une date ultérieure, le ministre a informé Sifto qu'il ne s'estimait pas lié par les ententes conclues et que de nouvelles cotisations seraient établies en fonction d'un prix de transfert ne correspondant plus au montant indiqué dans les ententes de règlement. Le ministre informait également Sifto que les nouvelles cotisations prévoiraient un montant de pénalités en application du paragraphe 247(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Les avis de nouvelle cotisation ont été délivrés le 1<sup>er</sup> août 2012.

[5] Les parties conviennent que l'objet du programme des divulgations volontaires est d'inciter les contribuables à divulguer toute erreur concernant leurs obligations fiscales, ceux-ci pouvant s'attendre, si le ministre accepte que la divulgation soit valide parce qu'elle remplit certaines conditions, à ce qu'il y ait renonciation à toute pénalité à laquelle les erreurs auraient pu donner lieu. Le fondement législatif du programme, pour ce qui est de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, figure au paragraphe 220(3.1), dont les éléments pertinents sont reproduits ci-après :

**220** (3.1) Le ministre peut [...] renoncer à tout ou partie d'un montant de pénalité ou d'intérêts payable par ailleurs par le contribuable [...]. Malgré les paragraphes 152(4) à (5), le ministre établit les cotisations voulues concernant les intérêts et pénalités payables par le contribuable ou la société de personnes pour tenir compte de pareille annulation.

**220.** (3.1) The Minister may ... waive or cancel all or any portion of any penalty or interest otherwise payable under this Act by the taxpayer ... and notwithstanding subsections 152(4) to (5), any assessment of the interest and penalties payable by the taxpayer or partnership shall be made that is necessary to take into account the cancellation of the penalty or interest.

[6] Sifto fait valoir que le ministre, après avoir reconnu la validité de sa divulgation volontaire parce que les conditions du programme de divulgations volontaires étaient remplies, était tenu de renoncer à toute pénalité à laquelle auraient pu donner lieu les erreurs divulguées se rapportant au prix de transfert. Cette approche est conforme aux conditions publiées du programme, aux termes desquelles on considère essentiellement qu'une divulgation volontaire constitue une demande de renonciation aux pénalités.

[7] La politique publiée en vigueur aux dates pertinentes figure dans la circulaire d'information IC 00-1R2. Je relève en particulier les extraits suivants de ce document :

8. Le [Programme des divulgations volontaires] fait la promotion de l'observation des lois fiscales du Canada en encourageant les contribuables à procéder à une divulgation volontaire afin de corriger des omissions passées dans le cadre de leurs transactions avec l'[Agence du revenu du Canada]. Les contribuables qui font une divulgation volontaire valide devront payer les impôts, plus les intérêts, sans pénalités ou poursuites auxquelles ils se verraient autrement assujettis en vertu des lois mentionnées ci-dessus.

[...]

10. L'[Agence du revenu du Canada] a l'autorisation législative d'accorder un allègement pour les divulgations valides conformément aux dispositions législatives suivantes :

- le paragraphe 220(3.1) de la [*Loi de l'impôt sur le revenu*] [...]

11. Si l'[Agence du revenu du Canada] accepte qu'une divulgation soit valide puisqu'elle remplit les conditions établies dans la présente politique, il s'agira d'une divulgation valide, et le contribuable ne se verra pas imposer de pénalités et ne sera pas poursuivi par rapport à cette divulgation.

[...]

17. Le ministre n'a pas à accorder d'allègement en vertu du [Programme des divulgations volontaires]. Chaque demande sera examinée et tranchée au mérite. Si l'allègement est refusé ou partiellement accordé, l'[Agence du revenu du Canada] fournira au contribuable une explication des motifs et des facteurs sur lesquels elle s'est fiée pour prendre sa décision.

[8] On énonce aux paragraphes 31 à 42 de la circulaire les quatre conditions d'une divulgation valide. En résumé, la divulgation doit être volontaire ainsi que complète, elle doit comprendre l'imposition d'une pénalité ou cette possibilité et elle doit comprendre des renseignements dont la production est en retard d'au moins un an.

[9] La pénalité dont il s'agit en l'espèce est prévue au paragraphe 247(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, lequel vise les nouvelles cotisations tenant compte des redressements de prix de transfert. Le ministre s'est fondé sur ce paragraphe pour imposer des pénalités à Sifto même s'il en avait accepté la divulgation volontaire. Les dispositions en sont longues et formalistes et il n'y a pas lieu de les reproduire. Il suffit de dire qu'on établit essentiellement le montant de la pénalité au moyen d'une formule mathématique. Il semble toutefois se dégager des composantes du calcul la possibilité d'une défense de diligence raisonnable (ou d'une défense partielle de diligence raisonnable) nécessitant *prima facie*, dans le premier cas, que le ministre tire une conclusion de fait.

[10] Sifto soutient également que le prix de transfert fixé dans l'entente de règlement mentionnée plus haut donne suite à un accord conclu entre les autorités fiscales du Canada et des États-Unis, lequel lie le ministre en vertu du paragraphe 115.1(1), reproduit ci-après, de la *Loi de l'impôt sur le revenu* :

**115.1 (1)** Malgré les autres dispositions de la présente loi, les montants déterminés et les décisions prises en conformité avec une convention qui est conclue entre le ministre et une autre personne, en conformité avec une disposition de quelque convention ou accord fiscal

**115.1 (1)** Notwithstanding any other provision of this Act, where the Minister and another person have, under a provision contained in a tax convention or agreement with another country that has the force of law in Canada, entered into an agreement with respect to the taxation of the

entre le Canada et un autre pays qui a force de loi au Canada, et qui vise l'imposition de l'autre personne, sont réputés conformes à la présente loi.

other person, all determinations made in accordance with the terms and conditions of the agreement shall be deemed to be in accordance with this Act.

[11] Aucune explication ne figure au dossier au sujet de la décision du ministre d'établir comme il l'a fait la nouvelle cotisation, non plus que de l'imposition de pénalités malgré l'acceptation de la divulgation volontaire. Cela vient du fait que l'instance devant la Cour fédérale n'en est pas rendue à un stade où des explications seraient requises.

## II. Historique de la procédure

[12] Ainsi que je l'ai indiqué ci-dessus, les avis de nouvelle cotisation mentionnés dans les demandes de contrôle judiciaire de Sifto ont été délivrés le 1<sup>er</sup> août 2012. Les demandes ont été produites le 31 août 2012.

[13] Sifto sollicite notamment dans la première demande (dossier T-1618-12 de la Cour fédérale intitulé [TRADUCTION] « Pénalités injustifiées ») une ordonnance portant déclaration que les pénalités imposées sont [TRADUCTION] « invalides et non exécutoires ». Sifto vise également à faire déclarer, par la deuxième demande (dossier T-1619-12 de la Cour fédérale intitulé [TRADUCTION] « Violation d'ententes »), que le ministre est lié par les ententes de règlement et l'accord conclu entre les autorités fiscales du Canada et des États-Unis, et ne peut y contrevenir pour établir une cotisation à son endroit.

[14] Le 12 septembre 2012, le ministre a déposé deux avis de requête dans lesquels il visait à faire radier dans chaque cas l'une des demandes de contrôle judiciaire. Le 1<sup>er</sup> mars 2013, le protonotaire Aalto a rejeté les deux requêtes au moyen d'une même ordonnance. Le ministre a interjeté appel de cette ordonnance en vertu de l'article 51 des Règles. Le juge Rennie a instruit l'appel et l'a rejeté le 26 septembre 2013. Je souligne que le juge Rennie a rendu sa décision sans pouvoir compter sur les enseignements de la Cour dans l'arrêt *Canada (Ministre du Revenu national) c. JP Morgan Asset Management (Canada) Inc.*, 2013 CAF 250. Le ministre fait maintenant appel devant la Cour, en invoquant principalement l'arrêt *JP Morgan*.

[15] Le 7 mars 2014, Sifto a interjeté appel des nouvelles cotisations devant la Cour de l'impôt et a présenté une requête, dans l'attente des décisions, visant la suspension du présent appel. Le juge Noël a rejeté cette requête le 17 avril 2014 (2014 CAF 100).

[16] La date d'instruction du présent appel était fixée au lundi 26 mai 2014. Le 23 mai 2014, Sifto a déposé devant la Cour fédérale un avis de désistement de la demande relative à la violation d'ententes (T-1619-12), ce qui a rendu le présent appel purement théorique en ce qui a trait à cette demande. Le ministre a convenu à l'audience que la Cour devrait rejeter cette partie de l'appel en raison de son caractère théorique. Je suis du même avis. Les parties ont demandé de pouvoir présenter des observations au sujet des dépens une fois tranchées toutes les questions soulevées en appel. Le reste des présents motifs ne portera que sur la partie de l'ordonnance visée par l'appel qui se rapporte à la demande relative aux pénalités injustifiées.



III. Critère applicable à la radiation d'une demande de contrôle judiciaire et norme de contrôle

[17] Une requête préliminaire en radiation d'une demande de contrôle judiciaire sera rejetée à moins que la demande ne soit manifestement irrégulière au point de n'avoir aucune chance d'être accueillie (*JP Morgan* (précité), au paragraphe 47; *David Bull Laboratories (Canada) Inc. c. Pharmacia Inc.*, [1995] 1 C.F. 588 (C.A.), à la page 600).

[18] La norme de contrôle applicable en appel de telles décisions est bien établie. La description récente la plus complète en est donnée dans l'arrêt *Apotex Inc. c. Canada (Gouverneur en conseil)*, 2007 CAF 374 (motifs du juge Sexton), au paragraphe 15 :

Les intimés soulignent avec raison que la décision d'accueillir ou de rejeter une requête en radiation est une décision de nature discrétionnaire. Une décision discrétionnaire en première instance appelle habituellement une certaine retenue de la part de la cour d'appel. Toutefois, la cour d'appel sera libre de substituer l'exercice de son propre pouvoir discrétionnaire à celui exercé par le juge de première instance si elle conclut clairement que le juge de première instance n'a pas accordé suffisamment d'importance à des facteurs pertinents ou s'est fondé sur un mauvais principe de droit : *Elders Grain Co. c. Ralph Misener (The)*, 2005 CAF 139, au paragraphe 13. Notre Cour peut aussi annuler la décision discrétionnaire de l'instance inférieure lorsqu'elle est convaincue que le juge a mal apprécié les faits, ou encore qu'une injustice évidente serait autrement causée : *Mayne Pharma (Canada) Inc. c. Aventis Pharma Inc.*, 2005 CAF 50, 38 C.P.R. (4th) 1, au paragraphe 9.

La Cour a suivi cet arrêt à de nombreuses reprises, notamment dans les arrêts *Canada c. Domtar Inc.*, 2009 CAF 218 (cité par le ministre), et *Banque Canadienne Impériale de Commerce c. Canada*, 2013 CAF 122 (cité par Sifto).

IV. Analyse

[19] Essentiellement, Sifto reproche au ministre de ne pas avoir honoré la promesse implicite associée au programme des divulgations volontaires. Dans la circulaire d'information décrivant ce programme, le ministre déclare à tous les contribuables que, dans les cas où il accepte qu'une divulgation volontaire soit valide parce qu'elle remplit les conditions énoncées dans la circulaire, il exercera le pouvoir discrétionnaire que la loi lui confère de renoncer aux pénalités auxquelles la divulgation se rapporte. Or, le ministre a imposé des pénalités à Sifto alors que celle-ci croyait avoir droit à une renonciation.

[20] La question que la Cour doit trancher est celle de savoir s'il se trouve au dossier un fondement quelconque permettant d'infirmer la décision du juge Rennie, qui a statué que la demande relative aux pénalités injustifiées n'était pas manifestement irrégulière au point de n'avoir aucune chance d'être accueillie. À mon avis, rien au dossier ne justifie notre intervention en appel.

[21] Pour statuer sur une requête en radiation d'une demande de contrôle judiciaire visant une décision du ministre dans une affaire fiscale, la Cour doit habituellement se demander si la réparation demandée relève de la compétence d'appel exclusive de la Cour de l'impôt. Cela s'explique par le fait que l'article 18.5 de la *Loi sur les Cours fédérales*, L.R.C. 1985, ch. F-7, prive la Cour fédérale de sa compétence de droit administratif à l'égard de toute question que pourrait régler un appel devant la Cour de l'impôt.

[22] Certains aspects de l'imposition d'une pénalité fiscale constituent des moyens d'appel qu'il convient de présenter devant la Cour de l'impôt. Nous ne disposons pas de l'avis d'appel déposé devant la Cour de l'impôt mais, par exemple, si l'appel nécessitait que la Cour de l'impôt décide si sont réunies toutes les conditions prévues par la loi pour l'imposition de la pénalité, il incomberait à la Cour de l'impôt de le faire et elle aurait seule compétence en la matière. Il en serait de même si la Cour de l'impôt statuait que les nouvelles cotisations ne sont pas valides parce qu'elles violent l'entente de règlement ou l'accord passé entre les autorités fiscales du Canada et des États-Unis, conformément aux articles IX et XXVI de la *Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis (1980)*, lesquels fixent le prix de transfert du sel gemme.

[23] Il est toutefois tout aussi clair que la Cour de l'impôt n'a pas compétence pour décider si le ministre a bien exercé le pouvoir discrétionnaire que lui confère le paragraphe 220(3.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour décider s'il y lieu de renoncer à une pénalité ou de l'annuler. Il s'agit d'une décision qui ne peut être contestée qu'en présentant à la Cour fédérale une demande de contrôle judiciaire. La demande relative aux pénalités injustifiées est d'une telle nature.

[24] Le ministre fait également valoir le caractère prématuré de la demande. Cet argument, à mon avis, ne peut servir de fondement à la radiation de la demande. Le dossier peu étoffé dont la Cour dispose montre qu'une demande d'annulation des pénalités serait probablement vaine. Il est toutefois loisible en tout temps au ministre d'annuler les pénalités, s'il y est disposé, au motif que la demande de contrôle judiciaire comporte implicitement une demande d'annulation, et que des pénalités n'auraient pas dû être imposées du fait de l'acceptation de la divulgation volontaire.

[25] Le ministre conteste également les mesures de réparation sollicitées par Sifto dans la demande relative aux pénalités injustifiées, en faisant valoir que la Cour fédérale ne peut accorder pareille réparation. Je ne souscris pas à cet argument, qui se fonde sur une analyse à la loupe et formaliste de l'avis de demande. Il convient d'analyser la demande globalement, pour en comprendre la nature essentielle, plutôt que de s'attacher aux questions de forme (*JP Morgan*, au paragraphe 50). Par exemple, s'il est vrai que la Cour fédérale ne peut annuler une cotisation (l'une des réparations demandées), elle peut déclarer, sur le fondement des principes de droit administratif, que le ministre a agi de manière déraisonnable en ne renonçant pas aux pénalités, ou que les pénalités n'auraient pas dû être imposées au vu de la divulgation volontaire valide. De même, elle peut pour les mêmes raisons accorder une autre réparation demandée, soit de rendre une ordonnance empêchant le ministre d'appliquer la pénalité ou de recouvrer la dette fiscale qui en découle. En outre, si la demande n'est pas parfaitement rédigée au moment où elle en est saisie, la Cour fédérale jouit d'une grande latitude pour autoriser les modifications requises et s'assurer d'être saisie du véritable objet du différend.

[26] Si la poursuite de la demande relative aux pénalités injustifiées est autorisée, des instances se dérouleront en parallèle devant la Cour de l'impôt et la Cour fédérale quant à des aspects différents de l'imposition des pénalités. Il pourrait ainsi être logique de différer l'instruction de cette demande jusqu'à ce que la Cour de l'impôt statue sur l'appel puisque, si celle-ci concluait à l'invalidité des pénalités, la demande pourrait ne plus avoir qu'un caractère théorique. Il pourrait toutefois y avoir de bonnes raisons de ne pas différer l'instruction de la demande. Il s'agit d'un point relevant de la gestion d'instance qui incombe à la Cour fédérale.

V. Conclusion

[27] Pour ces motifs, je rejetterais l'appel.

[28] Les parties ont demandé que la question des dépens ne soit réglée qu'une fois l'appel tranché parce qu'elles souhaitent présenter à cet égard des observations écrites. La question des dépens fera l'objet d'un jugement distinct, qui sera rendu après réception et examen des observations. Des directives seront données à l'égard des observations, quant à la longueur et au calendrier, parallèlement aux présents motifs.

« K. Sharlow »

---

j.c.a.

« Je suis d'accord.

Johanne Gauthier, j.c.a. »

« Je suis d'accord.

Robert M. Mainville, j.c.a. »

Traduction certifiée conforme  
Mario Lagacé, jurilinguiste

**COUR D'APPEL FÉDÉRALE**

**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER**

**DOSSIER :** A-341-13

**APPEL DE L'ORDONNANCE DU 26 SEPTEMBRE 2013 PRONONCÉE PAR LE  
JUGE RENNIE DE LA COUR FÉDÉRALE DU CANADA, DANS LES DOSSIERS  
N<sup>OS</sup> T-1618-12 ET T-1619-12**

**INTITULÉ :** LE MINISTRE DU REVENU  
NATIONAL c. SIFTO CANADA  
CORP.

**LIEU DE L'AUDIENCE :** TORONTO (ONTARIO)

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

**MOTIFS DU JUGEMENT :** LA JUGE SHARLOW

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

**DATE DES MOTIFS :** LE 28 MAI 2014

**COMPARUTIONS :**

Sharon Lee  
Naomi Goldstein

POUR L'APPELANT

Al Meghi  
Martha MacDonald  
Al-Nawaz Nanji

POUR L'INTIMÉE

**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :**

William F. Pentney  
Sous-procureur général du Canada

POUR L'APPELANT

Osler, Hoskin & Harcourt LLP  
Avocats  
Toronto (Ontario)

POUR L'INTIMÉE