

Dossier : 2004-3629(IT)G

ENTRE :

PERFECT FRY COMPANY LTD.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 20 février 2006, à Vancouver (Colombie-Britannique).

Devant : L'honorable juge B. Paris

Comparutions :

Avocat de l'appelante : M^e Edwin G. Kroft

Avocate de l'intimée : M^e Susan Wong

JUGEMENT

Les appels de la détermination effectuée en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 1993, 1994, 1995, 1996, 1997 et 1998 sont admis, avec dépens, et la détermination est déferée au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelle décision selon les motifs de jugement ci-joints.

Signé à Ottawa, Canada, ce 6^e jour de mars 2007.

« B. Paris »

Juge Paris

Traduction certifiée conforme
ce 25^e jour de mars 2008.

Maurice Audet, réviseur

Référence : 2007CCI133
Date : 20070306
Dossier : 2004-3629(IT)G

ENTRE :

PERFECT FRY COMPANY LTD.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Paris

[1] Il s'agit d'un appel d'une détermination par laquelle le ministre du Revenu national (le « ministre ») a conclu que l'appelante n'avait pas droit à des crédits d'impôt à l'investissement (les « CII ») remboursables pour les années d'imposition 1993 à 1995, à la déduction pour petites entreprises pour l'année d'imposition 1995 ainsi qu'à des CII additionnels et à des CII remboursables pour ses années d'imposition 1996 à 1998.

Historique

[2] En vertu du paragraphe 127(5) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »)¹, un contribuable qui a engagé des dépenses admissibles de recherche et de développement (R&D) a droit à certains crédits d'impôt à l'investissement. Ces crédits sont imputés à l'impôt payable pour l'année. Si aucun impôt n'est payable pour l'année, les CII peuvent être reportés prospectivement et rétrospectivement pour être imputés à l'impôt payable au cours d'autres années.

[3] Le contribuable qui est une « société privée sous contrôle canadien » (la « SPCC ») peut avoir droit à des CII additionnels en vertu du

¹ L.RC. 1985, ch. 1 (5^e suppl.).

paragraphe 127(10.1) et à des CII remboursables en vertu du paragraphe 127.1(1)². Contrairement aux CII ordinaires, les CII remboursables donnent lieu à un remboursement d'impôt au cours d'années où le contribuable n'a pas d'impôt à payer. L'expression « société privée sous contrôle canadien » est définie dans la Loi.

[4] En l'espèce, l'appelante a engagé des dépenses de R&D et a demandé des CII au cours de chacune des années en question, mais elle n'a pas demandé de CII additionnels ou de CII remboursables parce qu'elle ne croyait pas être admissible à titre de SPCC. Les CII qu'elle a demandés ont été acceptés par le ministre.

[5] En 2001, l'appelante a tenté de demander des CII additionnels et des CII remboursables pour les années en question pour le motif qu'elle était en fait une SPCC au cours de ces années-là. Elle a fondé sa position sur la décision que la Cour d'appel fédérale avait rendue dans l'affaire *Parthenon Investments Ltd. v. M.N.R.*³ et dont il sera question ci-dessous dans les présents motifs. Pour l'année 1995, l'appelante a également demandé la déduction pour petites entreprises dont peuvent se prévaloir les SPCC.

[6] Pour les années d'imposition 1993, 1994 et 1995 de l'appelante, le ministre a convenu que l'appelante était une SPCC et il a accepté les CII additionnels. Toutefois, il a refusé d'accorder des CII remboursables pour ces années-là pour le motif que l'appelante n'avait pas présenté à temps certains formulaires nécessaires et que les CII ne pouvaient pas être remboursés parce que ces années étaient prescrites. Le ministre a également refusé la déduction pour petites entreprises pour l'année 1995, apparemment par suite d'un oubli, étant donné qu'il a convenu que l'appelante était une SPCC pour les années 1993 à 1995.

[7] Quant aux années d'imposition 1996, 1997 et 1998 de l'appelante, le ministre a refusé d'accorder des CII additionnels ou des CII remboursables compte tenu du fait que l'appelante n'était pas une SPCC et n'avait pas présenté à temps certains formulaires nécessaires pour ces années-là. Pour l'année d'imposition 1996, le ministre a également conclu (comme il l'avait fait pour les années d'imposition 1993 à 1995) qu'aucun remboursement de CII ne pouvait être effectué parce que cette année-là était prescrite.

² Les CII remboursables sont accordés à une « société admissible ». Une « société admissible » est une SPCC dont le revenu imposable pour l'année précédente ne dépasse pas son « plafond des affaires ». Voir le paragraphe 127.1(2) de la Loi.

³ 97 DTC 5343.

Les points litigieux

[8] Lors de l'audition de l'appel, l'avocate de l'intimée a concédé que l'appelante avait droit à une déduction pour petites entreprises d'un montant de 22 041 \$ pour l'année 1995.

[9] L'avocate de l'intimée a également concédé que, pour toutes les années visées par l'appel, l'appelante avait déposé les formulaires prescrits au paragraphe 127.1(1) aux fins d'une demande de CII remboursables et que ces formulaires avaient été présentés dans le délai fixé par la Loi.

[10] Les questions litigieuses sont donc les suivantes :

- 1) L'appelante a-t-elle droit à des crédits d'impôt à l'investissement remboursables pour ses années d'imposition 1993 à 1995?
- 2) L'appelante a-t-elle droit à des crédits d'impôt à l'investissement additionnels et à des crédits d'impôt à l'investissement remboursables pour ses années d'imposition 1996 à 1998?

Les faits

[11] Les faits de l'affaire ne sont pas contestés. Les parties ont déposé un exposé conjoint des faits, dont les passages pertinents sont rédigés comme suit⁴ :

[TRADUCTION]

1. L'appelante a exercé des activités de recherche et de développement (les « R&D ») tout au long de ses années d'imposition se terminant le 31 octobre de 1993 à 1998, inclusivement.
2. Tout au long de chacune des années d'imposition pertinentes, l'appelante :
 - a) était une société résidant au Canada;
 - b) appartenait à 100 p. 100 à Perfect Fry Corporation, société publique dont les actions étaient cotées à une bourse de valeurs visée par règlement au Canada, et elle était directement soumise au contrôle (de droit) de Perfect Fry Corporation;

⁴ J'ai légèrement modifié l'exposé conjoint des faits pour qu'il se lise plus facilement.

- c) était indirectement et finalement soumise au contrôle de droit d'un groupe de particuliers résidant au Canada qui agissaient de concert et qui, dans l'ensemble, détenaient plus de 50 p. 100 des actions de Perfect Fry Corporation.
3. Tout au long de chacune de ses années d'imposition 1993 à 1995, l'appelante était une « société privée sous contrôle canadien » (une « SPCC »), selon la définition figurant au paragraphe 125(7) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, et une « société admissible » selon la définition figurant à l'alinéa a) de la définition de cette expression, au paragraphe 127.1(2) de la Loi.

[...]
 5. Au cours des années d'imposition pertinentes, l'appelante a engagé des dépenses de R&D (les « dépenses ») qui lui permettaient de demander des crédits d'impôt à l'investissement (les « CII ») à l'égard de ces dépenses conformément au paragraphe 127(5) de la Loi.
 6. L'appelante a demandé ces CII dans les déclarations de revenus qu'elle a initialement produites pour les années d'imposition pertinentes.
 7. La déclaration initiale, pour chacune des années d'imposition pertinentes, a été produite dans les trois années qui ont suivi la fin de l'année d'imposition en cause.

[...]
 10. L'appelante n'a demandé, dans aucune des déclarations initiales :
 - a) des CII au taux majoré prévu au paragraphe 127(10.1) de la Loi (les « CII additionnels »);
 - b) des crédits d'impôt à l'investissement remboursables, comme le prévoit l'article 127.1 de la Loi (les « CII remboursables »).
 11. Dans une lettre datée du 9 août 2001, les comptables de l'appelante :
 - a) ont informé l'ARC que, compte tenu de la jurisprudence récente, l'appelante était admissible à titre de SPCC pour chacune des années d'imposition pertinentes;

b) ont demandé, pour le compte de l'appelante, que les déclarations initialement produites soient corrigées en conséquence en vue d'indiquer le droit de l'appelante :

- (i) à des CII additionnels de 102 084 \$ pour les années d'imposition pertinentes;
- (ii) à des crédits d'impôt à l'investissement remboursables de 220 245 \$ pour les années d'imposition pertinentes;
- (iii) à une déduction pour petites entreprises de 22 041 \$ pour l'année d'imposition 1995 (la seule année d'imposition pertinente au cours de laquelle l'appelante avait un revenu imposable), conformément au paragraphe 125(1) de la Loi.

[...]

13. Pour avoir le droit de demander des CII remboursables à l'égard des dépenses de R&D au cours d'une année d'imposition particulière, le contribuable doit, conformément au paragraphe 127.1(1) de la Loi, présenter avec sa déclaration de revenus pour cette année-là, ou avec un formulaire prescrit modifiant cette déclaration de revenu, un formulaire prescrit contenant les renseignements prescrits. Malgré ce qui précède, ni la Loi ni le règlement d'application ne prévoient en fait un formulaire modificateur prescrit ou un formulaire de renseignements prescrits.

14. Par conséquent, en demandant les CII remboursables mentionnés au paragraphe 11 ci-dessus, l'appelante a satisfait aux exigences du paragraphe 127.1(1) en présentant :

- a) la lettre, en tant que formulaire prescrit modifiant les déclarations initiales;
- b) les formulaires modifiés T2038, en tant que formulaires contenant les renseignements prescrits.

[...]

15. Les CII demandés par l'appelante dans la déclaration initiale pour chacune des années d'imposition pertinentes, et les CII additionnels et CII remboursables demandés par l'appelante dans la lettre et dans les formulaires modifiés T2038 à l'égard de chacune de ces années, sont indiqués dans le tableau suivant (le « tableau des CII ») :

Année d'imposition	CII, selon les déclarations initiales (A)	CII additionnels demandés (B)	Total des CII demandés (A + B) (C)	CII remboursables demandés (D)
1993	12 46	9 347 \$	21 809 \$	21 809 \$
1994	12 1	9 087	21 202	21 202
1995	12 9	9 727	22 695	4 747
1996	14 2	10 698	24 962	24 962
1997	58 6	43 988	102 638	102 638
1998	25 6	19 237	44 887	44 887
Total	136 10	102 084 \$	238 193 \$	220 245 \$

16. En réponse à la demande présentée par l'appelante en vertu du paragraphe 127.1(1), l'ARC a délivré un avis de détermination daté du 12 décembre 2002, selon lequel le montant des CII remboursables de l'appelante pour chacune des années d'imposition pertinentes était nul.
17. En réponse à l'avis de détermination, l'appelante a, dûment et en temps opportun, déposé un avis d'opposition daté du 12 mars 2003 pour chacune des années d'imposition en question.
18. L'appelante a reçu des avis de nouvelle cotisation qui étaient, chacun, datés du 11 juin 2004, à l'égard de ses avis d'opposition concernant les années 1993, 1994 et 1995. Dans ces avis de nouvelle cotisation, le ministre :
 - a) augmentait respectivement les soldes du compte de CII de l'appelante pour ses années d'imposition 1993, 1994 et 1995 d'un montant de 9 347 \$, 9 087 \$ et 9 727 \$ au titre des CII additionnels demandés par l'appelante (indiqués dans la colonne B du tableau des CII);
 - b) refusait les CII remboursables demandés par l'appelante (indiqués dans la colonne D du tableau des CII) pour ces années-là.
19. L'appelante a reçu les avis de ratification, datés chacun du 11 juin 2004, à l'égard de ses avis d'opposition concernant les années 1996, 1997 et 1998, lesquels confirmaient le refus des CII additionnels pour les années 1996, 1997 et 1998 mentionnés dans l'avis de détermination à l'égard des ces années d'imposition.
20. Le tableau suivant indique certaines dates pertinentes aux fins qui nous occupent :

Fin de l'exercice	Date de production de la demande	Date de mise à la poste de l'avis de cotisation	Expiration de la période normale de nouvelle cotisation
31 octobre 1993	9 mai 1994	14 juillet 1994	14 juillet 1997
31 octobre 1994	13 juin 1995	2 octobre 1995	2 octobre 1998
31 octobre 1995	13 juin 1996	18 juillet 1996	18 juillet 1999
31 octobre 1996	19 décembre 1997	19 janvier 1998	19 janvier 2001 (si l'appelante est une SPCC) 19 janvier 2002 (si l'appelante n'est pas une SPCC)
31 octobre 1997	10 juillet 1998	2 novembre 1998	2 novembre 2001 (si l'appelante est une SPCC) 2 novembre 2002 (si l'appelante n'est pas une SPCC)
31 octobre 1998	11 juin 1999	22 juillet 1999	22 juillet 2002 (si l'appelante est une SPCC) 22 juillet 2003 (si l'appelante n'est pas une SPCC)

Première question : l'appelante a-t-elle droit à des crédits d'impôt à l'investissement remboursables pour ses années d'imposition 1993, 1994 et 1995?

Arguments de l'intimée

[12] L'avocate de l'intimée dit que, pour les années d'imposition 1993 à 1995, l'appelante cherche uniquement à obtenir une ordonnance prévoyant le paiement d'un remboursement d'impôt, et elle soutient que la Cour n'a pas compétence pour accorder la réparation demandée par l'appelante parce que cette dernière ne conteste pas une détermination ou cotisation sous-jacente concernant l'impôt, les pénalités ou les intérêts pour ces années-là.

[13] L'avocate mentionne le paragraphe 171(1) de la Loi, qui énonce les pouvoirs que possède la Cour à l'égard du règlement d'un appel et elle signale que cela ne comprend pas le pouvoir d'ordonner le paiement d'un remboursement. Le paragraphe 171(1) de la Loi est rédigé comme suit :

171(1) La Cour canadienne de l'impôt peut statuer sur un appel :

a) en le rejetant;

b) en l'admettant et en :

(i) annulant la cotisation,

(ii) modifiant la cotisation,

(iii) déférant la cotisation au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation.

En admettant l'appel, la Cour peut uniquement annuler ou modifier une cotisation ou une détermination, ou la déférer au ministre pour nouvel examen. Lorsqu'il n'est pas justifié de modifier la cotisation ou la détermination sous-jacente, l'appel doit être rejeté.

[14] L'intimée soutient que, s'il est conclu que la Cour a de fait compétence pour rendre une ordonnance concernant un remboursement d'impôt, l'appelante n'a néanmoins pas droit à des CII remboursables parce que le ministre n'est pas autorisé à rembourser un montant à l'appelante en vertu de l'alinéa 164(1)*b*) de la Loi⁵. Cet alinéa exige uniquement que le ministre effectue un remboursement d'impôt si le contribuable en fait la demande par écrit au cours de la période pendant laquelle le ministre pourrait établir une nouvelle cotisation à l'égard du contribuable pour l'année en cause. Pour les années ici en cause, les passages pertinents de l'alinéa 164(1)*b*) étaient rédigés comme suit :

164(1) Si la déclaration de revenu d'un contribuable pour une année d'imposition est produite dans les trois ans suivant la fin de l'année, le ministre :

[...]

b) doit effectuer le remboursement [...] après avoir posté l'avis de cotisation, si le contribuable en fait la demande par écrit au cours de la période pendant laquelle le ministre pourrait établir, aux termes du paragraphe 152(4), une cotisation concernant l'impôt payable en vertu de la présente partie par le contribuable pour l'année s'il n'était pas tenu compte de l'alinéa 152(4)*a*).

⁵

Cet argument s'applique à l'année d'imposition 1996 ainsi qu'à celles de 1993 à 1995 étant donné que le ministre a conclu que, pour ces quatre années, le remboursement était prescrit.

[15] L'avocate de l'intimée dit que la période de nouvelle cotisation applicable à l'appelante est établie à l'alinéa 152(4)c) de la Loi, tel qu'il existait avant 1998, qui permet au ministre d'établir une nouvelle cotisation à l'égard d'un contribuable au cours de la « période normale de nouvelle cotisation » applicable au contribuable. La « période normale de nouvelle cotisation » pour les SPCC est définie à l'alinéa 152(3.1)b) comme étant la période qui prend fin trois ans suivant le jour de la mise à la poste d'un avis de première cotisation concernant le contribuable.

[16] Les passages pertinents du paragraphe 152(4) et de l'alinéa 152(3.1)b) sont rédigés comme suit :

152(4) [...] le ministre [...]

peut, selon les circonstances, établir des nouvelles cotisations, des cotisations supplémentaires ou des cotisations concernant l'impôt, les intérêts ou les pénalités en vertu de la présente partie :

[...]

c) au cours de la période normale de nouvelle cotisation applicable au contribuable pour l'année, dans les autres cas.

152(3.1) Pour l'application des paragraphes (4), (4.01), (4.2), (4.3), (5) et (9), la période normale de nouvelle cotisation applicable à un contribuable pour une année d'imposition s'étend sur les périodes suivantes :

a) quatre ans suivant soit le jour de mise à la poste d'un avis de première cotisation en vertu de la présente partie le concernant pour l'année, soit, s'il est antérieur, le jour de la mise à la poste d'une première notification portant qu'aucun impôt n'est payable par lui pour l'année, si, à la fin de l'année, le contribuable est une fiducie de fonds commun de placement ou une société autre qu'une société privée sous contrôle canadien;

b) trois ans suivant le premier en date de ces jours, dans les autres cas.

[17] L'intimée se reporte au paragraphe 20 de l'exposé conjoint des faits, qui montre que la période au cours de laquelle le ministre pourrait établir une nouvelle cotisation à l'égard de l'appelante pour les années d'imposition pertinentes a pris fin avant que l'appelante ait demandé la détermination. L'avocate dit qu'il est donc clair que le ministre n'est pas tenu de rembourser à l'appelante les CII demandés pour les années d'imposition 1993 à 1996.

Arguments de l'appelante

[18] L'appelante dit que la Loi autorise de fait le ministre à effectuer le remboursement dans ce cas-ci parce que le remboursement découle d'une détermination plutôt que d'une cotisation. Étant donné qu'en vertu du paragraphe 152(1.2), affirme-t-elle, toutes les dispositions de la section I de la Loi qui portent sur une cotisation ou une nouvelle cotisation ou sur l'établissement d'une cotisation ou d'une nouvelle cotisation s'appliquent, avec les adaptations nécessaires, aux montants déterminés ou déterminés de nouveau, le délai dans lequel un remboursement d'impôt peut être demandé par suite d'une détermination est de trois ans à compter du jour de mise à la poste de la première détermination plutôt que du jour de mise à la poste de l'avis de première cotisation.

[19] Les passages pertinents du paragraphe 152(1.2) sont rédigés comme suit :

152(1.2) [...] la présente section et la section J, dans la mesure où ces dispositions portent sur une cotisation ou une nouvelle cotisation ou sur l'établissement d'une cotisation ou d'une nouvelle cotisation concernant l'impôt, s'appliquent, avec les adaptations nécessaires, aux montants déterminés ou déterminés de nouveau en application de la présente section, y compris ceux qui sont réputés par les articles 122.61 ou 126.1 être des paiements en trop au titre des sommes dont un contribuable est redevable en vertu de la présente partie. Toutefois :

a) les paragraphes (1) et (2) ne s'appliquent pas aux montants déterminés en application des paragraphes (1.1) et (1.11);

b) le montant d'une perte autre qu'une perte en capital, d'une perte en capital nette, d'une perte agricole restreinte, d'une perte agricole ou d'une perte comme commanditaire subie par un contribuable pour une année d'imposition ne peut être initialement déterminé par le ministre qu'à la demande du contribuable;

c) le paragraphe 164(4.1) ne s'applique pas aux montants déterminés en application du paragraphe (1.4).

[20] L'appelante dit qu'en vertu du paragraphe 152(1.2), le passage pertinent de l'alinéa 164(1)*b*) devrait être rédigé comme suit :

164. (1) Si la déclaration de revenu d'un contribuable pour une année d'imposition est produite dans les trois ans suivant la fin de l'année, le ministre :

[...]

b) doit effectuer le remboursement [...] avec diligence après avoir posté l'avis de détermination, si le contribuable en fait la demande par écrit au cours de la période pendant laquelle le ministre pourrait, aux termes du paragraphe 152(4), déterminer de nouveau un montant, en vertu de la présente partie pour l'année [...]

Et les passages pertinents des alinéas 152(4)c) et 152(3.1)b) seraient rédigés comme suit :

152(4) Sous réserve du paragraphe (5), le ministre peut, à un moment donné, déterminer un montant pour une année d'imposition [...] en vertu de la présente partie, applicable au contribuable [...] et peut, selon les circonstances, déterminer de nouveau un montant ou faire des déterminations additionnelles ou déterminer un montant :

[...]

c) au cours de la période normale de nouvelle détermination applicable au contribuable pour l'année [...]

152(3.1) Pour l'application des paragraphes (4), (4.2), (4.3) et (5), la période normale de nouvelle détermination applicable à un contribuable pour une année d'imposition s'étend sur les périodes suivantes :

a) quatre ans suivant soit le jour de mise à la poste d'un avis de première détermination en vertu de la présente partie le concernant pour l'année, soit, s'il est antérieur, le jour de la mise à la poste d'une première notification portant qu'aucun impôt n'est payable par lui pour l'année, si, à la fin de l'année, le contribuable est une fiducie de fonds commun de placement ou une société autre qu'une société privée sous contrôle canadien;

b) trois ans suivant le premier en date de ces jours, dans les autres cas.

[21] Par conséquent, l'appelante concède que ses années d'imposition 1993 à 1996 étaient prescrites à l'égard d'une nouvelle cotisation d'impôt au moment où elle a demandé une détermination au sujet des CII remboursables et des remboursements en résultant, mais elle soutient que le délai applicable à une demande de remboursement des CII remboursables commence à courir le jour

de mise à la poste des avis de première détermination plutôt que des avis de première cotisation. L'appelante affirme que le délai dans lequel un remboursement peut être demandé n'expirait donc que le 12 décembre 2005, soit trois ans après le jour de mise à la poste des avis de première détermination.

[22] En outre, l'appelante affirme que, du fait qu'aucun délai n'est prévu au paragraphe 127.1(1) pour la présentation d'une demande de CII remboursables, cela l'emporterait sur le délai prévu à l'alinéa 164(1)*b*) aux fins d'une demande de remboursement découlant des CII remboursables.

[23] L'appelante fait également valoir que, si le remboursement est ordonné par la Cour, il serait payable en vertu du paragraphe 164(4.1) de la Loi, qui est rédigé comme suit :

164(4.1) Lorsque la Cour canadienne de l'impôt, la Cour d'appel fédérale ou la Cour suprême du Canada, en se prononçant sur un appel concernant des impôts, intérêts ou pénalités payables par un contribuable résidant au Canada en vertu de la présente loi, ordonne :

- a)* soit le renvoi d'une cotisation au ministre pour réexamen et pour établissement d'une nouvelle cotisation;
- b)* soit la modification ou l'annulation d'une cotisation,

le ministre, avec diligence, qu'un appel de la décision de la cour ait été ou puisse être interjeté ou non :

- c)* d'une part, réexamine la cotisation et en établit une nouvelle conformément à la décision de la cour, sauf instruction écrite contraire du contribuable, dans le cas du renvoi d'une cotisation au ministre;
- d)* d'autre part, rembourse tout paiement en trop qui découle de la modification ou de l'annulation d'une cotisation, ou de l'établissement d'une nouvelle cotisation;

[...]

[24] Enfin, il est soutenu que la Cour a compétence parce que l'appelante conteste la détermination concernant les CII remboursables et qu'elle demande en outre le paiement du remboursement d'impôt résultant de ces CII.

Analyse

[25] Je me propose d'examiner en premier lieu l'argument que l'intimée a invoqué au sujet de la compétence de la Cour, en ce qui concerne la demande que l'appelante a faite pour les années d'imposition 1993 à 1995.

[26] Il est bien établi que la compétence que possède la Cour de statuer sur les appels portant sur une cotisation concernant l'impôt, les intérêts ou les pénalités et sur les appels portant sur un montant déterminé en vertu de la section I de la Loi⁶ s'étend aux questions comportant le calcul ou le paiement de remboursements d'impôt⁷.

[27] Toutefois, à mon avis, l'appelante ne demande pas simplement un remboursement d'impôt pour les années d'imposition 1993 à 1995. Il y a, en fait, deux questions à trancher à l'égard de ces années-là.

[28] La première question à trancher se rapporte au droit de l'appelante aux CII remboursables en vertu du paragraphe 127.1(1).

[29] En vertu du paragraphe 127.1(1), les CII remboursables sont réputés être un montant payé par un contribuable au titre de son impôt payable en vertu de la partie I de la Loi. Pour obtenir les CII remboursables, le contribuable doit présenter sa déclaration de revenus ou un formulaire prescrit modifiant sa déclaration, accompagné d'un formulaire prescrit contenant les renseignements prescrits.

[30] Une fois que le contribuable a présenté ces renseignements prescrits, l'alinéa 152(1)b) de la Loi prévoit que le ministre « détermine le montant d'impôt », s'il en est, qui est réputé par le paragraphe 127.1(1) avoir été payé au titre de l'impôt payable par le contribuable en vertu de la partie I pour l'année.

[31] Les articles 165 et 169, tels qu'ils ont été modifiés conformément au paragraphe 152(1.2), confèrent au contribuable le droit de faire opposition ou d'interjeter appel à l'égard du montant déterminé en vertu de l'alinéa 152(1)b).

[32] Pour toutes les années en cause, et notamment les années 1993 à 1995, le ministre a déterminé, en vertu de l'alinéa 152(1)b), qu'il n'y avait pas de montant

⁶ Notamment une détermination des CII remboursables faite en vertu de l'alinéa 152(1)b).

⁷ *McMillen Holdings Ltd. v. M.N.R.*, 87 DTC 585, page 591; *Paradis c. La Reine*, 2004 CCI 676.

qui était réputé, par le paragraphe 127.1(1), avoir été payé au titre de l'impôt de l'appelante, étant donné que celle-ci n'avait pas présenté à temps les formulaires requis en vertu du paragraphe 127.1(1). Dans la présente instance, l'appelante conteste cette détermination.

[33] On ne saurait contester que la Cour a compétence à l'égard de la première question.

[34] La seconde question en litige se rapporte à l'obligation qui est imposée au ministre, en vertu de l'alinéa 164(1)b), d'effectuer le remboursement qui résulterait du paiement réputé de l'impôt en vertu du paragraphe 127.1(1).

[35] Comme il en a été fait mention dans les présents motifs, la Cour n'a pas compétence pour ordonner au ministre d'effectuer un remboursement en vertu de l'alinéa 164(1)b).

[36] Toutefois, lorsque par suite de l'appel concernant une cotisation ou une détermination, la Cour défère la cotisation ou la détermination au ministre en vertu du paragraphe 171(1) de la Loi pour nouvel examen et nouvelle cotisation ou encore pour nouvelle détermination, ou lorsque l'appel est modifié ou annulé, l'obligation qui incombe au ministre à l'égard du remboursement découle du paragraphe 164(4.1).

[37] Par conséquent (bien que je ne sois pas autorisé à ordonner le remboursement), étant donné qu'en l'espèce l'appelante a gain de cause pour ce qui est de la première question compte tenu de la concession que le ministre a faite, et qu'elle a droit à des CII remboursables pour les années 1993 à 1996, la détermination visée par l'appel doit être déférée au ministre pour nouvelle détermination. Il n'existe aucune raison pour laquelle l'alinéa 164(1)b) empêcherait le remboursement qui découlerait de la nouvelle détermination.

[38] Tel était l'avis exprimé par le juge en chef adjoint Bowman (tel était alors son titre) dans la décision *Datacalc Research Corp. v. The Queen*⁸. Dans cette affaire, l'appelante avait produit en 1999 sa déclaration pour son année d'imposition 1986 et elle avait demandé certains CII. L'intimée avait notamment fait valoir que le ministre n'était pas tenu, en vertu du paragraphe 164(1), de rembourser des CII à l'appelante étant donné que les conditions prévues au paragraphe 164(4) n'étaient pas réunies. La Cour a conclu ce qui suit :

⁸ 2002 DTC 1479.

Le paragraphe 164(1) n'a rien à voir avec les fonctions de notre cour dans un appel contre une cotisation ou une détermination dans lequel notre cour doit examiner l'exactitude de la cotisation ou de la détermination [...] Lorsque la Cour a déféré une cotisation pour nouvel examen et nouvelle cotisation ou qu'elle a modifié ou annulé une cotisation, l'obligation du ministre en matière de remboursement découle du paragraphe 164(4.1)⁹.

[39] Quant au second argument invoqué par l'intimée en l'espèce, à savoir que l'appelante n'a pas droit aux CII remboursables parce qu'elle n'a pas demandé par écrit le remboursement des CII dans la « période normale de nouvelle cotisation » applicable, je ferai simplement remarquer qu'il ne s'agit pas d'une condition prescrite aux fins du droit aux CII remboursables.

[40] Comme il en a ci-dessus été fait mention, le droit de la contribuable à des CII remboursables découle du paragraphe 127.1(1) de la Loi et la détermination du montant y afférent précède nécessairement toute mesure qui peut être prise à l'égard d'un remboursement.

[41] L'intimée concède que, pour les années d'imposition 1993 à 1995, l'appelante remplissait toutes les conditions énoncées au paragraphe 127.1(1) et dans la définition de l'expression « crédit d'impôt à l'investissement remboursable » figurant au paragraphe 127.1(2)¹⁰ de la Loi. La détermination que le ministre aurait dû faire en vertu de l'alinéa 152(1)b) était donc que les montants demandés par l'appelante au titre des CII remboursables pour ses années d'imposition 1993, 1994 et 1995 étaient réputés, par le paragraphe 127.1(1), avoir été payés au titre de l'impôt de la partie I pour chacune de ces années. La détermination doit donc être modifiée en conséquence.

[42] Étant donné cette conclusion, il n'est pas nécessaire d'examiner l'argument de l'appelante selon lequel, de toute façon, le délai dans lequel elle pouvait demander un remboursement en vertu de l'alinéa 164(1)b) n'a pris fin que le 12 décembre 2005. Toutefois, pour les motifs qui suivent, je suis d'accord avec l'appelante sur ce point.

[43] Il ressort clairement du libellé du paragraphe 152(1.2) qu'aux fins qui y sont énoncées, et notamment les fins visées dans la section 1 de la Loi, le législateur voulait traiter les déterminations et les nouvelles déterminations de la même façon

⁹ *Datacalc*, précité, paragraphe 9.

¹⁰ Voir le paragraphe 14 de l'exposé conjoint des faits.

que les cotisations et les nouvelles cotisations. Étant donné que l'article 164 se trouve dans la partie I de la Loi, il n'y a pas de raison, dans le cas d'une détermination, de ne pas apporter à cette disposition les adaptations nécessaires, comme le prévoit le paragraphe 152(1.2), de sorte que les remboursements qui sont payables par suite d'une détermination, doivent être demandés dans la « période normale de nouvelle détermination » applicable au contribuable, plutôt que dans la « période normale de nouvelle cotisation » qui lui est applicable.

[44] Si l'on arrivait à la conclusion contraire, cela donnerait lieu à des résultats absurdes, comme ceux que l'intimée a mentionnés en l'espèce, puisque la « période normale de nouvelle cotisation » applicable à l'appelante était déjà expirée avant que le ministre effectue la détermination. Selon l'intimée, le ministre était autorisé à procéder à la détermination après l'expiration de la « période normale de nouvelle cotisation » et l'appelante avait le droit de s'opposer à la détermination et d'en appeler, mais le législateur n'a pas autorisé le ministre à payer le remboursement résultant de la détermination parce que la « période normale de nouvelle cotisation » était expirée. Cela n'a aucun sens.

[45] Bref, la position prise par l'intimée, à savoir que le délai dans lequel une demande de remboursement découlant d'une détermination peut être présentée commence à courir à la date de la première cotisation plutôt qu'à la date de la première détermination, n'est pas compatible avec le libellé du paragraphe 152(1.2) ni avec l'intention du législateur.

Seconde question : l'appelante était-elle une SPCC au cours de ses années d'imposition 1996, 1997 et 1998?

[46] En l'espèce, il s'agit en second lieu de savoir si l'appelante a droit aux CII additionnels et aux CII remboursables qu'elle a demandés pour ses années d'imposition 1996 à 1998. Pour cela, il faudrait que l'appelante ait été une SPCC ces années-là.

[47] La définition de SPCC figure au paragraphe 125(7) de la Loi. Pour les années pertinentes, cette définition était rédigée comme suit :

125(7) Les définitions qui suivent s'appliquent au présent article.

« 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 ou par une ou plusieurs sociétés publiques, sauf une société à capital de risque visée par règlement ou par une combinaison de celles-ci;

b) si chaque action du capital-actions d'une société appartenant à une personne non-résidente ou à une société publique, sauf une société à capital de risque visée par règlement, appartenait à une personne donnée, la société qui serait contrôlée par cette dernière;

c) la société dont une catégorie d'actions du capital-actions est cotée à une bourse de valeurs visée par règlement.

[48] Les parties conviennent que, pour les années d'imposition 1996 à 1998, l'appelante n'était pas inadmissible au statut de SPCC en vertu de l'alinéa a) de la définition de SPCC.

[49] Cela découle de la décision rendue par la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Parthenon Investments Ltd. v. M.N.R.*¹¹. Dans cette affaire, la Cour a conclu que, dans le cas d'une chaîne de sociétés, l'expression « contrôlée, directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit »¹², figurant dans la définition de SPCC, se rapportait au contrôle de droit final déterminé indirectement par l'entremise de la chaîne. Dans l'affaire *Parthenon*, la société mère et la société bisaïeule de la contribuable étaient des sociétés canadiennes, mais la société grand-mère était contrôlée par des non-résidents. L'intimé, dans cette affaire-là, avait pris la position selon laquelle, même si la contribuable était en fin de compte contrôlée par deux sociétés résidant au Canada, le contrôle indirect par la société non résidente constituait un faible lien dans la chaîne de contrôle et rendait la contribuable inadmissible au statut de SPCC. Comme il en a été fait mention, cette position a été rejetée par la Cour d'appel fédérale.

[50] En l'espèce, il a été admis que l'appelante était en fin de compte contrôlée par un groupe de particuliers résidant au Canada.

[51] Les parties conviennent également que le critère, à l'alinéa c) de la définition de l'expression « société privée sous contrôle canadien », n'est pas ici pertinent.

¹¹ 97 DTC 5343.

¹² Pour les années en cause dans l'affaire *Parthenon*, la définition de SPCC était la même que l'énoncé du critère, à l'alinéa a) de la définition qui s'appliquait aux années 1996 à 1998.

[52] Toutefois, l'appelante et l'intimée ne sont pas d'accord quant à savoir si l'application du critère énoncé à l'alinéa *b*) de la définition a pour effet de rendre l'appelante inadmissible à titre de SPCC. Le désaccord découle de l'interprétation à donner à cette disposition.

Arguments de l'appelante

[53] L'appelante soutient que le libellé de l'alinéa *b*) de la définition de SPCC est ambigu et qu'une interprétation textuelle, contextuelle et téléologique de l'alinéa *b*) de la définition nous permet de conclure que, dans son cas, cette disposition ne s'applique pas.

[54] En ce qui concerne le texte de l'alinéa *b*), l'appelante dit ce qui suit :

[TRADUCTION] [...] le libellé [...] du critère énoncé à l'alinéa 125(7)*b*) est de nature hypothétique. Il y est question d'un résultat qui serait obtenu s'il était satisfait à certains critères. Il s'ensuit donc que, dans une situation donnée comme celle qui est ici en cause, s'il est en fait satisfait à ces critères hypothétiques (c'est-à-dire que les actions de la société en question appartiennent en fait à une personne ou à un groupe exerçant un contrôle), les conditions d'application du critère ne sont pas réunies, et le critère ne s'applique donc pas dans cette situation-là¹³.

[55] De l'avis de l'appelante, l'alinéa *b*) est ambigu parce qu'on ne sait pas trop s'il doit s'appliquer lorsque les faits à présumer sont au départ exacts. L'appelante affirme que le critère s'applique uniquement lorsqu'il est nécessaire d'avoir une personne hypothétique.

[56] L'appelante fait également valoir que, même s'il n'existe aucune ambiguïté manifeste dans le libellé de l'alinéa *b*) de la définition de SPCC figurant au paragraphe 125(7), l'examen de l'objet législatif de la disposition révèle une ambiguïté latente.

[57] L'appelante affirme qu'une analyse téléologique montre clairement que l'alinéa 125(7)*b*) doit s'appliquer aux situations dans lesquelles aucun contrôle ne peut être établi parce que les actions de la société sont détenues par un grand nombre de personnes. Cette disposition ne vise pas à s'appliquer aux situations dans lesquelles la société en question est déjà contrôlée par une ou plusieurs personnes.

¹³ Observations écrites de l'appelante, paragraphe 58.

[58] À l'appui de cet argument, l'appelante se reporte aux notes explicatives du ministère des Finances qui accompagnaient la présentation de l'alinéa *b)* et qui énonçaient l'objet de la disposition :

Une société dont les actions avec droit de vote sont réparties entre un grand nombre de personnes n'est pas habituellement considérée comme étant contrôlée par un groupe donné d'actionnaires, à condition que les actionnaires n'agissent pas de concert en vue d'exercer le contrôle. Dans cet ordre d'idées, on pourrait prétendre qu'une société canadienne privée qui appartient à plusieurs non-résidents ou sociétés publiques n'est pas contrôlée par des non-résidents ou des sociétés publiques, et est donc une SPCC. Le nouvel alinéa *b)* de la définition de SPCC a pour objet de réfuter cette position. En effet, il prévoit que les actions détenues par les non-résidents et les sociétés publiques – non seulement les actions de la société en question, mais aussi de l'ensemble des sociétés – doivent faire l'objet d'une attribution hypothétique à une personne hypothétique. Si pareille attribution donne le contrôle de la société à cette personne, la société n'est pas une SPCC¹⁴.

[59] L'appelante se reporte également au bulletin d'interprétation IT-458R2, qui traite expressément du statut de la SPCC et qui réitère l'objet de l'alinéa *b)* de la définition de SPCC. Le premier paragraphe du bulletin d'interprétation dit ce qui suit :

[...] L'alinéa *a)* de la définition de SPCC prévoit que la société ne doit pas être « contrôlée, directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit » [...] par une ou plusieurs personnes non résidentes (ci-après nommées non-résidents), par une ou plusieurs sociétés publiques (autres qu'une société à capital de risque visée par règlement au sens de l'article 6700 du Règlement), ou par une combinaison de non-résidents et de sociétés publiques. Le critère de contrôle dont il est question dans la définition de SPCC [à savoir le critère énoncé à l'alinéa 125(7)*b)*] prévoit les cas où plus de 50 % des actions d'une société appartiennent à un ou plusieurs non-résidents ou à une ou plusieurs sociétés publiques, que l'on puisse identifier ou non un groupe qui la contrôle. À cette fin, l'alinéa *b)* de la définition de SPCC précise que, après 1995, ne peut pas être une SPCC une société qui, si chacune des actions du capital-actions d'une société qui est détenue par un non-résident ou par une société publique (autre qu'une société à capital de risque visée par règlement) était détenue par une personne donnée, serait contrôlée par cette personne.

[Je souligne.]

[60] Selon l'appelante, les notes explicatives et le bulletin d'interprétation démontrent que l'alinéa *b)* a été incorporé dans la Loi afin de donner effet à la

¹⁴ Notes explicatives relatives au paragraphe 125(7).

position prise par le ministre du Revenu national dans l'affaire *Silicon Graphics Ltd. v. The Queen*¹⁵.

[61] Dans cette affaire, plus de 50 p. 100 des actions ordinaires du contribuable appartenaient à des non-résidents. Ces actions étaient détenues par de nombreuses personnes et rien ne montrait qu'il existait un lien commun entre les actionnaires non-résidents. Aucun actionnaire ne détenait à lui seul plus de 13 p. 100 des actions. Le ministre du Revenu national a établi la cotisation en se fondant sur le fait qu'il fallait considérer collectivement les actions de la contribuable qui étaient détenues par les non-résidents afin de décider si celle-ci était une SPCC. Étant donné que les non-résidents dans leur ensemble détenaient plus de 50 p. 100 des actions de la contribuable, le ministre a conclu qu'elle était contrôlée par « au moins une personne non-résidente » et qu'il ne s'agissait donc pas d'une SPCC. (La définition de SPCC pour les années en cause dans cet appel était dans l'ensemble semblable à l'énoncé du critère figurant à l'alinéa *a*), qui s'appliquait aux années d'imposition 1996 à 1998.)

[62] La Cour d'appel fédérale a décidé que « la simple possession d'une majorité mathématique d'actions par un ensemble d'actionnaires pris au hasard dans une société à grand nombre d'actionnaires ayant certains éléments communs identificateurs (p. ex., le lieu de résidence) mais sans un lien commun ne constitue pas un contrôle de droit¹⁶ ».

[63] L'appelante soutient également que le fondement contextuel de cette position se trouve au paragraphe 256(6.1) de la Loi. Cette disposition a été incorporée à la Loi en 2001 et s'appliquait aux années d'imposition commençant après le mois de novembre 1999. Elle prévoit qu'une société peut être contrôlée à la fois par des personnes ou par des groupes à plus d'un palier dans une chaîne de sociétés.

[64] Ainsi, si une société est contrôlée par une autre société qui est à un palier immédiatement supérieur, et si cette dernière société est contrôlée par une autre personne ou par un autre groupe de personnes, la société en question est contrôlée à la fois par la société qui se trouve au palier immédiatement supérieur et par la personne ou par le groupe de personnes qui contrôle cette dernière société.

¹⁵ 2002 DTC 7112.

¹⁶ *Silicon Graphics*, précité, paragraphe 36.

[65] De même, lorsqu'une société est contrôlée par un groupe de personnes, elle peut l'être à la fois par ce groupe de personnes au premier palier et par « tout groupe de personnes » composé, quant à chaque membre du groupe au premier palier, soit du membre, soit d'une personne ou d'un groupe de personnes qui contrôle ce dernier.

[66] Le paragraphe 256(6.1) a été édicté en vue de contrer l'effet de la décision rendue par la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Parthenon*; il se rapporte aux dispositions de la Loi qui, par exemple, traitent du contrôle d'une société ou de l'acquisition du contrôle d'une société¹⁷.

[67] L'appelante soutient que le fait que le législateur a édicté le paragraphe 256(6.1) montre qu'il ne voulait pas que l'alinéa *b*) de la définition de SPCC figurant au paragraphe 125(7) ait pour effet de créer un contrôle simultané d'une société à différents paliers de la chaîne de sociétés. Selon l'appelante, cette interprétation de l'alinéa *b*) [TRADUCTION] « n'est pas défendable selon une analyse contextuelle parce que, si le critère énoncé à l'alinéa 125(7)*b*) (qui a été édicté avant le paragraphe 256(6.1)) a de fait préséance sur l'arrêt *Parthenon*, le législateur n'aurait pas été par la suite obligé d'édicter le paragraphe 256(6.1) pour ce même objet » (observations de l'appelante, paragraphe 70).

[68] L'appelante fait également valoir qu'étant donné que l'alinéa *b*) de la définition crée une fiction juridique, il faudrait interpréter cet alinéa strictement, de façon à en limiter la portée. L'appelante invoque l'arrêt *La Survivance v. The Queen* dans lequel la Cour d'appel fédérale a dit ce qui suit :

Dans la mesure où le paragraphe 256(9) a pour effet de transformer la réalité, sa portée doit être limitée à ce qui est clairement exprimé. Une disposition déterminative ne peut pas autrement modifier la situation réelle qui prévaut¹⁸.

[69] L'appelante fait en outre valoir que, même si je conclus que l'alinéa *b*) s'applique, la conclusion tirée au sujet du contrôle en vertu de cette disposition dépend néanmoins de la conclusion tirée au sujet du contrôle final en vertu de l'alinéa *a*) de la définition.

[70] L'appelante affirme que la première étape de l'application de la disposition en l'espèce serait l'attribution à une « personne donnée » (« *a particular person* ») de la propriété de chacune de ses actions qui est détenue par une société publique.

¹⁷ Canada Tax Service, analyse du paragraphe 256(6.1), Carswell, Taxnet.pro.

¹⁸ 2006 CAF 129, paragraphe 55.

Or, eu égard aux circonstances ici en cause, étant donné que toutes les actions de l'appelante qui appartenaient à une société publique appartenaient en fait à une personne donnée [TRADUCTION] « réelle » (à savoir Perfect Fry Corporation Ltd.), il faut interpréter toute mention, dans l'énoncé du critère de la « personne donnée », comme se rapportant à Perfect Fry Corporation (la SPCC).

[71] L'étape suivante, selon l'alinéa *b*) de la définition de SPCC, consisterait à décider si PFC (c'est-à-dire la « personne donnée ») contrôlait l'appelante.

[72] L'appelante affirme que, selon la décision rendue par la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Parthenon*, même si PFC possédait directement toutes ses actions, le contrôle de droit final était exercé par le groupe de particuliers résidant au Canada qui contrôlait PFC.

Arguments de l'intimée

[73] L'intimée soutient que le libellé de l'alinéa *b*) de la définition de SPCC est clair et non équivoque et qu'il n'est pas nécessaire de tenir compte du contexte ou de l'objet afin d'interpréter cette disposition. L'alinéa *b*) exige en premier lieu que chaque action d'une société appartenant à des actionnaires la rendant inadmissible (c'est-à-dire des sociétés publiques (sauf les sociétés à capital de risque visées par règlement) et des personnes non-résidentes) soit attribuée à un actionnaire hypothétique et, en second lieu, qu'une détermination soit faite au sujet de la question de savoir si la société est alors contrôlée par cet actionnaire hypothétique.

Analyse

[74] Dans l'arrêt *Hypothèques Trustco Canada. c. Canada*¹⁹, la Cour suprême du Canada a réitéré les principes applicables à l'interprétation de lois fiscales. La juge en chef McLachlin et le juge Major, au nom de la majorité, ont dit ce qui suit :

[...] 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,

¹⁹ [2005] 2 R.C.S. 601.

mais les tribunaux doivent, dans tous les cas, chercher à interpréter les dispositions d'une loi comme formant un tout harmonieux²⁰.

[75] En l'espèce, il s'agit de savoir si le mot « *particular* », figurant dans la version anglaise de l'alinéa *b*) de la définition de SPCC, peut avoir plus d'un sens raisonnable. La version anglaise de cette disposition est rédigée comme suit :

“Canadian-controlled private corporation” means a private corporation that is a Canadian corporation other than a corporation

...

(*b*) that would, if each share of the capital stock of a corporation that is owned by a non-resident person or a public corporation (other than a prescribed venture capital corporation) were owned by a particular person, be controlled by the particular person . . .

[Je souligne.]

[76] L'intimée soutient que les mentions « *a particular person* » et « *the particular person* », dans la version anglaise, s'entendent clairement d'une personne hypothétique à qui doit être attribuée la propriété de chacune des actions détenues par des non-résidents ou par des sociétés publiques.

[77] Une fois l'attribution effectuée en faveur de la personne hypothétique, une détermination est faite au sujet de la question de savoir si cette personne hypothétique contrôlait la société. L'intimée fait valoir qu'étant donné que la propriété de toutes les actions d'une société donnerait à première vue le contrôle de la société à cette personne hypothétique, celle-ci contrôlerait l'appelante par suite de l'alinéa *b*) de la définition de SPCC et l'appelante ne serait pas admissible à titre de SPCC. Cela mettrait fin à l'affaire.

[78] D'autre part, l'appelante demande à la Cour d'interpréter les mots « *particular person* » comme s'entendant [TRADUCTION] d'« une seule personne » ou [TRADUCTION] d'« une personne individuelle ». Les passages pertinents de la version anglaise de l'alinéa *b*) seraient alors rédigés comme suit :

“Canadian controlled private corporation” means a private corporation that is a Canadian corporation other than a corporation

...

²⁰

Au paragraphe 10.

(b) that would, if each share . . . of a corporation that is owned by . . . a public corporation . . . were owned by a single person, be controlled by the single person . . .

[79] En l'espèce, chaque action de l'appelante appartenant à une société publique est déjà en fait détenue par une seule personne, de sorte que la condition énoncée à l'alinéa *b*) (*if each share... were owned by a single person*) est remplie sans qu'il soit nécessaire d'effectuer une attribution fictive à une personne hypothétique. Étant donné que cette condition est remplie sans qu'une attribution à une personne hypothétique soit nécessaire, la détermination du contrôle est faite sur la base de la propriété réelle des actions de l'appelante plutôt que sur la base de leur possession par une personne hypothétique.

[80] Dans ce cas-ci, même si les actions de l'appelante appartiennent toutes à une seule personne, cette personne (Perfect Fry Corporation Ltd.) ne contrôle pas l'appelante, étant donné que cette personne est de son côté contrôlée par les particuliers résidant au Canada.

[81] Par conséquent, selon l'interprétation préconisée par l'appelante, ce n'est que lorsque les actions en question appartiennent à plus d'une personne qu'il faut attribuer la propriété des actions à une personne hypothétique.

[82] Pour les motifs ci-après énoncés, je suis d'accord avec l'appelante pour dire que l'emploi du mot « *particular* » donne lieu à une ambiguïté qu'il faut résoudre afin de déterminer comment l'alinéa *b*) de la définition de SPCC figurant au paragraphe 125(7) s'applique à l'appelante.

[83] La définition du mot « *particular* » (particulier) donnée dans le *New Shorter Oxford English Dictionary* est notamment la suivante²¹ :

[TRADUCTION]

Propre à une seule chose ou personne précise ou à un ensemble de choses ou de personnes, par opposition à d'autres; ce qui appartient à quelqu'un, spécial; non général.

Qui appartient à une personne ou à un groupe de personnes et non à d'autres, qui concerne une telle personne ou un tel groupe, ou connu d'une telle personne ou d'un tel groupe; privé, personnel, non public; n'occupant pas une charge publique.

²¹ *The New Shorter Oxford English Dictionary on Historical Principles*, édition de 1993 (New York: Oxford University Press), page 2109.

Unité ou élément précis parmi un certain nombre d'unités ou d'éléments; considéré isolément, indépendamment du reste; individuel.

[84] La définition du mot « *particular* » (particulier) figurant dans le *Living Webster Encyclopedic Dictionary* est notamment la suivante :

[TRADUCTION] défini, individuel, unique, ou considéré séparément; [...] qui appartient à une partie d'un ensemble; séparé; individuel; précis²².

[85] Dans aucune des deux définitions il n'est question de quelque chose d'« hypothétique » ou d'une idée similaire.

[86] Le « sens ordinaire » du mot « *particular* » (particulier) étaye donc l'interprétation par l'appelante de l'alinéa *b*) de la définition de SPCC figurant au paragraphe 125(7).

[87] Toutefois, le sens ambigu du mot « *particular* » figurant à l'alinéa *b*) de la version anglaise devient manifeste si l'on compare les versions française et anglaise de cette disposition. La version française est rédigée comme suit :

125(7) Les définitions qui suivent s'appliquent au présent article.

[...]

« *société privée sous contrôle canadien* » Société privée qui est une société canadienne, à l'exception des sociétés suivantes :

[...]

b) si chaque action du capital-actions d'une société appartenant à une personne non-résidente ou à une société publique, sauf une société à capital de risque visée par règlement, appartenait à une personne donnée, la société qui serait contrôlée par cette dernière.

[88] La version française emploie le mot « donnée », dans l'expression « une personne donnée », comme équivalent du mot « *particular* », figurant dans l'expression « *particular person* » de la version anglaise. Or, le mot « donnée » a une connotation différente du mot « *particular* ».

²² *The Living Webster Encyclopedic Dictionary of the English Language*, édition de 1973-1974 (Chicago: The English Language Institute of America, 1973), page 691.

[89] La définition du mot « donné » figurant dans le *Petit Robert* est notamment la suivante²³ :

Connu, déterminé. *Nombres donnés dans l'énoncé d'un problème. Quantités, grandeurs données. À une distance donnée, en un lieu donné. À un moment donné.*

Et dans le *Petit Larousse*, on trouve la définition suivante²⁴ :

Qui est connu, qui a été déterminé, fixé. *À une distance donnée. En un temps donné.*

Le mot « donné » se traduit en anglais par le mot « *given* », plutôt que par le mot « *particular* », et il peut comporter l'idée de quelque chose d'hypothétique. On ne traduit pas ce mot par les mots « *single* », « *individual* » ou « *specific* ».

[90] Étant donné les sens différents des mots « donné » et « *particular* », il faut tenir compte du contexte et de l'objet de la disposition afin de discerner l'interprétation qu'il convient de donner à l'alinéa *b*) de la définition de SPCC.

[91] Je suis d'accord avec l'appelante lorsqu'elle dit que l'objet de la disposition est de réunir les actions détenues par des sociétés publiques et par des personnes non-résidentes dans les cas où ces actions sont détenues par un grand nombre de personnes, et où aucune personne ni aucun groupe n'exerce un contrôle de droit sur la société dont cette personne ou ce groupe détient les actions. C'est ce qui ressort clairement des notes explicatives du ministère des Finances citées par l'appelante. Je suis également d'accord pour dire qu'il n'y a pas lieu de croire qu'en édictant l'alinéa *b*) de la définition, le législateur voulait également l'appliquer aux cas où le contrôle de droit de la société en question peut par ailleurs être établi.

[92] En ce qui concerne l'analyse contextuelle de la disposition, je ne suis pas convaincu qu'il n'aurait pas été nécessaire d'édicter le paragraphe 256(6.1) si le législateur avait voulu que l'alinéa *b*) de la définition de SPCC figurant au paragraphe 125(7) s'applique de la façon proposée par l'intimée. Le paragraphe 256(6.1) a une application plus générale que l'alinéa *b*) de la définition. Il s'applique à la détermination du contrôle partout dans la Loi, et non simplement aux fins de la définition de SPCC.

[93] Étant donné que, dans ce cas-ci, l'analyse contextuelle n'est pas concluante, l'élément téléologique joue un rôle primordial dans l'analyse de l'alinéa *b*). Je

²³ Le *Nouveau Petit Robert* 2002, page 785.

²⁴ Le *Petit Larousse illustré*, 2006, page 377.

conclus que l'alinéa *b*) ne visait pas à exiger que la propriété des actions d'une société soit attribuée à un actionnaire hypothétique dans le cas où toutes les actions de la société appartiennent déjà à un seul actionnaire. La détermination du contrôle de la société en pareil cas doit être faite sur la base des actions réellement détenues par l'actionnaire existant. Sur cette base, l'appelante n'était pas soumise au contrôle de droit de Perfect Fry Corporation et elle était soumise au contrôle de droit d'un groupe de particuliers résidant au Canada. Par conséquent, je conclus que l'appelante n'était pas inadmissible à titre de SPCC au cours de ses années d'imposition 1996, 1997 et 1998.

[94] Pour tous ces motifs, les appels que l'appelante a interjetés à l'égard des années d'imposition 1993 à 1998 sont admis, avec dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 6^e jour de mars 2007.

« B. Paris »

Juge Paris

Traduction certifiée conforme
ce 25^e jour de mars 2008.

Maurice Audet, réviseur

RÉFÉRENCE : 2007CCI133

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2004-3629(IT)G

INTITULÉ : PERFECT FRY COMPANY LTD.
c.
SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Vancouver (Colombie-Britannique)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 20 février 2006

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge B. Paris

DATE DU JUGEMENT : Le 6 mars 2007

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelante : M^e Edwin G. Kroft

Avocate de l'intimée : M^e Susan Wong

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : Edwin G. Kroft

Cabinet : McCarthy Tétrault
Vancouver (Colombie-Britannique)

Pour l'intimée :

John H. Sims, c.r.
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada