

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

**Date : 20130308**

**Dossier : A-89-12**

**Référence : 2013 CAF 74**

**CORAM : LE JUGE NOËL  
LA JUGE GAUTHIER  
LA JUGE TRUDEL**

**ENTRE :**

**RANDY J. OLLENBERGER**

**appellant**

**et**

**SA MAJESTÉ LA REINE**

**intimée**

Audience tenue à Calgary (Alberta), le 7 mars 2013

Jugement rendu à Calgary (Alberta), le 8 mars 2013

**MOTIFS DU JUGEMENT :**

**LE JUGE NOËL**

**Y ONT SOUSCRIT :**

**LA JUGE GAUTHIER  
LA JUGE TRUDEL**



**Date : 20130308**

**Dossier : A-89-12**

**Référence : 2013 CAF 74**

**CORAM : LE JUGE NOËL  
LA JUGE GAUTHIER  
LA JUGE TRUDEL**

**ENTRE :**

**RANDY J. OLLENBERGER**

**appellant**

**et**

**SA MAJESTÉ LA REINE**

**intimée**

**MOTIFS DU JUGEMENT**

**LE JUGE NOËL**

[1] La Cour est saisie de l'appel d'une décision par laquelle la juge V.A. Miller de la Cour canadienne de l'impôt (la juge de la Cour de l'impôt) a confirmé une nouvelle cotisation établie par le ministre du Revenu national (le ministre), qui avait refusé la perte au titre d'un placement d'entreprise (la PTPE) déclarée par Randy J. Ollenberger (l'appellant) pour son année d'imposition 2007. La perte en question découlait d'un prêt de 613 772 \$ consenti par l'appellant à AEF Corporation (AEF) qui ne lui a jamais été remboursé. La juge de la Cour de l'impôt a confirmé la nouvelle cotisation au motif qu'AEF n'exploitait pas activement une entreprise et

qu'elle n'était par conséquent pas une « société exploitant une petite entreprise » à l'époque pertinente.

[2] Les questions en litige sont celles de savoir si la juge de la Cour de l'impôt a appliqué le bon critère juridique pour confirmer que la PTPE avait été refusée à raison, et celle de savoir si la preuve appuie la conclusion tirée par la juge de la Cour de l'impôt lorsqu'on applique le bon critère.

[3] Les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5<sup>e</sup> suppl.) (la Loi) qui sont pertinentes dans le cadre de l'analyse qui suit sont reproduites en annexe à la présente décision.

### **CONTEXTE FACTUEL**

[4] Il suffira en l'espèce de rappeler brièvement les faits à l'origine de la perte alléguée en s'inspirant du résumé fourni par la juge de la Cour de l'impôt.

[5] L'appelant dirige BMO Marchés des capitaux, Amérique du Nord. À ce titre, il gère un groupe de professionnels qui analysent les sociétés pétrolières et gazières au Canada et aux États-Unis afin de repérer de bonnes occasions d'investissement pour les investisseurs professionnels (motifs, au paragraphe 4).

[6] AEF a été constituée en personne morale en vue d'acquérir « des champs pétrolifères et gaziers en difficulté, mais en production, et d'exploiter ces biens ou de les vendre, selon l'option la plus rentable » (motifs, au paragraphe 5).

[7] L'appelant a raconté que M. Doug Djan, qui a témoigné pour son compte, avait communiqué avec lui le 28 septembre 2008 relativement à une occasion d'investissement dans le cadre d'une importante acquisition d'actifs pétrolifères et gaziers en production (les biens pétrolifères et gaziers) (motifs, au paragraphe 7). Monsieur Djan s'était présenté à lui comme étant le président d'AEF.

[8] Dans le but de faire cette acquisition, AEF a conclu une convention d'achat-vente qui l'obligeait à verser un dépôt de 10 % (*ibidem*). Pour se procurer ce dépôt, AEF a obtenu un prêt de 600 000 \$ de l'appelant en échange d'une commission de 100 000 \$ (motifs, au paragraphe 10).

[9] La découverte de vices dans le titre des biens pétrolifères et gaziers dans les jours suivant le prêt a entraîné la résiliation de la convention d'achat-vente et la confiscation du dépôt le 10 octobre 2007 (motifs, au paragraphe 9).

[10] Lors de la production de sa déclaration de revenus pour son année d'imposition 2007, l'appelant a déclaré une PTPE équivalant au montant du prêt qu'il avait consenti à AEF. Le ministre a d'abord adopté le point de vue qu'aucune perte n'avait été subie. Toutefois, à la suite

de l'interrogatoire préalable, le ministre a reconnu que l'appelant avait subi une perte et la réponse à l'avis d'appel a été modifiée en conséquence.

### **DÉCISION DE LA JUGE DE LA COUR DE L'IMPÔT**

[11] Suivant cette admission, la seule question en litige que la juge de la Cour de l'impôt devait trancher était celle de savoir si AEF était une « société exploitant une petite entreprise » au sens du paragraphe 248(1) de la Loi à l'époque où le prêt avait été consenti. Examinant cette définition de plus près, la juge de la Cour de l'impôt explique, au début de ses motifs, que la réponse à cette question dépend de celle que l'on donne à la question de savoir si AEF était une « entreprise exploitée activement » pendant la période pertinente (motifs, au paragraphe 2).

[12] Se penchant sur le sens à accorder aux mots en question, la juge explique (motifs, au paragraphe 17) :

Je ne souscris pas à l'affirmation de l'appelant selon laquelle la définition d'« entreprise exploitée activement » signifie seulement « entreprise ». Les termes « exploitée activement » sont utilisés comme qualificatifs du mot « entreprise ». Ils servent à en modifier le sens et agissent comme descriptifs, ce qui ne devrait pas être négligé. Voir Pierre-André Côté, *Interprétation des lois*, 4<sup>e</sup> éd. (Scarborough, Canada, 2011) à la page 295 (version anglaise).

[13] Elle poursuit (motifs, au paragraphe 18) :

En lisant la définition dans son ensemble, je conclus qu'une « entreprise exploitée activement » doit être « exploitée ». Par conséquent, la question est de savoir si je dispose d'une preuve suffisante pour conclure qu'AEF exploitait une telle entreprise.

[14] La juge de la Cour de l'impôt passe ensuite à l'examen de la preuve, et notamment à celui du témoignage détaillé de M. Djan, en ce qui a trait aux « activités d'AEF » (motifs, au paragraphe 19). Elle conclut que M. Djan et « la preuve dans son ensemble » ne sont pas crédibles (*ibidem*), estimant par ailleurs que l'appelant n'avait pas produit « une preuve crédible à l'appui de sa thèse selon laquelle AEF était une entreprise exploitée activement » (motifs, au paragraphe 34).

### **THÈSE DE L'APPELANT**

[15] L'appelant estime que c'est la norme de contrôle de la décision correcte qui doit être appliquée aux questions de droit, ajoutant que les questions mixtes de fait et de droit ne sont pas susceptibles de contrôle à défaut d'erreur manifeste et dominante ou de question de droit isolable (mémoire de l'appelant, au paragraphe 72).

[16] L'appelant conteste la définition que la juge de la Cour de l'impôt donne de l'« entreprise exploitée activement » au motif qu'elle impose selon lui un critère plus exigeant que celui que prévoit la Loi (mémoire de l'appelant, au paragraphe 85). De fait, l'article 248 de la Loi définit comme suit l'expression « entreprise exploitée activement » : « [T]oute entreprise exploitée par le contribuable autre qu'une entreprise de placement déterminée ou une entreprise de prestation de services personnels. » Ainsi, pour décider si AEF était une « entreprise exploitée activement », la juge de la Cour de l'impôt devait déterminer si AEF était une entreprise autre qu'une entreprise de placement déterminée ou une entreprise de prestation de services personnels (mémoire de l'appelant, au paragraphe 88). [TRADUCTION] « Or, la juge de première instance

s'est plutôt demandé si les activités d'AEF relevaient d'un domaine particulier » (mémoire de l'appelant, au paragraphe 86).

[17] Suivant l'appelant, la preuve démontrait que les activités exercées par AEF étaient « de toute évidence » celles d'une entreprise (mémoire de l'appelant, au paragraphe 14).

L'affirmation de la juge de la Cour de l'impôt suivant laquelle « [l]a seule preuve dont je disposais en ce qui a trait aux activités d'AEF était le document [TRADUCTION] "Sommaire des activités de l'entreprise" [...] ainsi que le témoignage de M. Djan » (motifs, au paragraphe 19) constitue une erreur manifeste et dominante, étant donné qu'il existait d'autres éléments de preuve qui appuyaient la thèse de l'appelant (mémoire de l'appelant, au paragraphe 91). La juge de la Cour de l'impôt a notamment passé sous silence l'admission faite par l'intimée dans la réponse à l'avis d'appel suivant laquelle AEF exploitait activement une entreprise (mémoire de l'appelant, aux paragraphes 6 et 90).

[18] L'appelant conteste aussi la conclusion de la juge de la Cour de l'impôt suivant laquelle M. Djan n'était pas crédible (mémoire de l'appelant, aux paragraphes 92 à 94), soutenant qu'il ressort du dossier qu'AEF exploitait une entreprise activement, indépendamment du témoignage de M. Djan à cet égard (mémoire de l'appelant, au paragraphe 95).

### **THÈSE DE L'INTIMÉE**

[19] L'intimée est d'accord avec l'appelant pour dire que la détermination du critère à appliquer en l'espèce soulève une question de droit à laquelle s'applique la norme de contrôle de la décision correcte (mémoire de l'intimée, au paragraphe 14).

[20] L'intimée affirme que la juge de la Cour de l'impôt a estimé à juste titre qu'AEF n'est pas une « entreprise exploitée activement ». À son avis, les mots « entreprise exploitée activement » doivent être interprétés en fonction de la définition « plus complète » de l'expression « société exploitant une petite entreprise » qui figure au paragraphe 248(1) de la Loi. Suivant l'intimée, il faut donner aux mots « entreprise exploitée activement » leur sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la Loi (mémoire de l'intimée, au paragraphe 19). Cette méthode, conjuguée à la jurisprudence pertinente, démontre que la « société exploitant une petite entreprise » dont il est question au paragraphe 248(1) de la Loi ne s'applique pas à « n'importe quelle entreprise » (mémoire de l'intimée, au paragraphe 33).

[21] L'intimée cite les arrêts rendus par notre Cour dans les affaires *Harquail c. Canada*, 2001 CAF 320 (*Harquail*), et *Boulangier c. Canada*, 2003 CAF 332 (*Boulangier*), qui définissent les paramètres à l'extérieur desquels une entreprise ne peut être considérée comme étant exploitée soit parce qu'elle n'a pas encore commencé ses activités soit parce qu'elle est inactive (mémoire de l'intimée, aux paragraphes 22 et 27). L'intimée affirme que, pour être considérée comme étant une « entreprise exploitée activement » au sens de la définition de l'expression « société exploitant une petite entreprise », une entreprise ne peut se contenter d'avoir franchi certaines étapes préliminaires à sa formation (mémoire de l'intimée, au paragraphe 24). Une analyse de la preuve permet de conclure qu'AEF ne respecte pas cette condition minimale (mémoire de l'intimée aux paragraphes 24, 35, 49 et 53).

## ANALYSE ET DÉCISION

[22] Je constate, d'entrée de jeu, que bien que la juge de la Cour de l'impôt affirme qu'elle rejette la preuve de l'appelante « dans son ensemble », aucune des parties ne prétend que c'est ce que la juge de la Cour de l'impôt a effectivement fait. En particulier, l'intimée reconnaît que la preuve documentaire non contestée démontre que l'entreprise existait bien à l'époque pertinente. L'intimée fait plutôt valoir, à l'appui de la décision de la juge de la Cour de l'impôt, que l'entreprise d'AEF était à l'étape antérieure à sa création et que les activités n'étaient pas suffisamment avancées pour qu'on puisse conclure qu'une entreprise était « exploitée ». À l'appui de cet argument, l'intimée invoque les arrêts *Harquail* et *Boulangier* de notre Cour.

[23] Le problème que soulève cet argument est que la juge de la Cour de l'impôt n'a pas adopté ce point de vue. Elle ne cite ni l'arrêt *Harquail* ni l'arrêt *Boulangier* dans ses motifs et elle n'aborde pas la question de savoir si les activités d'AEF étaient suffisamment avancées pour qu'on puisse conclure qu'elle exploitait une entreprise. Cette situation s'explique peut-être par le fait que l'intimée a admis ce qui suit dans sa réponse modifiée :

[TRADUCTION]

AEF exploitait activement des entreprises comportant l'acquisition d'actifs pétroliers et de gaz naturel dans le bassin sédimentaire de l'Ouest canadien...

[24] Compte tenu de cette admission, il est difficile de voir comment la juge de la Cour de l'impôt aurait pu conclure que l'entreprise se trouvait à une étape antérieure à sa création même si elle l'avait voulue, étant donné que les activités susmentionnées sont au cœur de l'entreprise d'AEF. Il semble plutôt que la juge de la Cour de l'impôt ait fondé sa décision sur le fait que le mot « activement » dans l'expression « entreprise exploitée activement » devait avoir un sens

précis puisqu'il est censé qualifier le mot « entreprise » (motifs, au paragraphe 17), et que, bien qu'AEF ait pu exploiter une entreprise à l'époque pertinente, elle n'exploitait pas cette entreprise « activement » (motifs, au paragraphe 18).

[25] Pour évaluer la justesse de ce raisonnement, il est utile d'examiner les définitions applicables. La définition de l'expression « société exploitant une petite entreprise » parle d'une entreprise « exploitée activement principalement au Canada ». L'expression « entreprise exploitée activement » signifie, quant à elle, « toute entreprise exploitée par le contribuable », à l'exception de certaines entreprises qui ne s'appliquent pas au cas qui nous occupe.

[26] Il s'ensuit qu'il résulte du rapprochement de ces deux définitions que l'expression « entreprise exploitée activement » signifie « toute entreprise exploitée par le contribuable ». Contrairement à ce que la juge de la Cour de l'impôt laisse entendre au paragraphe 12 de ses motifs, cette interprétation n'écarte pas le mot « activement » dans l'expression « entreprise exploitée activement », mais tient simplement compte du sens donné à ces mots par les définitions en question.

[27] Cette interprétation s'accorde avec l'historique législatif entourant l'adoption des mots « entreprise exploitée activement ». Ce concept a été introduit dans la Loi pour la première fois lors de la réforme de 1972. Il visait à établir une distinction entre les sociétés qui génèrent des revenus d'activités commerciales et celles qui génèrent des revenus qualifiés de « passifs ». L'objectif était de prévoir un taux d'imposition plus favorable dans le premier cas (voir l'article 125, SRC 1952, ch. 148, modifié par 1970-71-72, ch. 63).

[28] Toutefois, ainsi que la juge Sharlow l'a souligné dans l'arrêt *Weaver c. Canada*, 2008 CAF 238, aux paragraphes 19 et 20, l'expérience n'a pas été concluante. D'ailleurs, les tribunaux se sont concentrés sur le fait que, par définition, l'exploitation d'une entreprise exige un minimum d'activité de sorte que la plupart des sociétés, sinon la totalité, satisfaisaient aux exigences de la Loi.

[29] C'est la raison pour laquelle le législateur a changé de cap en 1984. À l'époque, la définition de l'expression « entreprise exploitée activement » a été introduite pour la première fois (1984, ch. 45, par. 92(1) et 40(1)), et elle n'a pas été modifiée depuis. Cette définition reconnaît effectivement que toute entreprise qui est exploitée est une entreprise exploitée activement, tout en prévoyant des cas particuliers et notamment des entreprises qui tirent leur revenu de biens sans avoir à employer un nombre précis d'employés (voir la définition d'« entreprise de placement déterminé » au paragraphe 125(7)).

[30] La question qui se pose est donc celle de savoir si AEF exploitait une « entreprise exploitée activement » au sens de la définition en question. Lorsqu'on tient compte de cette définition, force est de conclure qu'AEF satisfaisait aux exigences de la Loi dès lors qu'elle exploitait une entreprise à l'époque pertinente. À ce propos, l'admission de l'intimée suivant laquelle AEF exploitait activement des entreprises comportant l'acquisition de biens pétroliers et gaziers conduit nécessairement à la conclusion que cette condition a été respectée.

[31] À mon avis, la juge de la Cour de l'impôt a commis une erreur lorsqu'elle a estimé qu'il fallait répondre à d'autres conditions pour pouvoir conclure qu'AEF était une entreprise

exploitée activement. Étant donné qu'il a été par ailleurs admis qu'AEF possède des actifs qui sont employés exclusivement à cette fin – aucune autre utilisation n'a été proposée –, il s'ensuit qu'AEF était une « société exploitant une petite entreprise » à l'époque pertinente.

[32] Pour ces motifs, j'accueillerais l'appel avec dépens, j'annulerais la décision de la juge de la Cour de l'impôt et, rendant le jugement qui aurait dû être rendu, je renverrais la nouvelle cotisation au ministre pour qu'il la réexamine et qu'il établisse une nouvelle cotisation en partant du principe qu'AEF était une « société exploitant une petite entreprise » à l'époque pertinente.

« Marc Noël »

---

j.c.a.

« Je suis d'accord.

Johanne Gauthier, j.c.a. »

« Je suis d'accord.

Johanne Trudel, j.c.a. »

Traduction certifiée conforme  
Mario Lagacé, jurilinguiste

## ANNEXE

*Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. 1985, ch. 1 (5<sup>e</sup> suppl.) (la Loi) :*

### 39(1)

[...]

c) une perte au titre d'un placement d'entreprise subie par un contribuable, pour une année d'imposition, résultant de la disposition d'un bien quelconque s'entend de l'excédent éventuel de la perte en capital que le contribuable a subie pour l'année résultant d'une disposition, après 1977 :

(i) soit à laquelle le paragraphe 50(1) s'applique,

(ii) soit en faveur d'une personne avec laquelle il n'avait aucun lien de dépendance, d'un bien qui est :

[...]

(iv) soit une créance du contribuable sur une société privée sous contrôle canadien (sauf une créance, si le contribuable est une société, sur une société avec laquelle il a un lien de dépendance) qui est :

(A) une société exploitant une petite entreprise,

[...]

### 39(1)

...

(c) a taxpayer's business investment loss for a taxation year from the disposition of any property is the amount, if any, by which the taxpayer's capital loss for the year from a disposition after 1977

(i) to which subsection 50(1) applies, or

(ii) to a person with whom the taxpayer was dealing at arm's length of any property that is

...

(iv) a debt owing to the taxpayer by a Canadian-controlled private corporation (other than, where the taxpayer is a corporation, a debt owing to it by a corporation with which it does not deal at arm's length) that is

(A) a small business corporation,

...

Voici les définitions qui figurent aux paragraphes 125(7) et 248(1) de la Loi :

**« société exploitant une petite entreprise »**

**“small business corporation”**

« société exploitant une petite entreprise » Sous réserve du paragraphe 110.6(15), société privée sous contrôle canadien et dont la totalité, ou presque, de la juste valeur marchande des éléments d’actif est attribuable, à un moment donné, à des éléments qui sont :

a) soit utilisés principalement dans une entreprise que la société ou une société qui lui est liée exploite activement principalement au Canada;

[...]

**« entreprise exploitée activement »**  
**“active business carried on by a corporation”**

« entreprise exploitée activement » Toute entreprise exploitée par une société, autre qu’une entreprise de placement déterminée ou une entreprise de prestation de services personnels mais y compris un projet comportant un risque ou une affaire de caractère commercial.

**« entreprise exploitée activement »**  
**“active business”**

« entreprise exploitée activement » Relativement à toute entreprise exploitée par un contribuable résidant au Canada, toute entreprise exploitée par le contribuable autre qu’une entreprise de placement déterminée ou

**“small business corporation”**

**« société exploitant une petite entreprise »**

“small business corporation”, at any particular time, means, subject to subsection 110.6(15), a particular corporation that is a Canadian-controlled private corporation all or substantially all of the fair market value of the assets of which at that time is attributable to assets that are

(a) used principally in an active business carried on primarily in Canada by the particular corporation or by a corporation related to it,

...

**“active business carried on by a corporation”**

**« entreprise exploitée activement »**

“active business carried on by a corporation” means any business carried on by the corporation other than a specified investment business or a personal services business and includes an adventure or concern in the nature of trade;

**“active business”**

**« entreprise exploitée activement »**

“active business”, in relation to any business carried on by a taxpayer resident in Canada, means any business carried on by the taxpayer other than a specified investment business or a personal services

une entreprise de prestation de services personnels.

« commerce »  
“*business*”

« commerce » A le même sens que « entreprise ».

« entreprise »  
“*business*”

« entreprise » Sont compris parmi les entreprises les professions, métiers, commerces, industries ou activités de quelque genre que ce soit et, sauf pour l'application de l'alinéa 18(2)c), de l'article 54.2, du paragraphe 95(1) et de l'alinéa 110.6(14)f), les projets comportant un risque ou les affaires de caractère commercial, à l'exclusion toutefois d'une charge ou d'un emploi.

business;

“**business**”  
« *commerce* »

“business” includes a profession, calling, trade, manufacture or undertaking of any kind whatever and, except for the purposes of paragraph 18(2)(c), section 54.2, subsection 95(1) and paragraph 110.6(14)(f), an adventure or concern in the nature of trade but does not include an office or employment;

**COUR D'APPEL FÉDÉRALE**  
**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER**

**DOSSIER :** A-89-12

**APPEL D'UN JUGEMENT RENDU LE 16 FÉVRIER 2012 PAR MADAME LA JUGE MILLER DANS LE DOSSIER N<sup>O</sup> 2009-3877(IT)G**

**INTITULÉ :** RANDY J. OLLENBERGER et  
SA MAJESTÉ LA REINE

**LIEU DE L'AUDIENCE :** Calgary (Alberta)

**DATE DE L'AUDIENCE :** Le 7 mars 2013

**MOTIFS DU JUGEMENT :** LE JUGE NOËL

**Y ONT SOUSCRIT :** LA JUGE GAUTHIER  
LA JUGE TRUDEL

**DATE DES MOTIFS :** Le 8 mars 2013

**COMPARUTIONS :**

Patrick Lindsay POUR L'APPELANT  
Jean-Philippe Couture

Cynthia Isenor POUR L'INTIMÉE

**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :**

Borden Ladner Gervais POUR L'APPELANT  
Calgary (Alberta)

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