

Cour d'appel
fédérale



CANADA

Federal Court
of Appeal

Date : 20091112

Dossier : A-520-08

Référence : 2009 CAF 325

**CORAM : LA JUGE SHARLOW
LA JUGE LAYDEN-STEVENSON
LE JUGE RYER**

ENTRE :

LE PROCUREUR GÉNÉRAL DU CANADA

appellant

et

**IMPERIAL OIL RESOURCES LIMITED ET
IMPERIAL OIL RESOURCES VENTURES LIMITED**

intimées

Audience tenue à Toronto (Ontario), le 28 octobre 2009.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 12 novembre 2009.

MOTIFS DU JUGEMENT :

LA JUGE SHARLOW

Y ONT SOUSCRIT :

**LA JUGE LAYDEN-STEVENSON
LE JUGE RYER**

Cour d'appel
fédérale



CANADA

Federal Court
of Appeal

Date : 20091112

Dossier : A-520-08

Référence : 2009 CAF 325

**CORAM : LA JUGE SHARLOW
LA JUGE LAYDEN-STEVENSON
LE JUGE RYER**

ENTRE :

LE PROCUREUR GÉNÉRAL DU CANADA

appellant

et

**IMPERIAL OIL RESOURCES LIMITED ET
IMPERIAL OIL RESOURCES VENTURES LIMITED**

intimées

MOTIFS DU JUGEMENT

LA JUGE SHARLOW

[1] Le 6 mai 1976, le gouverneur en conseil a adopté le *Décret de remise relatif à Syncrude*, C.R.C., ch. 794. Les intimées, Imperial Oil Resources Limited et Imperial Oil Resources Ventures Limited (collectivement, « Imperial ») sont en désaccord avec la Couronne sur la façon dont il faudrait tenir compte du *Décret de remise relatif à Syncrude* pour déterminer les droits et obligations d'Imperial en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.), pour l'année d'imposition 1997. Leur litige a été l'objet d'un procès entendu par le juge O'Reilly de la Cour fédérale. Il a réglé le conflit en faveur d'Imperial, pour les motifs exposés dans

Imperial Oil Resources Ltd. c. Canada (Procureur général), 2008 CF 1037), et a rendu un jugement au montant qui, selon lui, est le solde impayé de l'impôt remis à Imperial. La Couronne a interjeté appel de ce jugement. Imperial a interjeté un appel incident sur la question des intérêts sur la remise d'impôt.

La norme de contrôle

[2] Il n'y a aucun désaccord sur les faits. Le désaccord entre les parties concerne essentiellement l'interprétation qu'il convient de donner à un règlement, le *Décret de remise relatif à Syncrude*. C'est là une question de droit à laquelle s'applique la norme de la décision correcte.

Contexte

[3] En général, une redevance provinciale pour la production d'une ressource non-renouvelable représente la part de la ressource qui est réservée ou payable à la province conformément aux lois provinciales ou au contrat conclu entre la province et le producteur. Avant les événements qui ont donné lieu à la présente affaire, une redevance réservée à une province était exclue du revenu du producteur aux fins de l'impôt sur le revenu, et une redevance payable à une province était déductible dans le calcul du revenu du producteur.

[4] Au début des années 1970, les provinces ont apporté des changements importants à la structure et au montant des redevances provinciales sur les ressources, au point où le gouvernement fédéral a perçu une menace d'érosion grave de l'assiette de l'impôt fédéral sur le

revenu. Le gouvernement fédéral a répondu en apportant des modifications à la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Les modifications visaient à assurer que l'allègement fiscal fédéral pour les redevances soit limité à un montant jugé approprié par le gouvernement fédéral. Les modifications ont été adoptées le 13 mars 1975, lesquelles sont entrées en vigueur après le 6 mai 1974.

[5] Il n'est pas nécessaire de revoir en détail toutes les modifications apportées à la *Loi de l'impôt sur le revenu* le 13 mars 1975 en ce qui concerne les redevances sur les ressources. Il suffit de dire que les modifications incluaient l'adoption des alinéas 12(1)*o* et 18(1)*m*). En raison de l'effet combiné de ces dispositions, un producteur de ressources, dans le calcul de son revenu aux fins de l'impôt sur le revenu, devait inclure toutes les redevances sur les ressources payables à une province et ne pouvait pas les déduire.

[6] En contrepartie, les producteurs de ressources ont eu droit à un abattement d'impôt fédéral, remplacé en 1976 par une nouvelle déduction appelée la « déduction relative aux ressources ». Ces mesures accordaient des allègements fiscaux pour remplacer ce que le gouvernement fédéral considérait comme une redevance raisonnable sur les bénéfices relatifs aux ressources.

[7] Durant la période où les modifications relatives aux redevances sur les ressources ont été apportées à la *Loi de l'impôt sur le revenu*, l'exploitation des sables bitumineux dans le nord de l'Alberta débutait. En 1975, les compagnies pétrolières qui exploitaient ces sables bitumineux (y

compris les prédécesseurs d'Imperial) ont conclu une entente contractuelle sur les redevances avec l'Alberta intitulée l'Alberta Crown Agreement.

[8] L'Alberta Crown Agreement porte sur la production au « projet Syncrude », défini comme suit dans l'entente :

[TRADUCTION] « projet Syncrude » désigne le plan en vue de la récupération des sables bitumineux, de bitume brut ou de leurs dérivés approuvé dans le document intitulé « Approval No. 1920 » de la Commission chargée de l'économie des ressources énergétiques [Energy Resources Conservation Board] de l'Alberta, tel que ce plan peut être modifié à l'occasion par tout « Approval » délivré en remplacement ou en amendement en vertu de la *The Oil and Gas Conservation Act* avec l'approbation du lieutenant-gouverneur en conseil de l'Alberta, les concessionnaires, les matières louées, les installations et tous les biens que les concessionnaires possèdent, acquièrent ou exploitent dans le cadre du projet, mais (exception faite de l'inclusion des coûts qui en découlent conformément à l'annexe « A ») cela n'inclut pas le poste d'alimentation, la canalisation pour le pétrole brut synthétique ou les biens que [Northward Developments Ltd.] possède, gère ou exploite.

[9] Le terme « concessions » mentionné dans cette définition désigne les concessions 17 et 22 des sables bitumineux du gouvernement de l'Alberta (sous réserve de quelques exceptions et prolongations qui ne sont pas pertinentes en l'espèce). Les concessions 17 et 22, situées au nord de Fort McMurray (Alberta), sont l'emplacement de la première production de sables bitumineux de l'Alberta.

[10] L'Alberta Crown Agreement oblige les compagnies pétrolières participantes à entreprendre le projet Syncrude dans le cadre d'une coentreprise formée avec l'Alberta en sa qualité de bailleresse des concessions 17 et 22 (l'Alberta à titre de bailleresse est désignée dans l'entente sous le nom « Alberta Royalty »). La coentreprise est régie par une entente distincte

intitulée la Syncrude Joint Venture and Management Agreement. Syncrude Canada Ltd. détient et gère les actifs du projet Syncrude à titre de représentant des participants.

[11] En vertu de l'Alberta Crown Agreement, l'Alberta avait le droit de recevoir la moitié du « bénéfice net estimé », lequel était calculé en appliquant une formule selon laquelle la valeur de la production (établie d'une manière donnée) est réduite de certains frais d'exploitation et des indemnités versées pour les coûts de développement et les coûts en capital. Il n'est pas contesté que les montants à recevoir par l'Alberta en vertu de l'Alberta Crown Agreement sont visés par les alinéas 12(1)o) et 18(1)m) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, en sa version modifiée le 13 mars 1975.

[12] Pendant la négociation de l'Alberta Crown Agreement, les compagnies pétrolières essayaient de conclure une entente avec le gouvernement fédéral pour éviter que les modifications à la *Loi de l'impôt sur le revenu* susmentionnées, y compris les alinéas 12(1)o) et 18(1)m), ne s'appliquent à la production des concessions 17 et 22. À cette fin, le gouverneur en conseil a adopté le *Décret de remise relatif à Syncrude* le 6 mai 1976 (reproduit en annexe aux présents motifs).

[13] Le *Décret de remise relatif à Syncrude* a été adopté en vertu du paragraphe 17(1) de la *Loi sur la gestion des finances publiques*, L.R.C. 1970, ch. F-10, tel qu'il était libellé en 1976. Aux fins du présent appel, il n'est pas contesté que le paragraphe 17(1) alors en vigueur est

essentiellement le même que le paragraphe 23(2) de la *Loi sur la gestion des finances publiques*, L.R.C. 1985, ch. F-11, tel qu'il était libellé en 1997 :

23. (2) Sur recommandation du Conseil du Trésor, le gouverneur en conseil peut, s'il le juge d'intérêt public, faire remise de tous droits, taxes ou pénalités.

23. (2) The Governor in Council may, on the recommendation of the Treasury Board and when he considers it in the public interest, remit any tax, fee or penalty.

[14] Le paragraphe 3(1) du *Décret de remise relatif à Syncrude* accorde une remise de l'impôt payable en vertu de la partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu* par suite de l'application des « dispositions sur les redevances » (lesquelles englobent les alinéas 12(1)*o* et 18(1)*m*) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*) à la redevance à recevoir par l'Alberta relativement à la production du « projet Syncrude ». Voici la définition du « projet Syncrude » que l'on retrouve dans le *Décret de remise relatif à Syncrude* :

« projet Syncrude » désigne le plan du participant en vue de la récupération des matières louées des concessions 17 et 22.

“Syncrude Project” means the scheme of the participant for the recovery of leased substances from Leases 17 and 22;

[15] Dans le présent appel, personne n'a laissé entendre que les différences entre les définitions du « projet Syncrude » de l'Alberta Crown Agreement et du *Décret de remise relatif à Syncrude* étaient pertinentes. De même, la définition de l'expression « concessions 17 et 22 » du *Décret de remise relatif à Syncrude* a été traitée essentiellement de la même façon que la définition de « concessions » de l'Alberta Crown Agreement.

[16] De par sa formulation, le *Décret de remise relatif à Syncrude* s'appliquait dès la première année de production du projet Syncrude. Aux termes du paragraphe 3(2) du *Décret de remise relatif à Syncrude*, il cessait de s'appliquer à la survenance de certains événements, ou le 31 décembre 2003, selon celui des événements qui se produisait en premier.

[17] Les compagnies pétrolières qui participent au projet Syncrude ont demandé et obtenu une décision anticipée en matière d'impôt exposant la façon dont *Décret de remise relatif à Syncrude* serait administré par le ministre du Revenu national. Le 28 avril 1976, un haut fonctionnaire du ministère des Finances a écrit aux agents des décisions, à leur demande, pour clarifier l'objet du *Décret de remise relatif à Syncrude* :

[TRADUCTION] À votre demande, je vous écris pour confirmer que le gouvernement avait manifestement l'intention de faire en sorte que la remise ci-jointe ait pour effet de modifier la *Loi de l'impôt sur le revenu* à toutes les fins.

[18] La décision anticipée en matière d'impôt remise au prédécesseur d'Imperial est datée du 29 avril 1976, dont le passage pertinent est rédigé comme suit (je souligne) :

[TRADUCTION]

- A. Tant que le décret de remise est en vigueur, à chaque année d'imposition, l'impôt remis à Imperial ramènera l'impôt payable par ailleurs en vertu de la Loi de l'impôt sur le revenu du Canada au montant qui serait payable au motif que :
1. la part de 50 % du bénéfice net estimé de la coentreprise de l'Alberta, les matières louées en règlement de cette quote-part du bénéfice et le produit de la disposition détenus par Alberta Royalty en vertu de l'Alberta Crown Agreement, ne seront pas imposables pour Imperial ou pour Syncrude [Canada Ltd.] en vertu des alinéas 12(1)o ou 18(1)m) de la Loi de l'impôt sur le revenu du Canada.
 2. la redevance pour la production brute réservée à Alberta Royalty en

vertu de l'Alberta Crown Agreement ainsi que le produit de la disposition ne seront pas imposables pour Imperial ou pour Syncrude [Canada Ltd.] en vertu des alinéas 12(1)*o* ou 18(1)*m* de la *Loi de l'impôt sur le revenu* du Canada.

3. la redevance payable à Alberta Royalty aux termes des concessions en application des dispositions de la *Mines and Minerals Act* de la province d'Alberta relativement aux matières louées, ainsi que le produit de la disposition, ne seront pas imposables pour Imperial ou pour Syncrude [Canada Ltd.] en vertu des alinéas 12(1)*o* ou 18(1)*m* de la *Loi de l'impôt sur le revenu* du Canada.

[...]

- C. Les versements et autres paiements de l'impôt, des intérêts et des pénalités prescrits en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* du Canada pour toutes les années pertinentes seront calculés selon les procédures établies ci-dessus.

[19] L'administration du *Décret de remise relatif à Syncrude* n'a causé aucune controverse jusqu'en 1997. Cette année-là, l'Alberta Crown Agreement a été modifiée pour la sixième fois en réponse à l'annonce portant que l'Alberta avait l'intention d'adopter un régime général de redevances pour remplacer sa politique selon laquelle chaque projet était régi par une entente distincte. Le régime général de redevances entrera en vigueur pour le projet Syncrude en 2015. La modification n° 6 de l'Alberta Crown Agreement régit la transition au nouveau régime.

[20] La modification n° 6 reconnaît aussi l'élargissement du projet Syncrude de manière à y ajouter des concessions. Je l'appellerai le « projet Syncrude élargi ». Il est bien établi que les seules concessions additionnelles incluses dans le projet Syncrude élargi qui sont pertinentes en l'espèce sont les « concessions Aurora », situées à environ 30 milles des concessions 17 et 22.

[21] L'Alberta voulait créer une mesure incitative pour que les participants au projet Syncrude original investissent dans le développement des concessions Aurora. Pour cette raison, l'Alberta

a convenu que les crédits pour les coûts en capital engagés dans le cadre de leur développement (les « crédits en capital Aurora ») seraient soustraits des redevances à recevoir par l'Alberta à l'égard de la production du projet Syncrude élargi.

[22] La production prévue aux concessions Aurora ne s'est pas développée avant 2000. Pour l'année 1997, la seule production dans le cadre du projet Syncrude élargi a été effectuée aux concessions 17 et 22.

[23] Dans le calcul du montant de l'impôt de la partie I qui devait être remis pour l'année 1997 en vertu du *Décret de remise relatif à Syncrude*, la Couronne était d'avis que la redevance à recevoir par l'Alberta relativement à la production aux concessions 17 et 22 était le montant de la redevance à recevoir par l'Alberta en vertu de l'Alberta Crown Agreement, en sa version modifiée par la modification n° 6. En d'autres termes, les sommes à inclure dans le revenu aux termes de l'alinéa 12(1)o) à l'égard de la redevance de Syncrude à recevoir par l'Alberta ont tenu compte des crédits en capital Aurora, et le montant de la remise a été réduit en conséquence.

[24] Imperial était d'avis que, à cause de cela, elle ne recevait pas le montant total de la remise et les intérêts auxquels elle avait droit. Elle a donc présenté une demande de contrôle judiciaire à la Cour fédérale pour faire valoir que le montant de la remise devrait être calculé en fonction de la redevance qui aurait été à recevoir par l'Alberta si l'Alberta Crown Agreement n'avait pas été modifiée de façon à donner des crédits en capital Aurora. Cette demande a été convertie en action. Le procès a été entendu par le juge O'Reilly.

[25] Le juge O'Reilly a donné raison à Imperial et, le 17 septembre 2008, a rendu jugement au montant du versement insuffisant de la remise, avec intérêts en vertu du paragraphe 31(2) de la *Loi sur la responsabilité civile de l'État et le contentieux administratif*, L.R.C. 1985, ch. C-50.

Sa conclusion est résumée au paragraphe 46 de ses motifs, dont voici le passage pertinent :

[...] La [*Loi de l'impôt sur le revenu*] comporte une disposition générale [faisant référence à l'alinéa 12(1)*o*] exigeant que les redevances soient incluses dans le revenu. Le [*Décret de remise relatif à Syncrude*] comporte une disposition expresse d'allègement des impôts payables sur les redevances à l'égard du projet Syncrude tel qu'initialement conçu. Ainsi, la [*Loi de l'impôt sur le revenu*] exige d'inclure dans le revenu la « redevance » « à recevoir » par l'Alberta, alors que le [*Décret de remise relatif à Syncrude*] permet une remise de l'impôt payable sur la « redevance » « à recevoir » par l'Alberta « à l'égard du projet Syncrude ». À mon avis, la demande de remise d'Imperial découle d'une combinaison entre l'exigence générale de la [*Loi de l'impôt sur le revenu*] et de la disposition expresse d'allègement contenue au [*Décret de remise relatif à Syncrude*]. Sa demande est conforme à l'objet des dispositions relatives aux redevances, qui est de séparer l'obligation fiscale fédérale du régime provincial relatif aux redevances. Imperial prétend que son obligation fiscale fédérale est demeurée la même nonobstant les changements apportés au régime de redevances de l'Alberta. Par conséquent, la situation du gouvernement fédéral ne pouvait être pire. Il m'apparaît que, tout comme les redevances afférentes aux profits réalisés à Aurora ne sont pas admissibles à la remise prévue au [*Décret de remise relatif à Syncrude*], les crédits Aurora ne devraient pas non plus être utilisés pour diminuer la redevance admissible.

[26] La Couronne a interjeté appel du jugement. Imperial a interjeté un appel incident au motif que les intérêts devraient être déterminés comme si une remise aux termes du *Décret de remise*

relatif à Syncrude équivalait à un remboursement de paiements en trop d'impôt prescrit par la *Loi de l'impôt sur le revenu*, de sorte que les intérêts s'accumuleraient sur le montant total de la remise pour l'année 1997, et non seulement sur le montant du présumé solde impayé.

Appel

[27] Il existe très peu de jurisprudence sur l'effet juridique d'un décret de remise. L'arrêt de principe à ce sujet est *Perley c. Canada* (1999), 240 N.R. 183, [1999] 3 C.T.C. 180, 99 D.T.C. 5176 (C.A.F.). Dans cette affaire, il s'agissait de déterminer si un litige quant à l'application correcte d'un décret de remise de l'impôt pouvait être réglé par la Cour canadienne de l'impôt dans un appel prévu par la loi contre la cotisation fiscale. Dans un tel appel, la Cour de l'impôt doit déterminer si la cotisation est fondée en fait et en droit. Le décret de remise en question en l'espèce visait à verser l'impôt payable par un Indien en vertu de la partie I sur le revenu d'emploi payé par un employeur qui réside dans une réserve indienne. Le juge Létourneau, s'exprimant au nom de la Cour, a expliqué que du point de vue du droit, un décret de remise de l'impôt ne peut toucher le bien-fondé d'une cotisation d'impôt sur le revenu, laquelle doit être établie uniquement sous le régime de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et du *Règlement de l'impôt sur le revenu*. Un décret de remise de l'impôt s'applique à l'étape du recouvrement. Il ne peut que libérer une personne d'une dette fiscale ou obliger la Couronne à rembourser une dette fiscale qui a été payée.

[28] Pour cette raison, une lettre datée du 28 avril 1976 rédigée par le haut fonctionnaire des Finances aux agents du fisc chargés d'examiner la demande d'Imperial de décision anticipée en

matière d'impôt ne peut être prise au sens propre. Il est légalement impossible pour un décret de remise d'avoir [TRADUCTION] « pour effet de modifier la *Loi de l'impôt sur le revenu* à toutes les fins ».

[29] Toutefois, il est légalement possible pour un décret de remise d'accorder une remise de l'impôt visant à annuler l'effet de l'application d'une disposition particulière de la *Loi de l'impôt sur le revenu* à une personne en particulier pour une année en particulier. Voilà peut-être l'objet de la lettre du 28 avril 1976. Quoi qu'il en soit, c'est le genre de décret de remise qui a été accordé en l'espèce.

[30] Lorsqu'un décret de remise de ce genre est accordé, il peut être utile de calculer le montant de la remise en se basant sur une déclaration de revenus hypothétique dans laquelle la disposition particulière est présumée inexistante. Il semble que cela soit la technique d'analyse utilisée en l'espèce. Toutefois, il ne faut pas confondre cet exercice analytique avec la décision finale relativement à la dette fiscale d'une personne conformément à la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

[31] Comme je l'ai déjà expliqué, les parties ne s'entendent pas sur le montant de l'impôt de la partie I remis pour l'année 1997 en vertu du *Décret de remise relatif à Syncrude*. Le litige consiste à savoir si la Couronne avait raison quand, dans le calcul du montant de la remise pour 1997, il a été décidé que les sommes à inclure dans le revenu aux termes de l'alinéa 12(1)*o* à l'égard de la redevance de Syncrude à recevoir par l'Alberta constituaient le montant réel de la

redevance à recevoir par l'Alberta en vertu de l'Alberta Crown Agreement, modifiée par la modification n° 6. Imperial prétend que les sommes à inclure dans le revenu auraient dû être déterminées de la même façon que les redevances qu'aurait dû recevoir l'Alberta si l'entente n'avait pas permis une déduction pour les crédits en capital Aurora.

[32] La différence ressort clairement de l'exemple hypothétique simplifié énoncé au paragraphe 25 des motifs du juge O'Reilly, que j'ai reproduit ci-dessous avec quelques modifications pour le simplifier davantage :

	<i>Colonne 1</i>	<i>Colonne 2</i>	<i>Colonne 3</i>	<i>Colonne 4</i>
	Sans modification relative aux redevances	Avec des modifications relatives aux redevances, sans remise	Avec remise (par la Couronne)	Avec remise (par Imperial)
Revenu brut	1 500 \$	1 500 \$	1 500 \$	1 500 \$
Redevance à la Couronne	-100 \$	-100 \$	-100 \$	-100 \$
Autres déductions	-800 \$	-800 \$	-800 \$	-800 \$
Résultat comptable net	600 \$	600 \$	600 \$	600 \$
Ajout : redevance à la Couronne (art. 12(1)o))		100 \$	100 \$	100 \$
Revenu imposable	600 \$	700 \$	700 \$	700 \$
Revenu admissible à la remise			100 \$	120 \$
Revenu révisé	600 \$	700 \$	600 \$	580 \$
Impôt payable	174,72 \$	203,84 \$	174,72 \$	168,90 \$

[33] Ce tableau montre que, avant l'adoption de l'alinéa 12(1)o) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, Imperial aurait été imposée sur son revenu net des redevances à l'Alberta, qui dans cet exemple équivaut à 100 \$ (colonne 1). L'alinéa 12(1)o) obligeait Imperial à ajouter le montant des redevances (100 \$) à son revenu aux fins de l'impôt sur le revenu (colonne 2). Les colonnes

3 et 4 montrent le changement représenté par le *Décret de remise relatif à Syncrude*, comme l'ont compris la Couronne et Imperial respectivement. La Couronne est d'avis que le montant des redevances admissibles à la remise est de 100 \$, le montant de la redevance versée à l'Alberta (colonne 3). Imperial est d'avis que, si la redevance payable à l'Alberta avait été de 120 \$ sans les crédits en capital Aurora, le montant des redevances admissibles à la remise aurait dû être de 120 \$ (colonne 4).

[34] À mon avis, l'erreur d'Imperial découle d'une hypothèse erronée, c'est-à-dire que lorsque l'Alberta Crown Agreement a été modifiée pour permettre à Imperial de déduire les crédits en capital Aurora dans le calcul de la redevance à recevoir par l'Alberta en 1997, le montant de la remise devait être déterminé en se fondant sur le versement de la redevance sur les concessions Aurora et les concessions 17 et 22. Avec égards, je ne suis pas d'accord avec l'analyse du juge O'Reilly au paragraphe 46 de ses motifs parce qu'elle repose sur la même hypothèse erronée.

[35] Le versement proposé par Imperial ne peut être accepté parce qu'il n'est pas conforme à la nature essentielle d'une redevance, laquelle est nécessaire liée à la production d'un bien immobilier particulier, qui consiste à verser une somme pour un bien immobilier improductif. Cela entraîne nécessairement une redevance négative sur le bien immobilier improductif et une redevance positive supérieure sur le bien immobilier productif. Cela est impossible.

[36] À mon avis, le juge O'Reilly a eu tort de conclure, pour l'année 1997, qu'il y avait une différence entre la redevance de Syncrude à recevoir par l'Alberta établie aux fins de

l'alinéa 12(1)o), et la redevance à recevoir par l'Alberta établie aux fins du *Décret de remise relatif à Syncrude*. Toute la production de 1997 provenait des concessions 17 et 22. Par conséquent, il n'y a pas lieu de faire la différence entre la production du projet Syncrude, tel que défini dans le *Décret de remise relatif à Syncrude* (c.-à-d., la production des concessions 17 et 22), et la production du projet Syncrude élargi prévu par la modification n° 6, lequel consistait aussi en la production des concessions 17 et 22 en 1997.

[37] À mon avis, les dispositions de la modification n° 6 qui autorisaient la déduction des crédits en capital Aurora ont entraîné une réduction de la redevance payable à l'Alberta relativement à la production des concessions 17 et 22. En d'autres termes, la redevance payable à l'Alberta dans le cadre du projet Syncrude (tel que défini dans le *Décret de remise relatif à Syncrude*) était la redevance payable à l'Alberta en vertu de l'Alberta Crown Agreement en sa version modifiée par la modification n° 6. Je conclus que la Couronne avait correctement déterminé le montant de la remise pour l'année 1997.

L'appel incident

[38] De par sa formulation, le *Décret de remise relatif à Syncrude* remet l'impôt payable en vertu partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le *Décret de remise relatif à Syncrude* est muet quant au paiement des intérêts.

[39] Il ressort du point C de la décision anticipée en matière d'impôt précité que les autorités fiscales ont décidé en 1976 que le *Décret de remise relatif à Syncrude* devait être administré en

précisant que la détermination de l'obligation d'Imperial de payer les intérêts sur le solde impayé de l'impôt de la partie I, ou sur les tardifs ou insuffisants de l'impôt de la partie I, doit prendre en considération la remise de l'impôt de la partie I. Ni l'une ni l'autre des parties ne prétend que cela est erroné en droit. La question soulevée dans l'appel incident est différente, c'est-à-dire à savoir si Imperial avait droit aux intérêts sur l'impôt remboursé en vertu de l'article 164 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

[40] Je suis d'accord avec la Couronne pour dire qu'il n'existe aucune loi ni aucun règlement qui prévoit un droit aux intérêts sur un paiement fait à une personne en vertu d'un décret de remise d'impôt, même si le décret donne lieu à un remboursement d'une dette fiscale déjà payée. Je conviens également que l'argument d'Imperial selon lequel elle devrait avoir droit à un versement d'intérêts, sinon la Couronne est injustement enrichie, n'a aucun fondement.

[41] Il ne reste plus qu'à examiner l'argument d'Imperial selon lequel, comme le *Décret de remise relatif à Syncrude* réduit l'impôt payable par Imperial en vertu de la partie I, le montant de la remise devrait être pris en considération pour décider si Imperial a droit au remboursement des intérêts en vertu de l'article 164 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le juge O'Reilly n'a pas abordé ce point dans ces motifs, mais il a ordonné que les intérêts soient payables sur le montant accordé par son jugement en vertu du paragraphe 31(2) de la *Loi sur la responsabilité civile de l'État et le contentieux administratif*. La Couronne avait reconnu, à juste titre selon moi, que si Imperial avait droit à un jugement pour le solde impayé de la remise pour l'année 1997, le

paragraphe 31(2) de la *Loi sur la responsabilité civile de l'État et le contentieux administratif* s'appliquerait au jugement.

[42] Les intérêts créditeurs ne sont payables en vertu de l'article 164 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* que sur un « paiement en trop » pour une année en particulier. Selon la définition donnée au paragraphe 164(7), un « paiement en trop » fait par un contribuable pour une année est essentiellement l'excédent du total des sommes versées sur les montants dont le contribuable est redevable pour l'année sur le montant qu'il doit payer. Imperial prétend qu'elle a droit aux intérêts créditeurs pour l'année 1997 parce qu'elle a payé un montant plus élevé au titre de l'impôt qu'elle devait payer pour 1997 que le montant qui a été déterminé, en tenant compte du montant de l'impôt de la partie I remis pour l'année 1997 en vertu du *Décret de remise relatif à Syncrude*.

[43] À mon avis, Imperial n'a pas établi qu'elle avait droit aux intérêts créditeurs pour l'année 1997.

[44] Il est possible d'établir, à partir du dossier, le montant de l'impôt qu'Imperial devait payer pour 1997 calculé en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et du *Règlement de l'impôt sur le revenu*, et il est aussi possible d'établir le montant de la remise de l'impôt de la partie I pour cette année-là. Toutefois, il est impossible de savoir quels paiements, le cas échéant, Imperial a faits au titre de l'impôt qu'elle devait payer pour 1997.

[45] Par conséquent, même si je devais présumer que l'argument d'Imperial dans le cadre de l'appel incident est fondé en droit, il est impossible de déterminer, à la lumière du dossier, si Imperial a droit aux intérêts créditeurs. Il en est ainsi parce que le dossier ne permet pas de conclure que le total des paiements faits par Imperial au titre de l'impôt qu'elle devait payer pour l'année 1997 était supérieur à sa dette fiscale de 1997 après avoir pris la remise en considération.

[46] Dans ces circonstances, l'appel incident d'Imperial doit être rejeté en fonction des faits. Il n'est pas nécessaire de me prononcer sur l'argument juridique d'Imperial dans le cadre de l'appel incident et je refuse de le faire.

Conclusion

[47] Pour les motifs qui précèdent, j'accueillerais l'appel, rejetterais l'appel incident et annulerai le jugement de la Cour fédérale. En rendant l'ordonnance qui aurait dû être rendue, je rejetterais l'action des intimées Imperial Oil Resources Limited et Imperial Oil Resources Ventures Limited. La Couronne a droit aux dépens afférents à l'appel et à l'appel incident ainsi qu'aux dépens devant la Cour fédérale.

« K. Sharlow »

j.c.a.

« Je suis d'accord.

Carolyn Layden-Stevenson, j.c.a. »

« Je suis d'accord.

C. Michael Ryer, j.c.a. »

ANNEXE

Décret de remise relatif à Syncrude

Syncrude Remission Order

C.R.C., ch. 794

C.R.C., c. 794

Décret concernant la remise d'impôt sur le revenu pour le projet Syncrude

Order respecting the remission of income tax for the Syncrude Project

1. Le présent décret peut être cité sous le titre : *Décret de remise relatif à Syncrude*.

1. This Order may be cited as the *Syncrude Remission Order*.

2 Dans le présent décret,

2. In this Order,

« barils » désigne des barils de pétrole brut synthétique qui proviennent des concessions 17 et 22 dans le cadre du projet Syncrude; (*barrels*)

“barrels” means barrels of synthetic crude oil from Leases 17 and 22 pursuant to the Syncrude Project; (*barils*)

« concessions 17 et 22 » désigne les concessions n^{os} 17 et 22 des sables bitumineux du gouvernement de l'Alberta, sauf la partie de la concession n^o 17 qui est assujettie à un accord daté du 20 septembre 1972, modifié par un accord daté du 26 septembre 1972, par lequel il a été concédé à la Great Canadian Oil Sands Limited un sous-bail des terres comprises dans la concession n^o 17, et comprend tous les autres documents ou titres qui prolongent la durée des concessions 17 et 22; (*Leases 17 and 22*)

“condition” means that the fiscal programs as they relate to the Syncrude Project in effect at the commencement of the Syncrude Project have been revised in such a manner as to have significant adverse economic effect on the Syncrude Project; (*condition*)

“Crown” means Her Majesty in right of the Province of Alberta; (*Couronne*)

« condition » désigne la révision des programmes fiscaux, applicables lors du début du projet Syncrude, de manière à lui causer des difficultés d'ordre économique significatives; (*condition*)

“leased substances” means all substances the participant has recovered pursuant to Leases 17 and 22; (*matières louées*)

« Couronne » désigne Sa Majesté du chef de la province d'Alberta; (*Crown*)

“Leases 17 and 22” means Government of Alberta Bituminous Sands Leases Nos. 17 and 22, excluding that portion of Lease No. 17 that is subject to an Agreement dated September 20, 1972 as amended by an Agreement dated September 26, 1972 whereby Great Canadian Oil Sands Limited was granted a sublease of lands contained in Lease No. 17, and includes any other documents or titles that extend the duration of Leases 17 and 22;

« dispositions relatives aux redevances » désigne les dispositions contenues aux alinéas 12(1)*o*, 18(1)*m* et aux paragraphes 69(6) à (10) de la *Loi de*

l'impôt sur le revenu; (royalty provisions)

« matières louées » désigne toutes matières que le participant a récupérées en vertu des concessions 17 et 22; (*leased substances*)

« participant » désigne

a) Canada-Cities Service Ltd., une personne morale, constituée en corporation en vertu des lois du Canada et dont le siège social est situé dans la ville de Calgary, province d'Alberta,

b) Imperial Oil Limited, une personne morale, constituée en corporation en vertu des lois du Canada et dont le siège social est situé dans la ville de Toronto, province d'Ontario,

c) Gulf Oil Canada Limited, une personne morale, constituée en corporation en vertu des lois du Canada et dont le siège social est situé dans la ville de Toronto, province d'Ontario,

d) la Couronne, représentée par le ministre de l'Énergie et des Ressources de la province d'Alberta,

e) Sa Majesté du chef du Canada, représentée par le ministre de l'Énergie, des Mines et des Ressources pour le Canada, et

f) Ontario Energy Corporation, une personne morale, constituée en corporation par une loi spéciale de l'assemblée législative de la province de Toronto [d'Ontario] et dont le siège social est situé dans la ville de Toronto, province d'Ontario,

(concessions 17 et 22)

“participant” means

(a) Canada-Cities Service Ltd., a body corporate, incorporated under the laws of Canada and having its head office at the City of Calgary, in the Province of Alberta,

(b) Imperial Oil Limited, a body corporate, incorporated under the laws of Canada and having its head office at the municipality of Metropolitan Toronto, in the Province of Ontario,

(c) Gulf Oil Canada Limited, a body corporate, incorporated under the laws of Canada and having its head office at the City of Toronto, in the Province of Ontario,

(d) the Crown as represented by the Minister of Energy and Resources for the Province of Alberta,

(e) Her Majesty in right of Canada as represented by the Minister of Energy, Mines and Resources for Canada, and

(f) Ontario Energy Corporation, a body corporate, incorporated by Special Act of the Legislature of the Province of Ontario and having its head office at the City of Toronto, in the Province of Ontario,

or any or all of them or their successors or assignees as long as they retain a share in the Syncrude Project; (*participant*)

“royalty provisions” means the provisions contained in paragraphs 12(1)(o) and 18(1)(m), and subsections 69(6) to (10) of the *Income Tax Act*;

ou l'un d'eux ou tous à la fois ou leurs successeurs ou cessionnaires, aussi longtemps qu'ils détiennent une action dans le projet Syncrude; (*participant*)

« pétrole brut synthétique » désigne un mélange, constitué en grande partie de pentanes et d'hydrocarbures plus lourds, qui peut contenir des composés de soufre, qui est dérivé du bitume brut et qui est à l'état liquide lorsque son volume est mesuré ou évalué; (*synthetic crude oil*)

« projet Syncrude » désigne le plan du participant en vue de la récupération des matières louées des concessions 17 et 22. (*Syncrude Project*)

3. (1) Sous réserve du paragraphe (2), remise est accordée à chaque participant de tout impôt payable pour une année d'imposition en vertu de la Partie I de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et qui résulte de l'application des dispositions relatives aux redevances aux

a) montants à recevoir et à la juste valeur marchande des biens à recevoir par la Couronne à titre de redevance, d'impôt, de loyer ou de prélèvement à l'égard du projet Syncrude, ou à titre de montant, quelle que soit la manière dont il est décrit, qui peut raisonnablement être considéré comme remplaçant un des montants qui précèdent;

b) aliénations en faveur de la Couronne, par le participant, de matières louées; et

c) acquisitions de la Couronne, par le participant, de matières louées.

(2) Aucune remise n'est accordée au participant en vertu du présent décret à l'égard d'une année d'imposition de ce participant qui commence après

a) la récupération de 1.1 milliard de

(*dispositions relatives aux redevances*)

“Syncrude Project” means the scheme of the participant for the recovery of leased substances from Leases 17 and 22; (*projet Syncrude*)

“synthetic crude oil” means a mixture, mainly of pentanes and heavier hydrocarbons, that may contain sulphur compounds, that is derived from crude bitumen and that is liquid at the time its volume is measured or estimated. (*pétrole brut synthétique*)

3. (1) Subject to subsection (2), remission is hereby granted to each participant of any tax payable for a taxation year pursuant to Part I of the *Income Tax Act* as a result of the royalty provisions being applicable to

(a) amounts receivable and the fair market value of any property receivable by the Crown as a royalty, tax, rental or levy with respect to the Syncrude Project, or as an amount however described, that may reasonably be regarded as being in lieu of any of the preceding amounts;

(b) dispositions of leased substances to the Crown by the participant; and

(c) acquisitions of leased substances from the Crown by the participant.

(2) No remission shall be granted pursuant to this Order to a participant in respect of a taxation year of that participant that commences after

(a) the recovery of 1.1 billion barrels,

barils, lorsque le gouverneur en conseil abroge le présent décret étant convaincu, à la suite du rapport du ministre des Finances, que la condition se réalise avant la récupération de 1.1 milliard de barils,

b) la récupération du nombre de barils récupérés à la date où le gouverneur en conseil abroge le présent décret étant convaincu, à la suite du rapport du ministre des Finances, que la condition se réalise, si l'abrogation a lieu après la récupération de plus de 1.1 et de moins de 2.1 milliards de barils,

c) la récupération de 2.1 milliards de barils, ou

d) le 31 décembre 2003,

selon celui des événements qui se produit en premier.

where the Governor in Council revokes this Order upon being satisfied on the report of the Minister of Finance that the condition exists prior to the recovery of 1.1 billion barrels,

(b) the recovery of the number of barrels recovered on the date the Governor in Council revokes this Order upon being satisfied on the report of the Minister of Finance that the condition exists if that date is after the recovery of more than 1.1 billion barrels and less than 2.1 billion barrels,

(c) the recovery of 2.1 billion barrels, or

(d) December 31, 2003,

whichever first occurs.

COUR D'APPEL FÉDÉRALE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : A-520-08

(UN APPEL ET UN APPEL INCIDENT DE L'ORDONNANCE DU JUGE O'REILLY DE LA COUR FÉDÉRALE, EN DATE DU 17 SEPTEMBRE 2008, DOSSIER N° T-1056-02 DE LA COUR FÉDÉRALE.)

INTITULÉ : Le procureur général du Canada c.
Imperial Oil Resources Limited et al.

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 28 octobre 2009

MOTIFS DU JUGEMENT : La juge SHARLOW

Y ONT SOUSCRIT : La juge LAYDEN-STEVENSON
Le juge RYER

DATE DES MOTIFS : Le 12 novembre 2009

COMPARUTIONS :

John R. Shipley
William L. Softley

POUR L'APPELANT

Al Meghji
Peter MacDonald

POUR LES INTIMÉES

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

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

POUR L'APPELANT

Osler, Hoskin & Harcourt LLP
Toronto (Ontario)

POUR LES INTIMÉES