

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20210610

Dossier : A-25-20

Référence : 2021 CAF 115

**CORAM : LE JUGE EN CHEF NOËL
LE JUGE NADON
LA JUGE RIVOALEN**

ENTRE :

**BRESSE SYNDICS INC.
AGISSANT POUR LA FAILLITE DE
CO2 SOLUTION TECHNOLOGIES INC.**

appelante en reprise d'instance

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

Audience tenue par vidéoconférence organisée par le greffe le 13 mai 2021.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 10 juin 2021.

MOTIFS DU JUGEMENT :

LE JUGE EN CHEF NOËL

Y ONT SOUSCRIT :

**LE JUGE NADON
LA JUGE RIVOALEN**

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20210610

Dossier : A-25-20

Référence : 2021 CAF 115

**CORAM : LE JUGE EN CHEF NOËL
LE JUGE NADON
LA JUGE RIVOALEN**

ENTRE :

**BRESSE SYNDICS INC.
AGISSANT POUR LA FAILLITE DE
CO2 SOLUTION TECHNOLOGIES INC.**

appelante en reprise d'instance

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

MOTIFS DU JUGEMENT

LE JUGE EN CHEF NOËL

[1] La Cour est saisie d'un appel interjeté par Bresse Syndics inc. agissant pour la faillite de CO2 Solution Technologies inc. (l'appelante) à l'encontre d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt (2019 CCI 286) par laquelle le juge Smith (le juge de la CCI) a confirmé le bien-fondé d'une cotisation émise à l'égard de l'année d'imposition 2009 de l'appelante. Cette cotisation a pour effet de refuser le crédit d'impôt à l'investissement réclamé par l'appelante en

vertu des paragraphes 127(10.1) et 127.1(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5e suppl.) (la Loi).

[2] Le juge de la CCI a conclu que l'appelante n'avait pas droit au crédit réclamé au motif qu'elle était contrôlée directement ou indirectement par une société publique au sens de l'alinéa 125(7)(a) de la Loi. L'appelante soumet que le juge de la CCI s'est mal dirigé en droit en tirant cette conclusion et maintient qu'elle avait, tout au long de son année d'imposition 2009, le statut de société privée sous contrôle canadien (SPCC).

[3] Pour les motifs exposés ci-après, je rejeterais l'appel. Les dispositions pertinentes à l'analyse sont reproduites en annexe.

LES FAITS

[4] En mars 2004, CO2 Solution inc., une société exploitant une entreprise de haute technologie œuvrant dans le domaine du captage et de la gestion du gaz carbonique, est devenue une société publique (CO2 Publique).

[5] En 2005, dans le cadre d'une réorganisation impliquant plusieurs filiales et une fiducie (Fiducie), CO2 Publique a transféré ses activités de recherche scientifique et de développement expérimental (RS&DE) à l'appelante. Une convention de recherche est ensuite intervenue entre elles.

[6] Au cours de cette réorganisation, Fiducie est devenue l'unique actionnaire de l'appelante et elle seule pouvait élire ses administrateurs, ce qui demeurera le cas à tout moment pertinent au litige. Suivant l'acte constitutif de Fiducie (l'acte de Fiducie), ses fiduciaires devaient être des administrateurs en poste de CO2 Publique et accepter la charge de fiduciaire par écrit.

[7] Dans sa déclaration d'impôt pour l'année d'imposition 2009, l'appelante a réclamé le crédit d'impôt remboursable et la majoration qui s'y rattache en lien avec les dépenses de RS&DE qu'elle a encourues.

[8] Par voie d'une cotisation émise en date du 31 décembre 2012, la ministre du Revenu national a refusé les crédits réclamés au motif que l'appelante ne se qualifiait pas à titre de SPCC pour l'année d'imposition en cours, celle-ci étant contrôlée directement ou indirectement par une société publique, soit CO2 Publique.

[9] L'appelante a porté l'affaire en appel devant la Cour canadienne de l'impôt.

JUGEMENT PORTÉ EN APPEL

[10] Le juge de la CCI s'est tout d'abord penché sur la notion de contrôle de droit. Il affirme que, suivant les enseignements de la Cour suprême, celui ou celle qui détient le contrôle de droit d'une société est la personne ou le groupe de personnes qui en a le contrôle effectif (motifs au par. 60).

[11] Dans le présent cas, le juge de la CCI précise qu'il est pertinent de regarder l'acte par lequel fut constitué Fiducie, l'actionnaire unique de l'appelante. Selon le mécanisme prévu par cet acte, seuls les membres du conseil d'administration de CO2 Publique peuvent être les fiduciaires de Fiducie. Il en conclut que ce mécanisme est suffisant pour établir que CO2 Publique exerçait un contrôle de droit sur l'appelante (motifs aux par. 61 à 63).

[12] Le juge de la CCI s'est ensuite penché sur la notion de contrôle de fait énoncé au paragraphe 256(5.1) de la Loi. Il estime que CO2 Publique exerçait également un contrôle de fait sur l'appelante, car l'acte de Fiducie est une « convention juridiquement contraignante » lui conférant « le droit et la capacité manifeste, d'influencer d'une façon très directe » l'unique actionnaire de cette dernière selon le critère développé par la jurisprudence (motifs au par. 65, citant *Silicon Graphics Ltd. c. Canada*, 2002 CAF 260, [2003] 1 C.F. 447 [*Silicon Graphics*] au par. 67; *Aeronautic Development Corporation c. Canada*, 2018 CAF 67 au par. 49; *McGillivray Restaurant Ltd. c. Canada*, 2016 CAF 99, [2017] 1 R.C.F. 209 [*McGillivray*]).

[13] Il ajoute que l'Annexe C du certificat de constitution de l'appelante, qui prévoit que seules CO2 Publique ou ses filiales peuvent détenir son capital-actions, ainsi que la convention de recherche intervenue entre CO2 Publique et l'appelante sont aussi des conventions juridiquement contraignantes au sens de la jurisprudence (motifs aux par. 67 et 68).

[14] Le juge de la CCI a conclu que l'appelante, étant contrôlée par une société publique, n'était pas une SPCC lors de son année d'imposition 2009 et que l'appel doit par conséquent être rejeté (motifs au par. 71).

POSITION DES PARTIES

[15] L'appelante soutient que le juge de la CCI a erré en concluant que CO2 Publique exerçait un contrôle de fait sur elle selon les trois conventions dites juridiquement contraignantes pour les motifs suivants (mémoire de l'appelante aux par. 70 à 72) :

- i. L'acte de Fiducie ne peut constituer une entente entre deux parties. Il s'agit plutôt d'un acte unilatéral constitutif d'un patrimoine autonome et distinct (mémoire de l'appelante aux par. 73, 85, 87). Au surplus, elle soutient qu'aucune des dispositions de l'acte ne visait à restreindre ou limiter le pouvoir de Fiducie de nommer le conseil d'administration de l'appelante; elles ne faisaient que limiter l'éligibilité des personnes qui pouvaient être fiduciaires (mémoire de l'appelante au par. 91);
- ii. La convention de recherche était une entente commerciale rédigée au bénéfice des deux parties; les termes de la convention de recherche n'ont pas été dictés et appliqués au bon gré d'une entité dominante (mémoire de l'appelante aux par. 74, 110). L'appelante ne nie pas qu'elle et CO2 Publique étaient interdépendantes dans l'exploitation de leurs entreprises respectives compte tenu de la convention de recherche, mais maintient que cette interdépendance commerciale ne permettait pas à CO2 Publique d'exercer un contrôle de fait sur elle (mémoire de l'appelante au par. 103);
- iii. L'Annexe C du certificat de constitution ne constituait pas une entente ou un contrat. De plus, la possibilité que CO2 Publique ou l'une de ses filiales auraient pu devenir actionnaires suivant les termes de ce document ne s'est jamais réalisée (mémoire de l'appelante aux par. 75 à 81).

[16] L'appelante soutient également que le juge de la CCI a erré en concluant qu'en raison du mécanisme visant le changement des administrateurs et des fiduciaires dans l'acte de Fiducie, CO2 Publique en avait le contrôle de droit (mémoire de l'appelante au par. 114). Elle fait valoir qu'il ne pouvait considérer l'acte de Fiducie dans son analyse, car il s'agit un document « externe » à la société (mémoire de l'appelante au par. 116).

[17] Au surplus, l'appelante maintient que comme il en est pour le contrôle de fait, le juge de la CCI ne pouvait conclure que CO2 Publique exerçait sur elle un contrôle de droit au motif que l'acte de Fiducie prévoyait que les personnes éligibles au poste de fiduciaires devaient être administrateurs de CO2 Publique (mémoire de l'appelante au par. 121). Selon la structure mise en place, les actionnaires de CO2 Publique ne nommaient pas les fiduciaires de Fiducie, car leur nomination dépendait d'une autre condition, soit celle d'accepter la charge par écrit (mémoire de l'appelante aux par. 122, 132).

[18] L'appelante nous demande donc de conclure que CO2 Publique n'exerçait aucun contrôle de droit ou de fait sur elle et de confirmer son statut de SPCC lors de l'année en cause.

[19] Quant à elle, la couronne soutient que le juge de la CCI a conclu à bon droit que CO2 Publique exerçait un contrôle de droit et de fait sur l'appelante (mémoire de la couronne aux par. 30, 43). Le juge de la CCI a considéré à juste titre l'acte de Fiducie dans son analyse du contrôle de droit et a correctement pris en compte, dans son analyse du contrôle de fait, les trois ententes en vertu desquelles CO2 Publique exerçait un contrôle sur l'appelante (mémoire de la couronne aux par. 27, 28 et 37).

ANALYSE

[20] La question au cœur de cette affaire est de savoir si le juge de la CCI pouvait conclure qu'une société publique, en l'occurrence CO2 Publique, exerçait un contrôle de droit ou de fait sur l'appelante au cours de l'année en cause de sorte qu'elle n'était pas une SPCC au sens du paragraphe 125(7) de la Loi.

[21] L'application des critères juridiques de contrôle aux faits en l'espèce soulève une question mixte de fait et de droit ne justifiant notre intervention qu'en cas d'erreur manifeste et dominante, à défaut de pouvoir isoler une question de droit (*Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235 aux par. 8 et 26 à 37).

A. *Cadre juridique*

[22] Les critères de contrôle de droit et de contrôle de fait visent tous deux à déterminer quelle personne exerce un contrôle sur la composition du conseil d'administration d'une société, et donc sur la société elle-même (*Buckerfield's Limited c. Minister of National Revenue*, 64 DTC 5301 [*Buckerfield's Limited*]; *Silicon Graphics* au par. 67). L'exercice de l'un ou l'autre de ces types de contrôle par CO2 Publique, le cas échéant, a pour effet de disqualifier l'appelante de son statut de SPCC.

[23] La différence entre ces deux critères se limite à l'étendue des facteurs pouvant être pris en considération afin de déterminer qui contrôle une société donnée (*McGillivray* aux par. 47 et 48). Il est bien établi que le contrôle de droit réside entre les mains de ceux ou celles qui ont le

pouvoir de nommer les membres du conseil d'administration. En règle générale, ce sont les actionnaires majoritaires. Cependant, certains documents peuvent modifier ou restreindre leur pouvoir. L'analyse du contrôle de droit porte ainsi sur toute restriction interne – dans les actes constitutifs de la société ou dans une convention unanime des actionnaires – au pouvoir de ces actionnaires d'élire les membres du conseil d'administration ou de limiter la capacité du conseil d'administration de gérer les affaires de la société (*Duha Printers (Western) Ltd. c. Canada*, [1998] 1 R.C.S. 795 [*Duha Printers*] aux par. 36 et 37, 85).

[24] Le contrôle de fait est quant à lui une notion plus récente qui a été introduite dans la Loi en 1988 avec l'ajout du paragraphe 256(5.1). Il se détermine sur la même base que le contrôle de droit, mais permet de tenir compte de facteurs qui sont externes à la société (*Duha Printers* au par. 55; *Silicon Graphics* au par. 66). Suivant la décision de notre Cour dans *McGillivray*, l'influence requise pour conclure à un contrôle de fait doit émaner de « conventions juridiquement contraignantes ou exécutoires » (*McGillivray* aux par. 33, 48). Bien que cette approche ait été élargi en 2017 par l'adoption du paragraphe 256(5.11), les faits en l'espèce se sont produits avant son entrée en vigueur. Il faut donc s'en tenir à l'approche plus stricte de *McGillivray*.

B. *CO2 Publique contrôlait-elle l'appelante lors de l'année en cause?*

[25] Au soutien de son appel, l'appelante maintient qu'on ne devrait pas tenir compte de l'acte de Fiducie dans l'analyse du contrôle de droit, puisqu'il s'agit d'un document externe à la société. De plus, elle soutient qu'aucun des documents pris en considération par le juge de la

CCI, incluant l'acte de Fiducie, ne lui permettait d'établir l'existence d'un contrôle de fait, ceux-ci n'étant pas des conventions juridiquement contraignantes au sens de *McGillivray*.

[26] Je conviens avec l'appelante que l'analyse du contrôle de droit doit en principe se limiter aux documents internes de la société visée, ce qui exclut à première vue l'acte de Fiducie. Or, selon *Duha Printers*, il peut être pertinent d'examiner l'acte constitutif d'une fiducie qui est actionnaire d'une société afin de déterminer si ce document restreint la capacité des fiduciaires d'exercer leurs droits de vote sur les actions détenues par la fiducie (*Duha Printers* aux par. 48 à 50).

[27] En l'espèce, il n'est pas nécessaire de nous demander si l'acte de Fiducie imposait aux fiduciaires ce type de restriction puisque, quoi qu'il en soit, cet acte conférait à CO2 Publique le contrôle de fait de l'appelante selon le critère élaboré dans l'arrêt *McGillivray*. L'appelante nous demande de faire abstraction de l'acte de Fiducie au motif qu'il ne s'agit pas d'une convention juridiquement contraignante au sens de cet arrêt. Cependant, rien dans le raisonnement de la Cour dans cette affaire ne permet d'exclure les actes de fiducie de la notion de convention juridiquement contraignante. Au contraire, il ressort de cette décision qu'un acte juridique doit être pris en considération lorsqu'il confère « un droit et une capacité ayant force exécutoire de procéder à une modification du conseil d'administration ou de ses pouvoirs, ou d'influencer les actionnaires qui ont ce droit et cette capacité » (*McGillivray* au par. 48). L'acte de Fiducie octroyait à CO2 Publique une telle capacité.

[28] Le mécanisme prévu par l'acte de Fiducie faisait en sorte qu'en choisissant les membres du conseil d'administration de CO2 Publique, les actionnaires de CO2 Publique choisissaient également les fiduciaires de Fiducie, ces derniers devant être des administrateurs de CO2 Publique. Il découle de ceci que si une personne cessait d'être administrateur de CO2 Publique, elle cessait automatiquement d'être fiduciaire de Fiducie (Acte constitutif de Fiducie, dossier d'appel, vol. 2, p. 348). CO2 Publique avait de cette façon le pouvoir de mettre fin aux fonctions des fiduciaires en révoquant ou ne renouvelant pas leur mandat d'administrateur.

[29] Le fait que les administrateurs de CO2 Publique n'étaient pas obligés d'accepter la charge de fiduciaire importe peu. Ce qui importe est que le mécanisme mis en place donnait à CO2 Publique la capacité manifeste de modifier le conseil d'administration de l'appelante ou d'influencer de façon très directe ceux ou celles qui ont cette capacité. L'effet concret était d'assujettir la liberté décisionnelle des fiduciaires au bon gré de CO2 Publique.

[30] C'est donc à bon droit que le juge de la CCI a conclu que CO2 Publique contrôlait l'appelante durant l'année en cause.

[31] Compte tenu de cette conclusion, il n'y a pas lieu de se demander si les autres documents considérés par le juge de la CCI – c.-à-d. la convention de recherche et l'Annexe C du certificat de constitution de l'appelante – étaient des conventions juridiquement contraignantes qui avaient pour effet de conférer à CO2 Publique le contrôle de l'appelante.

DISPOSITIF

[32] Pour les motifs qui précèdent, je rejetterais l'appel avec dépens.

« Marc Noël »

Juge en chef

« Je suis d'accord.

M. Nadon, j.c.a. »

« Je suis d'accord.

Marianne Rivoalen, j.c.a. »

ANNEXE**Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. 1985, ch. 1 (5e suppl.)****Déduction accordée aux petites entreprises**

125 (7) société privée sous contrôle canadien Société privée qui est une société canadienne, à l'exception des sociétés suivantes :

a) la société contrôlée, directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit, par une ou plusieurs personnes non-résidentes, par une ou plusieurs sociétés publiques (sauf une société à capital de risque visée par règlement), par une ou plusieurs sociétés visées à l'alinéa c) ou par une combinaison de ces personnes ou sociétés;

Sociétés associées

256 (1) Pour l'application de la présente loi, deux sociétés sont associées l'une à l'autre au cours d'une année d'imposition si, à un moment donné de l'année :

a) l'une contrôle l'autre, directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit;

Contrôle de fait

(5.1) Pour l'application de la présente loi, lorsque l'expression « contrôlée, directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit, » est utilisée, une société est considérée comme ainsi contrôlée par une autre société, une personne ou un groupe de personnes — appelé « entité dominante » au présent paragraphe — à un moment donné si, à ce moment, l'entité dominante a une influence directe ou indirecte dont l'exercice entraînerait le contrôle de fait de la société. Toutefois, si cette influence découle d'un contrat de concession, d'une licence, d'un bail, d'un contrat de commercialisation, d'approvisionnement ou de gestion ou d'une convention semblable — la société et l'entité dominante n'ayant entre elles aucun lien de

Income Tax Act, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.)**Small business deduction**

125 (7) Canadian-controlled private corporation means a private corporation that is a Canadian corporation other than

(a) a corporation controlled, directly or indirectly in any manner whatever, by one or more non-resident persons, by one or more public corporations (other than a prescribed venture capital corporation), by one or more corporations described in paragraph (c), or by any combination of them,

Associated corporations

256 (1) For the purposes of this Act, one corporation is associated with another in a taxation year if, at any time in the year,

(a) one of the corporations controlled, directly or indirectly in any manner whatever, the other;

Control in fact

(5.1) For the purposes of this Act, where the expression “controlled, directly or indirectly in any manner whatever,” is used, a corporation shall be considered to be so controlled by another corporation, person or group of persons (in this subsection referred to as the “controller”) at any time where, at that time, the controller has any direct or indirect influence that, if exercised, would result in control in fact of the corporation, except that, where the corporation and the controller are dealing with each other at arm's length and the influence is derived from a franchise, licence, lease, distribution, supply or management agreement or other similar agreement or arrangement, the main purpose of which is to govern the relationship between

dépendance — dont l'objet principal consiste à déterminer les liens qui unissent la société et l'entité dominante en ce qui concerne la façon de mener une entreprise exploitée par la société, celle-ci n'est pas considérée comme contrôlée, directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit, par l'entité dominante du seul fait qu'une telle convention existe.

the corporation and the controller regarding the manner in which a business carried on by the corporation is to be conducted, the corporation shall not be considered to be controlled, directly or indirectly in any manner whatever, by the controller by reason only of that agreement or arrangement.

COUR D'APPEL FÉDÉRALE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : A-25-20

**APPEL INTERJETÉ D'UN JUGEMENT DE L'HONORABLE JUGE GUY R. SMITH
DATÉ DU 20 DÉCEMBRE 2019, N^O DE DOSSIER 2015-5635(IT)G**

INTITULÉ : BRESSE SYNDICS INC.
AGISSANT POUR LA FAILLITE
DE CO2 SOLUTION
TECHNOLOGIES INC. c. SA
MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : TENUE PAR
VIDÉOCONFÉRENCE

DATE DE L'AUDIENCE : LE 13 MAI 2021

MOTIFS DU JUGEMENT : LE JUGE EN CHEF NOËL

Y ONT SOUSCRIT : LE JUGE NADON
LA JUGE RIVOALEN

DATE : 10 JUIN 2021

COMPARUTIONS

Julie Gaudreault-Martel POUR L'APPELANTE

Anne Poirier
Simon Petit POUR L'INTIMÉE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

BCF s.e.n.c.r.l.
Montréal (Québec) POUR L'APPELANTE

Nathalie G. Drouin
Sous-procureure générale du Canada
Ottawa (Ontario) POUR L'INTIMÉE