

Référence : 2008 CCI 461

Date : 20080815

Dossier : 2004-3710(IT)G

ENTRE :

SNC TECHNOLOGIES INC. (ANCIENNEMENT  
LES TECHNOLOGIES INDUSTRIELLES SNC INC.),

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

### **MOTIFS DU JUGEMENT**

#### **Le juge Jorré**

##### La question en litige

[1] L'appelante, SNC Technologies Inc., fabriquait des produits de défense pour le ministère de la Défense nationale et recevait du ministère des paiements d'acomptes pour rembourser certaines dépenses encourues. Ces acomptes étaient inscrits au passif du bilan des états financiers de l'appelante.

[2] La question en litige est la suivante :

Le ministre du Revenu national était-il bien fondé d'ajouter au capital imposable de l'appelante, dans le cadre du calcul de l'impôt des grandes sociétés (partie I.3 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « *LIR* »)), les montants inscrits aux comptes « acomptes reçus sur comptes fournisseurs » et « acomptes sur inventaire » au passif du bilan de l'appelante pour les années d'imposition 1995 à 1998?

[3] Pour les motifs qui suivent, j'arrive à la conclusion que les montants en question doivent être inclus dans le capital imposable de l'appelante.

## Les faits

[4] Les parties ont conclu une entente partielle sur les faits qui est reproduite, en partie, ci-dessous<sup>1</sup> :

1. Au cours des années en litige, soit les années d'imposition 1995, 1996, 1997 et 1998, l'Appelante, une corporation canadienne, exploitait une entreprise de fabrication de produits de défense.
2. Au cours de ces années, la majorité des contrats de l'Appelante était avec le ministère de la Défense Nationale du Canada ([...] le « *MDN* »).
3. Les contrats liant l'appelante au Gouvernement du Canada sont des « contrats de défense » au sens de la *Loi sur la production de défense* [...].
4. Chaque année, l'Appelante et le *MDN* négociaient une entente globale qui régissait la plupart des commandes du *MDN* dans une année d'imposition, tel qu'il appert de l'entente globale pour l'année d'imposition 1998, jointe à la présente en Annexe 1, pour en faire partie intégrante.
5. Conformément à ces contrats, l'Appelante a réclamé du *MDN* le paiement d'acomptes pour rembourser certaines dépenses encourues, sur présentation de formulaires identifiés comme « Claims for Progress Payment ».
6. Ces contrats sont des ententes à prix coûtant majoré.
7. À différents moments au cours d'une année d'imposition, le *MDN* plaçait des commandes auprès de l'Appelante, pour mettre un produit en production, précisant la quantité et l'estimation des coûts de production.
8. En vertu des contrats liant l'Appelante et le *MDN*, ce dernier s'engage à faire des paiements relativement à ces contrats, dans les situations suivantes :
  - Une réclamation est produite sur présentation de formulaires identifiés comme « Claims for Progress Payment » appuyés par des pièces justificatives approuvées par le *MDN* pour rembourser certaines dépenses encourues, incluant le remboursement de dépenses intangibles telles que des frais de main-d'oeuvre et les frais généraux de fabrication (paiement progressif). Ces montants sont inclus au poste « acomptes reçus sur inventaire ».
  - Une réclamation est produite pour demander le remboursement des acomptes versés aux fournisseurs ou sous-contractants autorisés

---

<sup>1</sup> Pièce I-2.

(paiement progressif). Ces montants sont inclus au poste « acomptes reçus sur comptes fournisseurs ».

- Suite à une facturation de l'Appelante, après inspection des produits finis (paiement final).
9. Conformément aux contrats conclus avec le *MDN*, l'Appelante présentait régulièrement ces « Claims for Progress Payment » en fonction des coûts de fabrication encourus, sans toutefois que le produit ne soit fini ni qu'il soit physiquement transféré au *MDN*.
  10. Les montants payés par le *MDN* en vertu de ces « Claims for Progress Payment » incluait des dépenses intangibles telles que des frais de main-d'oeuvre et des frais généraux de fabrication.
  11. Les paiements progressifs, qu'ils soient à titre d'acompte sur inventaire ou d'acomptes reçus sur comptes fournisseurs, ne comportent habituellement aucun élément de profit.
  12. Relativement à ces paiements, l'Appelante a inscrit les montants suivants au passif du bilan de ses états financiers pour les années d'imposition en litige, tel qu'il appert des états financiers joints à la présente entente en Annexe 2 pour en faire partie intégrante :

	<b>1995</b>	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>
Acomptes reçus sur comptes fournisseurs	3 256 213 \$	3 019 929 \$	5 473 603 \$	11 713 637 \$
Acomptes reçus sur inventaires	<u>46 941 675 \$</u>	<u>68 310 727 \$</u>	<u>21 503 276 \$</u>	<u>78 603 587 \$</u>
Total	50 197 888 \$	71 330 656 \$	26 976 879 \$	90 317 224 \$

13. L'Appelante n'a pas déclaré ces montants à son capital imposable dans le cadre du calcul de l'impôt de la partie I.3 pour les années d'imposition en litige, [...].
14. L'Appelante a reçu les acomptes énumérés au paragraphe 12 à différentes étapes de production de produits non encore finis avec l'obligation de livrer à l'échéance lesdits produits, lorsque finis.
15. Les montants apparaissant au passif du bilan de l'Appelante sous le vocable « acomptes reçus sur comptes fournisseurs » sont exactement de la même nature que les sommes apparaissant au bilan de l'Appelante pour toutes les années en litige sous le vocable « acomptes reçus sur inventaires » : ce sont des sommes facturées au Gouvernement du Canada par l'Appelante relativement à

des fournitures achetées par cette dernière dans le cadre de l'exécution desdits contrats avec le Gouvernement du Canada.

16. La seule différence entre les « acomptes reçus sur comptes fournisseurs » et les « acomptes reçus sur inventaire » est que les premiers visent des biens commandés par l'Appelante mais non livrés, pour lesquels l'Appelante doit effectuer paiement.
17. Au cours de ces années, l'Appelante a adopté comme méthode de comptabilisation de ses revenus la méthode d'achèvement des travaux, consistant à déclarer les revenus générés par ces contrats au moment de la livraison des produits finis.
18. Selon l'Appelante, les montants reçus constituent des acomptes qui doivent être exclus du calcul du revenu aux fins de l'impôt de la Partie I et ne constituent pas des acomptes mais plutôt des revenus générés par des ventes aux fins du calcul de l'impôt de la Partie I.3.
19. Ces montants d'acomptes n'ont pas été inclus aux revenus de l'Appelante qui comptabilisait ses revenus, aux fins comptables, en adoptant la méthode d'achèvement des travaux. Selon l'Appelante, les revenus indiqués aux états financiers avaient déjà considéré cette non-inclusion et les montants d'acomptes ne font pas partie de son revenu imposable aux fins de la Partie I de la *Loi*.
20. En vertu des contrats conclus avec le *MDN*, ce dernier n'achetait qu'un produit fini, et non quelques étapes de fabrication même si le *MDN* versait des acomptes (avances) garantis par le matériel déjà produit.
21. Les contrats conclus entre l'appelante et le *MDN* stipulaient que le droit de propriété des biens visés par les « acomptes reçus sur comptes fournisseurs » était transféré au Gouvernement du Canada au moment du paiement, mais que l'Appelante conservait la possession des produits en stade de fabrication, en assumant les risques associés à la possession de ces produits et la responsabilité de livrer le produit lorsque fini.
22. [Ce paragraphe contient des dispositions du contrat qui sont reproduites au paragraphe 8i) ci-dessous.]
23. Le transfert de propriété mentionné au paragraphe 21 n'équivalait pas à l'acceptation par le Gouvernement du Canada des matériaux, du travail en cours ou du travail fini.
24. Le Ministre du Revenu national a inclus, dans le calcul du capital de l'Appelante aux fins de l'impôt de la Partie I.3, les montants d'acomptes reçus pour chacune des années en cause à titre de prêts ou avances. [...]

27. Le 5 février 2003, l'Intimée a émis un avis de nouvelle cotisation à l'égard de l'Appelante pour son année d'imposition prenant fin le 31 décembre 1996, en y apportant les changements suivants au calcul de l'impôt de la Partie I.3<sup>2</sup> :

	Nouvelle cotisation	Déclaré	Différence
Capital imposable utilisé au Canada	164 843 318 \$	93 212 662 \$	71 630 656 \$ <sup>3</sup>
Montant brut de l'impôt de la partie I.3	370 897 \$	209 728 \$	161 169 \$
Crédit de surtaxe	<u>(225 611 \$)</u>	<u>(209 728 \$)</u>	(15 883 \$)
Impôt de la partie I.3	145 286 \$	0 \$	145 286 \$

[...]

[5] Pour toutes les années visées par le litige, la note 6 des états financiers<sup>4</sup> dit : « Les acomptes reçus sur inventaire, du gouvernement du Canada, au montant de [...] \$ sont garantis par une cession des stocks. »

[6] Il n'y a pas eu de preuve relative aux principes comptables généralement reconnus.

[7] Les parties ont déposé les huit annexes faisant partie de l'entente partielle (pièce I-2). Par consentement, un cahier de documents de l'intimée a été déposé (pièce I-1). Un témoin, M. Jacques Saint-Martin, un comptable, a fourni des explications sur le cahier de documents de l'intimée. Des passages des interrogatoires préalables de M<sup>me</sup> Lyne Bouchard furent déposés par l'intimée.

[8] Il est utile de reproduire certaines dispositions du contrat<sup>5</sup> dont j'ai souligné certaines parties :

<sup>2</sup> Des paragraphes semblables existent pour les autres années visées par le litige. Je reproduis une année à titre d'exemple.

<sup>3</sup> Il y a une différence de 300 000 \$ entre ce chiffre et le total pour 1996 au paragraphe 12 de l'entente partielle reproduite au paragraphe 4 ci-dessus. Ce 300 000 \$ n'est pas lié aux montants visés par le litige et son ajout n'est pas contesté par l'appelante.

<sup>4</sup> C'est la note 5 des états financiers de 1995.

<sup>5</sup> Toutes ces dispositions sont à l'annexe 1 de la pièce I-2.

a) l'objet du contrat :

**A.2** [...]

- 2.1 To supply various types of ammunition (Small and Large Calibre) listed at Appendix "A" and related items for the Government fiscal year 1998/99. [...]

b) contrat de défense :

**A.6** [...]

- 6.1 This Contract is a Defence Contract within the meaning of the Defence Production Act and shall be read accordingly.

c) Les paiements — frais fixes et frais généraux, frais variables :

**D.1 COST**

- 1.1 Fixed Overhead and General and Administrative Overhead Expenses

[Le contrat prévoit un montant fixe tous les mois.]

- 1.2 Related Profit on Fixed Expenses

[Le contrat prévoit quatre paiements fixes. Les trois premiers sont payables à la fin de chacun des trois premiers trimestres. Le quatrième n'est payable qu'après une vérification finale par le gouvernement, un accord sur les coûts, et après la fin de tous les travaux en vertu de l'accord global.]

**D.2 PROGRESS PAYMENTS**

- 2.1 Progress payments for Variable Costs shall be made not more frequently than twice a month and will be made upon the following terms [...].

[...]

- 2.4 For each unit delivered by the Contractor, the Profit on Variable Costs calculated in accordance with Appendix "C.1", will be payable upon delivery and acceptance by Canada.

- 2.5 Upon delivery and acceptance of the last item of the total items of each Work Order, any remaining balance of volume overheads on the Work Order, shall be claimable in full on a progress claim. [...]

**D.4** [...]

- 4.3 Progress payments shall be regarded as interim payments only and the Minister shall have the right to conduct interim cost and time verifications or audits and to make adjustments from time to time during the performance of the Work. Any overpayment whether resulting from such progress payments or otherwise shall be promptly refunded to Canada.  
[...]

d) paiements aux sous-traitants :

**D.5 CONTRACTOR'S DOWNPAYMENTS TO SUBCONTRACTORS**

- 5.1 Following release of a Work Order for a requirement requiring a downpayment to its suppliers and submission of a duly completed claim for progress payment, [...], the Contractor shall be allowed to claim for the downpayment to its suppliers. The Contractor certifies that, the funds to be paid in accordance with such claims for progress payment will be paid solely for the purpose of the Work Order. [...]
- 5.2 The Contractor shall not claim for payments in support of downpayments to subcontractors until an irrevocable Letter of Credit from a Canadian Bank in favour of Canada is in place and accepted by the Contracting Authority.

e) réduction ou suspension des paiements :

**D.7 REDUCTION OR SUSPENSION OF PAYMENT**

- 7.1 Notwithstanding anything contained in this Contract, if the Contracting Authority has determined that:
- a) the Contractor has failed to perform or discharge any term or condition of the Contract; or
  - b) the Contractor has failed to pay the cost of performance of the Contract on a current basis in the ordinary course of business including all payments to Suppliers and Subcontractors; or
  - c) the amount of the allowable costs incurred by the Contractor is less than the aggregate of the amount of progress payments made to the Contractor. Then, the Contracting Authority may reduce or suspend any payment otherwise payable to the Contractor, until the cause of such reduction or suspension has been resolved to the satisfaction of the Contracting Authority.

f) paiement final :

**D.8** [...]

8.1 No final payment shall be made to the Contractor until:

- a) all commercial invoices, certificates of conformity and related documents have been submitted in accordance with this Contract;
- b) all such commercial invoices, certificates of conformity and related documents have been verified by DAPM-3 and the Contracting Authority; and
- c) the Contractor certifies that all the Work is free from claims, demands, charges, liens or other encumbrances, including those of any government, in respect of taxes, charges or otherwise.

g) acceptance :

**E.5** [...]

5.1 Acceptance of the deliverables shall be effected through the execution by a DND Representative of the Quality Assurance Certificate of Inspection and Release [...]. Acceptance and delivery are conditions precedent to the obligation of Her Majesty to pay the amount claimed in any progress claim or invoice submitted by the Contractor.

h) conditions générales — définitions :

## **GENERAL CONDITIONS DSS-MAS 9601**

### **9601 01 (16/02/98) Interpretation**

In the *Contract*, unless the context otherwise requires, [...]

“**Government Property**” means all materials, parts, components, specifications, equipment, software, articles and things supplied to the *Contractor* [...] for the purposes of performing the *Contract* and anything acquired by the *Contractor* in any manner in connection with the *Work* the cost of which is paid by *Canada* under the *Contract* and, without restricting the generality of the foregoing, includes Government Issue as defined in the *Defence Production Act*, R.S.C. 1985, c. D-1, Government Furnished Equipment and Government Supplied Materiel; [...]



“*Work*” means the whole of the activities, services, materials, equipment, software, matters and things required to be done, delivered or performed by the *Contractor* in accordance with the terms of the *Contract*. [...]

3. If the *Contract* is a defence *Contract* within the meaning of the *Defence Production Act*, R.S.C. 1985, c. D-1, it is subject to that Act and shall be governed accordingly. [...]

i) titre :

## **GENERAL CONDITIONS DSS-MAS 9601<sup>6</sup>**

### **9601 19 (04/01/94) Title**

1. Except as otherwise provided in the *Contract* including the intellectual property provisions, and except as provided in subsection 2, title to the *Work* or any part thereof shall vest in *Canada* upon delivery and acceptance thereof by or on behalf of *Canada*.
2. Except as otherwise provided in the intellectual property provisions of the *Contract*, upon any payment being made to the *Contractor* for or on account of materials, parts, work-in-process or finished work, either by way of progress payments or accountable advances or otherwise, title in and to all materials, parts, work-in-process and finished work so paid for shall vest in and remain in *Canada* unless already so vested under any other provision of the *Contract*.
3. Notwithstanding any vesting of title referred to in this section and except as otherwise provided in the *Contract*, the risk of loss or damage to the materials, parts, work-in-process or finished work or part thereof so vested shall remain with the *Contractor* until their delivery to *Canada* in accordance with the *Contract*. The *Contractor* shall be liable for any loss or damage to any part of the *Work* caused by the *Contractor* or any subcontractor after such delivery<sup>7</sup>.
4. Any vesting of title referred to in subsection 2 shall not constitute acceptance by *Canada* of the materials, parts, work-in-process or finished work, and shall not relieve the *Contractor* of its obligation to perform the *Work* in accordance with the *Contract*.
5. Where title to any materials, parts, work-in-process or finished work becomes vested in *Canada*, the *Contractor* shall, upon the *Minister's* request, establish to the *Minister's* satisfaction that the title is free and clear

---

<sup>6</sup> Les conditions générales font partie du contrat et commencent à la page 53 (annexe 1, pièce I-2).

<sup>7</sup> Voir aussi les paragraphes 2.1 et 2.2 à la page 37 du contrat (annexe 1, pièce I-2).

of all claims, liens, attachments, charges or encumbrances and shall execute such conveyances thereof and other instruments necessary to perfect that title as the *Minister* may request.

6. If the *Contract* is a defence *Contract* within the meaning of the *Defence Production Act*, R.S.C. 1985, c. D-1, title to the *Work* or to any materials, parts, work-in-process or finished work shall vest in *Canada* free and clear of all claims, liens, attachments, charges or encumbrances, and the *Minister* shall be entitled at any time to remove, sell or dispose of it or any part of it in accordance with section 20 of that Act. [...]

**9601 21 (04/01/94) Government Property**

1. Unless otherwise provided in the *Contract*, all *Government Property* shall be used by the *Contractor* solely for the purpose of the *Contract* and shall remain the property of *Canada*, and [...].
2. The *Contractor* shall take reasonable and proper care of all *Government Property* [...], and shall be responsible for any loss or damage resulting from its failure to do so other than loss or damage caused by ordinary wear and tear.
3. All *Government Property*, except such as is installed or incorporated into the *Work*, shall, unless otherwise specifically provided in the *Contract*, be returned to *Canada* on demand. [...]

j) manquement de l'entrepreneur :

**9601 26 (04/01/94) Default by the Contractor**

1. Where the *Contractor* is in default in carrying out any of its obligations under the *Contract*, the *Minister* may, upon giving written notice to the *Contractor*, terminate for default the whole or any part of the *Contract*, either immediately, or [...].
2. Where the *Contractor* becomes bankrupt or insolvent, makes an assignment for the benefit of creditors, or [...], the *Minister* may, to the extent permitted by the laws of *Canada*, upon giving notice to the *Contractor*, immediately terminate [...].
3. Upon the giving of a notice provided for in subsection 1 or 2, the *Contractor* shall have no claim for further payment other than as provided in this section, but shall be liable to *Canada* for any amounts, including milestone payments, paid by *Canada* and for all losses and damages which may be suffered by *Canada* by reason of the default or occurrence upon which the notice was based, including any increase in the cost incurred by

*Canada* in procuring the *Work* from another source. The *Contractor* agrees to repay immediately to *Canada* the portion of any advance payment that is unliquidated at the date of the termination. Nothing in this section affects any obligation of *Canada* under the law to mitigate damages.

4. Upon termination of the *Contract* under this section, the *Minister* may require the *Contractor* to deliver to *Canada*, in the manner and to the extent directed by the *Minister*, any completed parts of the *Work* which have not been delivered and accepted prior to the termination and any materials, parts, plant, equipment or work-in-process which the *Contractor* has acquired or produced specifically in the fulfilment of the *Contract*.
5. Subject to the deduction of any claim that *Canada* may have against the *Contractor* arising under the *Contract* or out of the termination, *Canada* shall pay or credit to the *Contractor* the value, determined on the basis of the *Contract* Price including the proportionate part of the *Contractor*'s profit or fee included in the *Contract* Price, of all completed parts of the *Work* delivered to *Canada* pursuant to a direction under subsection 4 and accepted by *Canada*, and shall pay or credit to the *Contractor* the cost to the *Contractor* that the *Minister* considers reasonable in respect of all materials, parts, plant, equipment or work-in-process delivered to *Canada* pursuant to a direction under subsection 4 and accepted by *Canada*, but in no event shall the aggregate of the amounts paid by *Canada* under the *Contract* to the date of termination and any amounts payable pursuant to this subsection exceed the *Contract* Price.
6. Title to all materials, parts, plant, equipment, work-in-process and finished work in respect of which payment is made to the *Contractor* shall, upon such payment being made, pass to and vest in *Canada* unless already so vested under any other provision of the *Contract*, and such materials, parts, plant, equipment, work-in-process and finished work shall be delivered [...].

[9] Jacques Saint-Martin a témoigné et a fourni des explications au sujet du tableau qu'il a préparé à l'onglet 7 de la pièce I-1. Ce tableau a pour but de rapprocher la source des acomptes indiqués au bilan avec les trois sources suivantes :

- a) les acomptes reçus sur comptes fournisseurs,
- b) la portion des acomptes sur inventaire que reflètent les paiements progressifs (clause D.2 du contrat), et
- c) la portion des acomptes sur inventaire que reflètent les frais fixes (clause D.1 du contrat).

[10] M. Saint-Martin n'a pas été en mesure de rapprocher complètement le montant de 78 millions de dollars au bilan de 1998 à titre d'« acomptes reçus sur inventaire » et les documents qu'il a reçus de l'appelante; par contre, il a été en mesure d'établir que plus de 30 millions de dollars provenaient de paiements progressifs. Nous pouvons conclure que les montants de ces acomptes pour frais fixes étaient également importants.

### Les dispositions législatives

[11] L'impôt des grandes sociétés<sup>8</sup> s'applique à certaines sociétés. L'impôt est un pourcentage déterminé du « capital imposable ». Le « capital imposable » est égal au « capital » de la société moins l'« abattement de capital »<sup>9</sup>.

[12] Dans le cas de sociétés qui ne sont pas des institutions financières, le « capital » est défini au paragraphe 181.2(3) de la *LIR* et comprend, entre autres, à l'alinéa c) :

c) les prêts et les avances qui lui ont été consentis à la fin de l'année;

[13] Aucun autre élément du paragraphe n'est pertinent à ce litige et la seule question qui se pose est de savoir si les montants en question sont des « avances » au sens du paragraphe 181.2(3) de la *LIR*.

[14] Le paragraphe 181(3) de la *LIR* doit également être pris en compte en analysant cette question. Voici les parties pertinentes de ce paragraphe :

(3) Pour déterminer la valeur comptable d'un des éléments d'actif d'une société ou tout autre montant en vertu de la présente partie afférent au capital d'une société, [...] :

[...]

b) [...] sauf disposition contraire de la présente partie, les montants à utiliser sont les suivants :

(i) soit ceux qui figurent au bilan présenté aux actionnaires de la société [...], ou, si un tel bilan n'est pas dressé conformément aux principes comptables généralement reconnus ou [...] ceux qui y figureraient si un tel bilan était dressé conformément à ces principes, [...]

---

<sup>8</sup> Partie I.3 de la *LIR*.

<sup>9</sup> Articles 181.1 et 181.2 de la *LIR*.

[15] Finalement, l'article 20 de la *Loi sur la production de défense* prévoit ce qui suit :

20 Malgré toute règle de droit en vigueur dans une province, en cas de stipulation, dans un contrat de défense, selon laquelle Sa Majesté [...] acquiert ou conserve la propriété de fournitures d'État ou d'une construction fournies ou mises à la disposition d'une personne, ou obtenues ou construites par elle avec des fonds fournis par Sa Majesté, [...], libre de toute priorité ou droit de rétention selon le *Code civil du Québec* ou les autres lois de la province de Québec, de tout privilège ou de toute réclamation, charge ou servitude :

- a) la propriété est acquise ou conservée conformément aux termes du contrat;
- b) sous réserve de toute stipulation au contrat, Sa Majesté ou le gouvernement associé à qui appartiennent les fournitures ou la construction peuvent les transférer ou en disposer, notamment par vente.

[16] Cette même loi définit « fournitures d'État » et « matériel de défense » à l'article 2 :

« fournitures d'État » La machinerie, les machines-outils, l'outillage ou le matériel de défense fournis par le ministre [...], ou acquis ou achetés pour le compte de Sa Majesté [...] avec des fonds fournis par le ministre [...].

« matériel de défense »

- a) Les armes, munitions, instruments de guerre, les véhicules, l'outillage mécanique et autre, [...], articles, matières, substances et choses, requis ou utilisés pour la défense du Canada ou en vue d'efforts concertés, pour la défense, de la part du Canada [...];

[...]

- c) les articles, matières, substances et choses de toutes sortes utilisés pour la production ou la fourniture des objets visés aux alinéas a) ou b) ou pour la construction d'ouvrages de défense.

### Position des parties

[17] L'appelante prétend que les acomptes reçus sur comptes fournisseurs ainsi que la portion des acomptes sur inventaire que reflètent la partie des paiements progressifs liée au coût de l'inventaire (clause D.2 du contrat<sup>10</sup>) ne sont pas des « avances » et, en conséquence, ne doivent pas être pris en compte dans le calcul du capital imposable en vertu de l'alinéa 181.2(3)c) de la *LIR*. Par contre, l'appelante reconnaît que la partie des acomptes sur inventaire liée aux frais fixes doit être incluse dans le calcul du capital (clause D.1 du contrat<sup>11</sup>).

---

<sup>10</sup> Voir le paragraphe 8c) ci-dessus.

<sup>11</sup> Voir le paragraphe 8c) ci-dessus.

[18] Selon l'appelante, les montants en question représentent le coût d'acquisition payé par le Canada pour obtenir le droit de propriété sur les matières, les pièces ou les produits finis achetés par SNC, sur les travaux en cours de fabrication et, finalement, sur les produits finis avant l'acceptation et la livraison du produit final (ci-après : les intrants et produits intermédiaires). En conséquence, les montants ne peuvent être des « avances ».

[19] L'intimée prétend, premièrement, que, vu le bilan et le paragraphe 181(3) de la *LIR*, il s'agit d'avances et, deuxièmement, que les acomptes en question ne proviennent pas de ventes et sont des avances, même si on fait abstraction du paragraphe 181(3). Elle prétend aussi qu'il s'agit d'une garantie et non d'un transfert absolu de propriété.

### Analyse

[20] Il y a donc deux questions à examiner :

- a) Si on fait abstraction du paragraphe 181(3) de la *LIR*, les montants en question sont-ils des paiements pour acquisition d'intrants et de produits intermédiaires qui ne peuvent être des « avances »?
- b) Ces montants doivent-ils être traités comme des avances selon le paragraphe 181(3) de la *LIR*?

La solution au débat dans ce litige se trouve dans la réponse à la deuxième question. L'analyse de cette question commence au paragraphe 38.

### Acquisition/vente?

[21] Ce contrat a un caractère assez unique du fait qu'il prévoit que tous les intrants et produits intermédiaires deviennent la propriété du Canada dès le moment où l'appelante reçoit les acomptes (les paiements progressifs) liés aux achats ou aux travaux en question<sup>12</sup>. Le contrat, ainsi que l'article 20 de la *Loi sur la production de défense*, ont comme résultat que ces biens, une fois acquis par le Canada, ne peuvent en aucun cas devenir la propriété de l'appelante.

---

<sup>12</sup> La disposition 9601 19 du contrat, voir le paragraphe 8i) ci-dessus. Voir aussi la définition de « *Government Property* » à la disposition 9601 01, page 60 du contrat, annexe 1, pièce I-2.

[22] S'agit-il de paiements pour l'acquisition progressive de tous ces biens au fur et à mesure qu'ils sont achetés ou fabriqués, d'une sorte de vente continue de tous ces biens?

[23] Les éléments suivants appuient une telle interprétation :

- a) tel qu'il est décrit au paragraphe 21 ci-dessus :
  - i) l'acquisition continue de la propriété des intrants et des produits intermédiaires — acquisition qui a lieu avant que le gouvernement accepte quoi que ce soit;
  - ii) le fait que le contrat ne prévoit aucune circonstance où la propriété de ces biens pourrait revenir à l'appelante;
- b) l'article 20 de la *Loi sur la production de défense* prévoyant que le Canada est libre de transférer ces biens ou d'en disposer;
- c) le fait que le contrat prévoit que, lorsqu'il y a vente de munitions à des tiers autres que le Canada (une situation qui ne s'applique pas à cette cause), l'appelante acquiert la propriété des munitions juste avant l'achèvement de la vente par l'appelante au tiers<sup>13</sup>.

[24] Par contre, on doit également considérer les éléments suivants :

- a) il est stipulé au contrat<sup>14</sup> que les paiements progressifs sont des paiements intérimaires sujets à vérification qui peuvent être ajustés. Il y a donc possibilité de remboursement;
- b) l'appelante ne peut demander des montants liés aux paiements faits aux sous-traitants avant la délivrance au préalable d'une lettre de crédit irrévocable en faveur du Canada. L'intimée allègue que cela est une forme de garantie<sup>15</sup>;
- c) l'acceptation et la livraison sont des conditions préalables à toute obligation de payer un montant demandé comme paiement progressif<sup>16</sup>;
- d) à la disposition 9601 19, paragraphe 4, du contrat, il est prévu que l'acquisition par le Canada du droit de propriété des intrants et des produits intermédiaires ne constitue pas une acceptation des biens;
- e) l'objet du contrat est la vente de munitions et non la vente d'intrants ou de produits intermédiaires dans le processus de fabrication de munitions;

---

<sup>13</sup> Voir la clause 2.1 du contrat, p. 37, pièce I-2, annexe 1.

<sup>14</sup> Clause D.4.3 du contrat, page 23, annexe 1, pièce I-2.

<sup>15</sup> Clause D.5.2 du contrat, page 23, annexe 1, pièce I-2.

<sup>16</sup> Clause E.5.1 du contrat, page 26, annexe 1, pièce I-2.

- f) dans le cours normal des choses, le Canada ne prendrait jamais possession des intrants et des produits intermédiaires qui sont transformés pendant la production des biens;
- g) le fait que le risque incombe à l'appelante jusqu'à la livraison<sup>17</sup>.

[25] Que ce soit en droit civil ou en common law, les éléments de base d'une vente sont les mêmes<sup>18</sup>. Il s'agit d'un contrat par lequel le vendeur et l'acheteur se mettent d'accord de sorte que le vendeur transfère la propriété d'un bien à l'acheteur en contrepartie d'un prix en argent que doit payer l'acheteur.

[26] Bien que l'objet du contrat est la fourniture de munitions et non d'intérêts et de biens intermédiaires, les dispositions du contrat prévoient très explicitement qu'il y aura transfert de propriété des intrants et des produits intermédiaires en contrepartie du paiement d'une somme d'argent. Cette contrepartie peut être ajustée après vérification, mais il y a néanmoins une contrepartie. Il y a donc vente. Il ne s'agit pas d'une garantie.

[27] Les autres considérations énumérées au paragraphe 24 ne changent pas cette conclusion.

- a) Les paiements progressifs qui représentent le prix de chaque étape d'acquisition des intrants et des produits intermédiaires ne sont pas fixes, mais sont déterminables. Vu qu'ils sont déterminables, il est normal qu'il puisse y avoir des ajustements. Cela ne change pas leur caractère.
- b) Le fait que l'acquisition n'est pas l'acceptation ne change rien au fait qu'il y a une vente vu qu'il n'est nullement prévu que l'appelante peut devenir propriétaire des munitions<sup>19</sup>.
- c) Quant au risque, il est possible pour deux parties de se mettre d'accord sur le fait que la personne possédant le bien assume le risque à la place du propriétaire.
- d) De même, l'acheteur d'un intrant ou d'un bien intermédiaire est tout à fait libre de le confier à un autre pour que cette autre personne le transforme.
- e) Quant aux paiements faits aux sous-traitants, le simple fait qu'ils sont assujettis à la délivrance d'une lettre de crédit ne change rien au fait qu'il y a vente. Il y a cependant un aspect particulier des acomptes aux fournisseurs que je vais traiter au paragraphe 35 ci-dessous.

---

<sup>17</sup> Disposition 9601 19, paragraphe 4, du contrat (voir le paragraphe 8i) ci-dessus).

<sup>18</sup> Le contrat (annexe 1, pièce I-2) prévoit à la clause A.7, page 12, que le droit applicable sera le droit de l'Ontario.

<sup>19</sup> Dans la présente cause, il n'est nullement question de transactions où il y a vente à des tiers.



[28] La clause E.5.1<sup>20</sup> semble contraire à la notion d'une vente. Elle stipule que la livraison et l'acceptation sont des conditions préalables à toute obligation de verser un paiement progressif. Vu que l'acceptation et la livraison n'ont lieu que pour le produit fini, cela impliquerait que tous les paiements progressifs faits avant l'acceptation seraient volontaires.

[29] En lisant globalement le contrat, notamment les clauses D.2, D.3 et D.4<sup>21</sup>, il m'est impossible de conclure que les paiements progressifs sont volontaires avant l'acceptation. À l'exclusion du profit lié au coût variable qui n'est payable qu'après livraison et acceptation<sup>22</sup>, le contrat prévoit une obligation de faire les paiements progressifs au cours d'une période fixe<sup>23</sup> pourvu que l'appelante remplisse les différentes conditions, notamment quant à la documentation. Les paiements peuvent par la suite être vérifiés et, possiblement, remboursés, mais cela ne dispense pas le Canada de l'obligation de faire ces paiements.

[30] Les paiements dont il est question ont également pour effet de financer le processus global de production des munitions qui sont l'objet du contrat. Cette conséquence n'est pas incompatible avec le fait qu'ils sont la contrepartie de l'achat des intrants et des biens intermédiaires.

[31] Les parties ont porté à mon attention de la jurisprudence fort intéressante concernant la partie I.3 de la *LIR*<sup>24</sup>. Vu ma conclusion que la deuxième question

---

<sup>20</sup> Page 21 du contrat (voir le paragraphe 8g) ci-dessus).

<sup>21</sup> Pièce I-2, annexe 1, pages 20 à 23.

<sup>22</sup> Clause D.2.4 du contrat, p. 21, annexe 1, pièce I-2.

<sup>23</sup> Clause D.4.1 du contrat, p. 22, annexe 1, pièce I-2.

<sup>24</sup> Les parties m'ont remis des cahiers avec la jurisprudence et la doctrine suivantes : *CUQ c. Corp. Notre-Dame de Bon-Secours*, [1994] 3 R.C.S. 3, *Oerlikon Aérospatiale Inc. v. The Queen*, 99 DTC 5318, 97 DTC 694, *Controlled Foods Corp. Inc. c. La Reine*, [1981] 2 F.C. 238, *Upper Lakes Shipping Limited v. The Minister of Finance*, 98 DTC 6264, *London Life Insurance Company v. The Queen*, 2000 DTC 1774, *Autobus Thomas Inc. c. La Reine*, 2000 DTC 6165, *PCL Construction Management Inc. et al. v. The Queen*, 2000 DTC 2624, *The Royal Trust Company et al. v. The Queen*, 2001 DTC 52, *The Queen v. The Manufacturers Life Insurance Co.*, 2001 DTC 5396, *Federated Co-operatives Limited v. The Queen*, 2001 DTC 5414, *QEW 427 Dodge Chrysler (1991) Inc. v. Ontario (Minister of Revenue)*, 49 O.R. (3d) 776, *QEW 427 Dodge Chrysler (1991) Inc. v. Ontario (Minister of Revenue)*, 59 O.R. (3d) 460, *Canadian Forest Products Ltd. v. The Queen*, 2004 DTC 2869, *Ford Credit Canada Limited v. The Queen*, 2006 DTC 3424, 2007 FCA 225, *Monarch Life Assurance Co. c. Continental Insurance Co.*, [1980] C.A. 7, *Marcelon Inc. c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, [1991] R.D.F.Q. 3, *Simpsons Ltd. c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, [1992] R.D.F.Q. 19, *Crédit-Bail Banque Nationale Inc. c. Québec (sous-ministre du Revenu)*, [1993] R.D.F.Q. 10, *Les journaux Trans-Canada (1996) Inc. c. Le sous-ministre du Revenu du Québec*, [2004] J.Q. n° 13447 (C.A.), *Canfor Ltd. v. British Columbia (Minister of Finance)*, [1976] C.T.C. 429, *British Columbia (Minister of Finance) v. Canfor Ltd.*, [1977] C.T.C. 269, *Canfor Ltd. c. Colombie-Britannique (ministre des Finances)*, [1978] 1 R.C.S. 1047, *La Reine c. Savage*, [1983] 2 R.C.S. 428, *Transcanada Pipelines Ltd. v. Ontario (Minister of Revenue)*, [1992] O.J. No. 2592 (QL), *Harold Gross Machinery Inc. c. Ontario (Minister of Finance)*, 162 D.L.R. 4th 509, *Hewlett Packard (Canada) Ltd. v. The Queen*, 2004 DTC 6498, *Alberta (Treasury Branches) c. Canada (ministre du Revenu national)*, [1996] 1 R.C.S. 963, N. Prieur, *La mesure du capital versé et du capital imposable : une norme comptable, légale ou fiscale?* (2004) R.P.F.S. 81.

contient la réponse au débat, je vais simplement faire deux commentaires. Premièrement, du moment que, factuellement, il y a vente, cette jurisprudence ne peut mener à la conclusion qu'il s'agit d'une avance — toujours en faisant abstraction du paragraphe 181(3) de la *LIR*. Deuxièmement, les faits dans la présente cause sont assez uniques. Je prends note que dans *Oerlikon Aérospatiale Inc. c. Canada*<sup>25</sup>, la relation contractuelle était différente<sup>26</sup>.

[32] En conclusion, je suis d'accord avec l'appelante sur le fait que les acomptes sont des paiements faits en contrepartie de l'acquisition des intrants et des produits intermédiaires. Ceci peut paraître surprenant dans la mesure où le Canada avait comme objet ultime l'achat de munitions. Il s'agit cependant ici du résultat de la structure contractuelle particulière que le Canada a mise en place — sans doute dans le but d'avoir le plus grand contrôle possible sur des munitions et sur tout ce qui pourrait servir à fabriquer des munitions.

[33] Abstraction faite du paragraphe 181(3) de la *LIR*, nous pourrions conclure que les montants en question étaient des paiements et, en conséquence, qu'ils ne pouvaient être des avances.

[34] Toutefois, même si cela réglait la question, il y aurait certaines nuances dont il faudrait tenir compte en cotisant de nouveau.

[35] Premièrement, la situation des acomptes sur comptes fournisseurs est différente de celle des acomptes sur inventaire que reflètent les paiements progressifs. Il s'agit de montants liés à des biens commandés par l'appelante, mais non livrés<sup>27</sup>. Le contrat entre le gouvernement et l'appelante ne lie pas les sous-traitants. En conséquence, toutes les dispositions prévoyant que le Canada acquiert le droit de propriété sur ces biens ne peuvent avoir d'effet avant le moment où la propriété est transférée des sous-traitants à l'appelante. Il faudrait que le ministre détermine quelles parties de ces acomptes sont, à la fin de l'année financière, payées pour des biens qui ne sont plus la propriété du fournisseur; seule cette partie-là serait exclue du capital.

[36] Deuxièmement, suivant la concession de l'appelante, il faudra également faire la répartition des acomptes sur inventaire entre la partie liée aux frais fixes et la partie liée à l'inventaire; seule la partie liée à l'inventaire serait exclue.

---

<sup>25</sup> [1999] A.C.F. n° 496, 99 DTC 5318.

<sup>26</sup> Dans *Oerlikon*, il n'est nullement question de transfert de propriété des intrants et des biens intermédiaires; de plus, l'argument présenté par *Oerlikon* était tout à fait différent.

<sup>27</sup> Paragraphe 16 de l'entente partielle des faits (voir le paragraphe 4 ci-dessus).

[37] Finalement, il faudrait tenir compte d'une concession qu'a faite l'appelante en reconnaissant que le ministre avait raison d'ajouter au capital de l'année financière 1996 une somme de 300 000 \$ qui n'est pas liée au présent litige<sup>28</sup>.

#### Le paragraphe 181(3) et le traitement comptable

[38] Les acomptes en question sont inclus au bilan comme des avances et n'ont pas été traités comme un revenu dans les états financiers. L'intimée prétend qu'en conséquence, le paragraphe 181(3) de la *LIR* a pour effet d'inclure ces montants dans le capital aux fins de l'impôt des grandes sociétés.

[39] L'appelante répond que la note 6 du bilan, note qui fait partie des états financiers, indique clairement qu'il y a eu cession de biens et que l'inventaire en question n'appartient plus à l'appelante. Le bilan présenté résulte du fait que le contribuable comptabilise ses revenus en utilisant la méthode d'achèvement des travaux. Quant au fait que la note 6 fait également mention de garantie, l'appelante soutient qu'il faut se reporter au contrat pour y rechercher sa vraie nature.

[40] L'appelante prétend aussi qu'il faut examiner cette question dans le contexte particulier de la défense en tenant compte non seulement de l'article 20 de la *Loi sur la production de défense*, mais également de la volonté du gouvernement d'exercer le plus grand contrôle possible sur des matières dangereuses, les munitions.

[41] Avant d'examiner ces prétentions, il est utile d'examiner le droit applicable.

[42] Le paragraphe 181(3) de la *LIR* prévoit l'utilisation de montants :

[...] qui figurent au bilan présenté aux actionnaires de la société [...], ou, si un tel bilan n'est pas dressé conformément aux principes comptables généralement reconnus ou [...] ceux qui y figureraient si un tel bilan était dressé conformément à ces principes, [...]

[Je souligne.]

Il faut donc prendre le bilan comme point de départ à moins qu'il soit démontré que le bilan n'est pas conforme aux principes comptables généralement reconnus.

[43] Dans l'arrêt *Canada (Procureur général) c. Crédit Ford du Canada Ltée*<sup>29</sup> de la Cour d'appel fédérale, le juge Ryer écrit :

---

<sup>28</sup> Voir la note 3 ci-dessus.

27 [...] le bilan en cause doit être accepté pour le calcul de l'IGS payable par la société lorsqu'il a été établi conformément aux PCGR et qu'il respecte par ailleurs les dispositions particulières de la partie I.3.

28 Cela ne signifie pas que le ministre ou les tribunaux ne peuvent pas procéder à un examen des bilans établis conformément aux PCGR<sup>30</sup>. Le ministre aura toujours la possibilité d'arguer que la qualification qui est faite d'un élément du bilan n'est pas conforme à ce qui est prévu par les PCGR. Les tribunaux auraient alors l'obligation de trancher la question, en tenant compte de la preuve d'experts en matière comptable. [...]

30 Il n'est pas contesté que les montants inscrits dans le bilan de Crédit Ford au titre des actions de la catégorie C [...] ont été correctement qualifiés d'élément de passif de Crédit Ford selon les PCGR. En outre, personne n'a prétendu que les dispositions de la partie I.3 imposent une autre qualification. Par conséquent, pour les motifs énoncés, ces montants n'ont pas à être inclus, pour les années d'imposition en cause, dans le capital de Crédit Ford pour l'application de la partie I.3 de la LIR.

[44] En conséquence :

on doit utiliser le bilan pour calculer l'impôt des grandes sociétés,

- a) à moins qu'une autre disposition particulière de l'impôt des grandes sociétés s'applique; ou
- b) à moins que la preuve établisse que le bilan n'est pas conforme aux principes comptables généralement reconnus.

[45] Il n'y a aucune autre disposition qui s'applique et il n'y a pas de preuve comptable que le bilan de l'appelante n'a pas été établi conformément aux principes comptables généralement reconnus.

[46] Quel est l'impact de la note 6 des états financiers? La note 6 est contradictoire; on y fait état d'une « cession », ce qui semble suggérer une vente d'inventaire; mais on y fait également état d'une garantie, ce qui semble suggérer qu'il s'agit d'un moyen de financement et que l'appelante n'a pas fait tout ce qui est nécessaire pour que les acomptes en question puissent être considérés comme des revenus. La note 6 ne résout pas le débat.

---

<sup>29</sup> 2007 CAF 225. Voir aussi les paragraphes 20 à 24 de cet arrêt.

<sup>30</sup> En anglais, cette phrase se lit : "This is not to say that the Minister or the courts are precluded from any consideration of a balance sheet that is said to have been prepared in accordance with GAAP."

[47] Ce qui est significatif, c'est le fait même d'inscrire les acomptes en question au passif du bilan plutôt que de les traiter comme des revenus. Il y a là un choix comptable; la preuve ne nous permet pas de connaître les raisons comptables guidant ce choix. Le paragraphe 181(3) dicte que le bilan doit être accepté.

[48] Il est peut-être surprenant que le résultat, abstraction faite du paragraphe 181(3) de la *LIR*, soit différent de celui qui résulte de son application, mais c'est la conséquence du choix fait par le législateur<sup>31</sup>.

[49] Je dois conclure qu'aux fins de l'impôt des grandes sociétés, le ministre avait raison d'ajouter au capital imposable de l'appelante les montants inscrits aux comptes « acomptes reçus sur comptes fournisseurs » et « acomptes sur inventaire » au passif du bilan de l'appelante pour les années d'imposition 1995 à 1998.

[50] En conséquence, l'appel doit être rejeté. Avant de signer le jugement, je vais demander au greffe de communiquer avec les parties pour leur demander si elles veulent faire des observations quant aux frais.

[51] Finalement, j'aimerais remercier les avocats des parties pour leur excellente présentation de la cause.

Signé à Ottawa, Canada, ce 15<sup>e</sup> jour d'août 2008.

« Gaston Jorré »

---

Juge Jorré

---

<sup>31</sup> Voir le paragraphe 20 de la décision du juge Ryer dans *Canada (Procureur général) c. Crédit Ford du Canada Ltée*, 2007 CAF 225.

RÉFÉRENCE : 2008 CCI 461

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2004-3710(IT)G

INTITULÉ DE LA CAUSE : SNC TECHNOLOGIES INC.  
(ANCIENNEMENT LES  
TECHNOLOGIES INDUSTRIELLES  
SNC INC.) c. SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Montréal (Québec)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 21 juin 2007

MOTIFS DU JUGEMENT PAR : L'honorable juge Gaston Jorré

DATE DES MOTIFS  
DU JUGEMENT : Le 15 août 2008

COMPARUTIONS :

Avocats de l'appelante : M<sup>e</sup> Wilfrid Lefebvre  
M<sup>e</sup> Dominic C. Belley

Avocat de l'intimée : M<sup>e</sup> Pierre Cossette

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Noms : M<sup>e</sup> Wilfrid Lefebvre  
M<sup>e</sup> Dominic C. Belley

Cabinet : Ogilvy Renault LLP  
Montréal (Québec)

Pour l'intimée : John H. Sims, c.r.  
Sous-procureur général du Canada  
Ottawa, Canada