

Dossier : 2012-1931(IT)G

ENTRE :

REPSOL CANADA LTD.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

---

Appels entendus sur preuve commune avec les appels de *Repsol Energy Canada Ltd.* (2012-1933(IT)G), les 28, 29 et 30 octobre 2014, à Calgary (Alberta)

Devant : L'honorable juge Campbell J. Miller

Comparutions :

Avocat de l'appelante : M<sup>c</sup> Robert D. McCue

Avocates de l'intimée : M<sup>es</sup> Josée Tremblay et Darcie Charlton

---

**JUGEMENT**

Les appels interjetés à l'encontre des nouvelles cotisations établies au titre de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 2007 et 2008 sont accueillis, et les nouvelles cotisations sont déferées au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelles cotisations, compte tenu du fait que le terminal et la jetée sont des biens compris dans la catégorie 43 et sont admissibles au crédit d'impôt à l'investissement. Les dépens sont adjugés aux appelantes.

Signé à Ottawa, Canada, ce 27<sup>e</sup> jour de janvier 2015.

« Campbell J. Miller »

---

Le juge C. Miller

Traduction certifiée conforme  
ce 17<sup>e</sup> jour de septembre 2015.

Yves Bellefeuille, réviseur

ENTRE :

REPSOL ENERGY CANADA LTD.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

---

Appels entendus sur preuve commune avec les appels de *Repsol Canada Ltd.* (2012-1931(IT)G), les 28, 29 et 30 octobre 2014, à  
Calgary (Alberta)

Devant : L'honorable juge Campbell J. Miller

Comparutions :

Avocat de l'appelante : M<sup>c</sup> Robert D. McCue

Avocates de l'intimée : M<sup>es</sup> Josée Tremblay et Darcie Charlton

---

**JUGEMENT**

Les appels interjetés à l'encontre des nouvelles cotisations établies au titre de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 2007 et 2008 sont accueillis, et les nouvelles cotisations sont déferées au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelles cotisations, compte tenu du fait que le terminal et la jetée sont des biens compris dans la catégorie 43 et sont admissibles au crédit d'impôt à l'investissement. Les dépens sont adjugés aux appelantes.

Signé à Ottawa, Canada, ce 27<sup>e</sup> jour de janvier 2015.

« Campbell J. Miller »

---

Le juge C. Miller

Traduction  
ce 17<sup>e</sup> jour de septembre 2015.

Référence : 2015 CCI 21  
Date : 20150127  
Dossier : 2012-1931(IT)G

ENTRE :

REPSOL CANADA LTD.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée,

Dossier : 2012-1933(IT)G

ET ENTRE :

REPSOL ENERGY CANADA LTD.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

### **MOTIFS DU JUGEMENT**

Le juge C. Miller

[1] En quoi consiste la transformation? En quoi consiste la distribution? Ces questions sont simples à première vue, mais il en est tout autrement lorsqu'elles se rapportent à l'importation, au déchargement, à la regazéification et à la livraison du gaz naturel liquéfié (le « GNL »). Canaport LNG Limited Partnership (la « société de personnes Canaport »), dont Repsol Canada Ltd. était une commanditée et Repsol Energy Canada Ltd. (« RECL ») (mentionnée ci-dessous) était une commanditaire, effectuait des activités de cette nature. J'utiliserai parfois Repsol pour désigner le groupe de sociétés Repsol. Irving Canaport LP Company Limited et Irving Canaport GP Company Limited étaient respectivement l'autre

commanditaire et l'autre commanditée (collectivement appelées « Irving »). Pour mener les activités susmentionnées, la société de personnes Canaport a construit un terminal (le « terminal ») et une jetée (la « jetée ») à un coût élevé à Saint John, au Nouveau-Brunswick.

[2] La question en litige en l'espèce consiste à décider à quelle catégorie appartient le terminal et la jetée pour les besoins de la déduction pour amortissement (« DPA ») (alinéa *n*) de la catégorie 1 et alinéa *h*) de la catégorie 3 respectivement selon l'intimée, ou catégorie 43 selon les appelantes). Si les biens appartiennent à la catégorie 43, ils sont admissibles aux crédits d'impôt à l'investissement (les « CII ») aux termes du paragraphe 127(5) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi ») pour les années d'imposition 2007 et 2008.

[3] Il existe une interaction considérable entre les catégories de biens et l'application des CII. Toutefois, pour obtenir un résultat juste, il est essentiel d'établir si les activités menées à la jetée et au terminal de regazéification équivalaient à la distribution de gaz naturel. Si oui, la cotisation établie par le ministre du Revenu national (le « ministre »), selon laquelle le terminal et la jetée sont des biens visés respectivement à l'alinéa *n*) de la catégorie 1 et à l'alinéa *h*) de la catégorie 3, est correcte.

### Les faits

[4] Les appelantes ont présenté deux témoins, soit M. Azcarraga, l'ingénieur et le directeur des travaux de construction du terminal, qui est devenu directeur général du terminal une fois la construction de celui-ci terminée, ainsi que M. Ribbeck, président de RECL et de Repsol Canada Ltd., qui était aussi le négociateur en chef lors de l'arrangement conclu avec Irving en ce qui a trait au projet de Canaport.

[5] Messieurs Azcarraga et Ribbeck étaient tous deux des témoins francs et avertis. L'intimée s'est opposée à leur témoignage à plusieurs reprises au motif qu'ils livraient un témoignage d'expert au sujet de l'industrie du gaz naturel en général. À mon avis, il ne fait aucun doute qu'ils auraient tous deux eu les compétences requises pour le faire, mais ils n'ont pas été appelés à titre de témoins experts. Cependant, ils connaissaient très bien la façon dont le GNL était acheminé à leur usine de Saint John, le traitement qui lui était réservé à l'usine et l'endroit où il était acheminé à sa sortie de l'usine.

[6] Si Repsol procédait au traitement du GNL conformément aux pratiques répandues dans l'industrie (je n'ai aucun motif de croire le contraire) et si les témoins ont utilisé les termes d'usage dans l'industrie (ce qu'ils ont manifestement fait à mon avis), cela ne signifie pas pour autant que MM. Azcarraga et Ribbeck ont livré un témoignage d'expert. Leur témoignage était essentiel à ma compréhension d'une opération très technique, comportant l'utilisation d'un grand nombre de machines et d'équipement complexes, qui fait l'objet du présent litige. Parfois, il pouvait être nécessaire de situer le contexte; je leur ai permis de témoigner à ce sujet afin que je saisisse le mieux possible le projet de Canaport. L'intimée n'a appelé à témoigner aucun témoin, expert ou autre.

[7] En mai 2005, Irving Canaport GP Company Limited et Irving Canaport LP Company Limited ont conclu un contrat de société de personnes dans l'objectif de concevoir, de construire et d'exploiter des installations destinées à la réception, au déchargement, au stockage et à la regazéification du GNL près de Saint John. Selon M. Ribbeck, Repsol a jugé qu'il était viable, sur le plan économique, de participer à ce projet pour différentes raisons. En juin 2005, les parties ont conclu un contrat de société de personnes modifié et révisé qui prévoyait l'ajout de Repsol Canada LNG Ltd. et de Repsol Canada Ltd. à titre de commanditaire et de commanditée respectivement. Après les années d'imposition en cause, Repsol Canada LNG Ltd. a fusionné avec RECL, et l'entité ainsi créée a poursuivi ses activités en utilisant la raison sociale RECL.

[8] Irving Oil Limited et Repsol LNG S.L. (une société mère espagnole) avaient auparavant conclu un protocole d'entente en septembre 2004, lequel exposait les grandes lignes du projet, y compris l'usine de regazéification et la construction d'un nouveau pipeline entre le terminal et la frontière canado-américaine, et prévoyait la division de la propriété de la société de personnes Canaport entre Repsol et Irving dans des proportions de 75 % et de 25 % respectivement.

[9] Voici les actes juridiques ayant donné lieu à la mise en œuvre du projet de Canaport et à la réalisation des activités courantes :

1. Le contrat de société de personnes de Canaport du 6 juin 2005. Ce contrat prévoit le but de la société de personnes, soit [TRADUCTION] « la conception, le financement, la construction, la mise en service, la propriété, l'exploitation, le maintien et la désaffectation du terminal de GNL de Canaport » et établit les quotes-parts respectives (75 % et 25 %). Il prévoit également un rendement garanti d'environ 14 % pour Irving.

2. La convention de bail entre Canaport Limited (une société d'Irving), la propriétaire, et la société de personnes Canaport, la locatrice, pour le bien-fonds situé à proximité de Saint John, où devaient être construits le terminal et la jetée, elle aussi datée du 6 juin 2005.
3. La convention de services du terminal entre la société de personnes Canaport et RECL, elle aussi datée du 6 juin 2005. Aux termes de cette convention, RECL était tenue de verser des frais d'exploitation, établis selon une formule, à la société de personnes Canaport pour les services du terminal, y compris pour la regazéification du GNL. Les services comprenaient les postes d'amarrage pour les méthaniers, c'est-à-dire les navires-citernes transportant du GNL, le déchargement, le stockage, la regazéification et le mélange du GNL ainsi que la livraison du GNL regazéifié à RECL. M. Ribbeck a expliqué que les frais payés par RECL permettaient à la société de personnes Canaport de toujours avoir suffisamment d'argent pour être rentable et assurer le versement de dividendes, pour reprendre ses termes, à Repsol et à Irving.
4. La convention d'achat-vente de GNL entre Repsol, Comercializadora de Gas, S.A. et RECL du 21 décembre 2007, aux termes de laquelle RECL importe du GNL au Canada et prend la propriété du GNL aux bras de déchargement de la jetée. M. Ribbeck a affirmé que 50 % du GNL qu'achetait RECL provenait de sociétés affiliées à Repsol. RECL n'était pas tenue de recevoir du GNL aux termes de cette entente, sauf si celui-ci respectait les normes établies dans la convention en ce qui a trait au pouvoir calorifique, à l'indice de Wobbe (un indice d'inflammabilité, d'après ce que je comprends), à la teneur en sulfure d'hydrogène, à la teneur en soufre, à la teneur en gaz autres que les hydrocarbures, à la teneur en dioxyde de carbone, à la teneur en azote, à la teneur en oxygène, à l'absence d'eau et de mercure, à l'absence de bactéries actives et à l'absence de substances toxiques.
5. La convention d'achat-vente de gaz entre RECL et Repsol Energy North America Ltd. (« RENA ») de décembre 2007. Cette convention régit la vente, par RECL, de GNL regazéifié en provenance du terminal à la division commerciale américaine de Repsol, RENA. Le transfert du titre de propriété s'effectue au lieu de livraison, soit à la frontière canado-américaine, où le pipeline Brunswick (le « pipeline Brunswick »), spécialement construit à cette fin, rejoint l'embranchement américain du pipeline de la Maritimes and

Northeast Pipeline LLC. RENA, à titre de grossiste, vend le gaz à des sociétés de distribution locales.

6. La convention préalable entre Amera Brunswick Pipeline Company Ltd. (« Brunswick ») et RECL du 15 mai 2006. Dans cette convention, Brunswick accepte de construire le pipeline reliant le point de livraison du terminal de Saint John et le pipeline de la Maritimes and Northeast à la frontière américaine.
7. La convention de services garantis du réseau du pipeline Brunswick conclue entre Brunswick et RECL en même temps que la convention préalable précitée. Cette convention régit le transport proprement dit du gaz par le pipeline Brunswick. Le paiement est établi dans une convention de tarification négociée distincte. Aux termes de l'article V, le gaz naturel doit respecter le tarif de Brunswick, fixé dans la convention sur la station de comptage comme étant le tarif applicable que Brunswick a enregistré auprès de l'Office national de l'énergie du Canada, tel qu'il est modifié de temps à autre; il fait partie de l'annexe C de la convention de services. L'annexe C est intitulée [TRADUCTION] « Conditions générales ». L'article 12 des Conditions générales énonce les exigences relatives à la qualité du gaz, dont la composition, qui est décrite en ces termes :

[TRADUCTION]

#### Composition

- a) Qualité marchande. Le gaz doit être commercialement exempt, dans des conditions où le débit d'écoulement est continu, d'odeurs désagréables (exception faite des odeurs exigées par les règlements applicables), de matières solides, de poussière, de gomme et d'éléments à l'origine de la formation de gomme qui peuvent avoir une incidence sur la qualité marchande, occasionner des blessures ou nuire au bon fonctionnement des pipelines, des stations de compression, des compteurs, des régulateurs de pression ou d'autres dispositifs dans lesquels le gaz s'écoule.
- b) Oxygène. La teneur en oxygène libre du gaz ne doit pas être supérieure à 0,2 % par volume, et les deux parties doivent prendre toutes les mesures raisonnables pour veiller à ce que le gaz soit exempt d'oxygène.
- c) Gaz autres que les hydrocarbures. Le gaz ne doit pas contenir plus de 4 % par volume au total de gaz autres que les hydrocarbures (y compris le dioxyde de carbone et l'azote); il est toutefois entendu que la teneur totale en dioxyde de carbone ne doit pas être supérieure à 3 % par volume.

- d) Liquides. Le gaz doit être exempt d'eau et d'hydrocarbures à l'état liquide à la température et à la pression auxquelles il se trouve au moment de sa réception et de sa livraison.
- e) Sulfure d'hydrogène. Le gaz ne doit pas contenir plus de 6 milligrammes de sulfure d'hydrogène par mètre cube.
- f) Soufre total. Le gaz ne doit pas contenir plus de 460 milligrammes de soufre total, mis à part tout type de thiol, par mètre cube.
- g) Température. La température du gaz ne doit pas être supérieure à 49° C.
- h) Vapeur d'eau. Le gaz ne doit pas contenir plus de 80 milligrammes de vapeur d'eau par mètre cube.
- i) Hydrocarbures liquéfiables. Le gaz ne doit pas contenir d'hydrocarbures liquides ou d'hydrocarbures liquéfiables à des températures supérieures à -9° C et à des pressions de fonctionnement normales pour les pipelines se situant entre 690 et 9930 kPa.
- j) Agents microbiologiques. Le gaz ne doit pas contenir d'organisme microbologique, de bactérie active ou d'agent bactériologique pouvant causer des problèmes de corrosion, des problèmes opérationnels ou autres, ou y contribuer.

Les organismes microbiologiques, les bactéries ou les agents bactériologiques comprennent notamment les bactéries sulfatoréductrices et les bactéries acidogènes. Les essais de détection des bactéries ou des agents bactériologiques doivent être effectués à partir d'échantillons prélevés à la station de comptage ou à une conduite annexe conformément à la méthode d'essai API-RP38 de l'American Petroleum Institute (API) ou à toute autre méthode d'essai acceptable pour le pipeline et le client qui existe actuellement ou existera à l'avenir.

8. La convention sur la station de comptage à la jonction du terminal de Canaport et du pipeline Brunswick conclue le 6 juillet 2009. Cette convention liant Brunswick et la société de personnes Canaport prévoit que Brunswick construira une station de comptage au terminal de Canaport afin de mesurer la qualité et la quantité du gaz, et d'y ajouter une odeur. M. Ribbeck a expliqué que, malgré le fait que l'Office national de l'énergie n'exigeait pas d'équipement ajoutant une odeur (une mesure de sécurité permettant de détecter les fuites par l'odorat), des résidents de Saint John s'inquiétaient des problèmes de sécurité et RECL a accepté d'assumer ce coût. Aux termes de cette convention, le gaz naturel devait respecter

certaines caractéristiques. À cet égard, l'alinéa 5.1b) est formulé en ces termes :

[TRADUCTION]

[...] exploiter le terminal de GNL de Canaport de sorte que le gaz respecte en tout temps les paramètres énoncés dans les dispositions applicables du tarif de Brunswick et que la pression à laquelle le GNL regazéifié est livré à la station de comptage est toujours inférieure à la pression manométrique maximale de service (PMMS) des pipelines de Brunswick.

M. Azcarraga a expliqué que le tarif de Brunswick prévoyait certaines caractéristiques du gaz naturel se rapportant au pouvoir calorifique et à l'inflammabilité (indice de Wobbe). Le méthane constitue de 90 % à 96 % du gaz naturel; de très légères fluctuations dans la composition des autres produits chimiques, qui peuvent constituer de 4 % à 8 % du gaz naturel, peuvent avoir une grande incidence sur le pouvoir calorifique et l'indice de Wobbe.

[10] Grâce à ces conventions, RECL pouvait acheter du GNL d'une société affiliée. Aux termes des contrats passés avec la société de personnes Canaport, RECL pouvait recevoir le GNL et le regazéifier afin de l'introduire dans le pipeline Brunswick conformément aux exigences de ce réseau de pipeline. En respectant ces exigences, RECL pouvait préparer le GNL en vue d'en assurer le transport vers la frontière américaine et la vente à la société affiliée américaine, RENA, qui était grossiste de gaz dans le marché des États-Unis.

[11] Monsieur Ribbeck a affirmé que, dans la décision de construire le terminal et la jetée au Canada, les incitatifs fiscaux étaient essentiels à la rentabilité du projet. Il a qualifié d'élevé le risque associé au projet, particulièrement en raison de l'accord financier conclu avec Irving, qui garantissait à celle-ci un rendement de 14 %. Il a précisé que Repsol avait demandé conseil à PriceWaterhouseCoopers, qui lui avait indiqué que l'usine serait admissible aux CII. Toutefois, il n'a pas reçu d'opinion écrite officielle à ce sujet.

[12] La société de personnes Canaport a demandé au fisc de rendre une décision anticipée en ce qui a trait à l'admissibilité aux CII en février 2006, mais on n'a pas donné suite à cette demande. En mars 2007, le gouvernement a annoncé son intention de modifier la catégorie 47, ce qui excluait en réalité les installations de GNL de la portée des incitatifs fiscaux. Par conséquent, seulement 32 % du coût des machines et de l'équipement qui composent le terminal et la jetée, qui s'élevait

à 1,2 milliard de dollars, est en litige, car le reste du coût a été engagé après les modifications légales de mars 2007. J'examinerai ultérieurement certains éléments de l'historique légal se rapportant à cette modification et à d'autres.

[13] Monsieur Azcarraga m'a présenté, de façon assez détaillée, ce qui se passe réellement au terminal et à la jetée en ce qui a trait à la manipulation de cette substance dangereuse dans une installation complexe. Toutefois, il importe d'abord de définir le terminal et la jetée. Certaines définitions tirées des conventions sont utiles. Les définitions suivantes sont tirées du contrat de société de personnes :

[TRADUCTION]

« jetée » s'entend de la jetée en eau profonde faisant partie du terminal de GNL de Canaport.

« terminal de GNL de Canaport » s'entend des installations destinées à la réception, au déchargement, au stockage et à la regazéification du GNL [...]

« terminal de GNL en mer » s'entend, en ce qui a trait au génie préliminaire, au dossier de soumission et au contrat de génie-approvisionnement-construction, de la partie du terminal de GNL de Canaport située en mer, y compris la jetée, à l'exclusion des installations en surface de la jetée.

« terminal de GNL sur terre » s'entend, en ce qui a trait au génie préliminaire, au dossier de soumission et au contrat de génie-approvisionnement-construction, de la partie du terminal de GNL de Canaport située sur terre, y compris les installations en surface de la jetée.

[14] La convention de services du terminal comporte la définition suivante :

[TRADUCTION]

« jetée » s'entend du quai en eau profonde faisant partie du terminal de Canaport, à une profondeur d'eau de 26 mètres.

J'ai placé en annexe 1 un plan de la jetée et des ouvrages connexes. Je remarque que la construction du terminal de GNL sur terre et en mer faisait l'objet de contrats de construction distincts. Qu'est-ce que cela signifie pour un profane?

[15] Bien qu'une quantité considérable d'équipement se trouve sur la jetée, je conclus que le renvoi à la jetée ne comprend pas cet équipement (les installations en surface de la jetée), mais seulement la fondation du quai ou le musoir de la jetée, les structures métalliques rattachées au fond marin, y compris les crochets

qui relie les lignes d'amarre et les défenses fixes, les défenses situées entre les navires et le quai pour absorber les vagues, le chevalet métallique reliant le musoir de la jetée au rivage, les ducs-d'Albe d'amarrage et d'accostage qui ressemblent à des ailes situées de part et d'autre du musoir de la jetée ainsi qu'une passerelle. Les crochets et les défenses sont surveillés à partir du bâtiment de commande situé à l'extrémité du quai se trouvant sur le rivage pour veiller à ce que la pression exercée sur le navire ou les lignes d'amarre ne soit jamais trop grande.

[16] Sur la jetée se trouvent quatre bras de déchargement et des pipelines raccordés au terminal, mais ceux-ci ne sont pas considérés comme faisant partie de la jetée. Un pipeline sert à ramener le gaz naturel en provenance du terminal sur terre; j'y reviendrai.

[17] Avant de terminer la description de la jetée, il convient de souligner que la société de personnes Canaport a envisagé la possibilité d'ajouter de l'équipement sur la jetée pour en faire une jetée multifonctionnelle pouvant recevoir des livraisons de pétrole brut par pétroliers. Irving a fini par construire un bras de déchargement supplémentaire et des pipelines (en 2013) pour acheminer le pétrole brut à des réservoirs distincts sur terre, construits à l'écart du terminal.

[18] La convention de services du terminal prévoyait que les méthaniers auraient priorité sur les pétroliers. Selon M. Azcarraga, on attendait 120 méthaniers par année, ce qui laissait peu de place, voire aucune, à la réception de pétrole brut.

[19] Quant au terminal, il comprend trois réservoirs de stockage, un réservoir haute pression lié à plusieurs pompes de pression, et le vaporisateur même. Le vaporisateur est un grand réservoir d'eau et ce que M. Azcarraga a décrit comme un ensemble de tuyaux permettant de transformer le GNL en gaz vaporisé. Il importe de souligner que le volume du GNL est 600 fois moins important que le volume du gaz à l'état gazeux. Le gaz passe également par une station de comptage avant d'entrer dans le pipeline Brunswick.

[20] Le terminal comprend également une salle de commande principale permettant de surveiller toutes les activités effectuées dans le terminal et sur la jetée, y compris au méthanier. Il y a une salle de commande auxiliaire dans le bâtiment de commande de la jetée.

[21] La jetée et le terminal sont couverts par une seule et même police d'assurance.

[22] Je décrirai brièvement ce qui se produit avant l'arrivée du GNL à la jetée. Avant d'arriver à Saint John, le GNL, qui était d'abord du gaz naturel brut (principalement du méthane contenant certaines impuretés), a subi un traitement visant à éliminer les impuretés, ce qui donne du gaz naturel comportant un pourcentage élevé (de 90 % à 95 %) de méthane. Il est ensuite liquéfié dans une usine de liquéfaction (il provenait en grande partie des installations de Repsol à Trinité-et-Tobago) afin d'être acheminé au Canada, car comme il a déjà été précisé, le volume du gaz à l'état liquide représente 1/600 du volume du gaz à l'état gazeux.

[23] Avant que RECL achète le gaz naturel, et même avant l'arrivée du gaz naturel à la jetée, on examine la composition du GNL pour savoir si elle est appropriée. Dans le cas contraire, le GNL peut être rejeté.

[24] Le GNL peut varier selon son origine et sa disposition à être mélangé. Il revient à la société de personnes Canaport, par l'entremise des activités de regazéification, de s'assurer que le gaz destiné au pipeline Brunswick respecte les conditions mentionnées précédemment. RECL et la société de personnes Canaport peuvent toutes deux refuser du GNL si celui-ci ne présente pas les caractéristiques requises à son arrivée à la jetée. En réalité, il existe deux groupes de caractéristiques à respecter; l'un s'applique à la réception du gaz à la jetée et l'autre s'applique lorsque le gaz quitte le terminal pour entrer dans le pipeline Brunswick.

[25] Avant d'expliquer ce qui se produit après l'accostage d'un navire transportant du GNL à la jetée, je décrirai brièvement certains dispositifs de sécurité qui, selon les explications de M. Azcarraga, ont été intégrés au terminal et à la jetée. Ces dispositifs de sécurité n'ont pas été mis en place parce que le GNL est explosif, mais bien parce qu'il peut s'évaporer et devenir inflammable. Il est absolument essentiel qu'il n'y ait aucune fuite.

[26] Voici certaines des mesures de sécurité :

1. toutes les structures en contact avec le GNL étaient fabriquées en acier inoxydable pour éviter toute fracturation éventuelle;
2. les structures étaient soudées, pour la plupart, mais certaines étaient bridées;
3. le GNL était toujours en circulation afin qu'il ne se réchauffe pas, mais demeurait à une température ne présentant pas de danger;

4. des génératrices auxiliaires étaient installées pour assurer la circulation du GNL;
5. il y avait une soupape de sûreté à pression permettant de libérer la pression en cas de panne de courant afin de brûler le gaz ainsi libéré;
6. des structures de béton à brides boulonnées étaient en place pour s'assurer qu'en cas de fuite, le gaz descende des pentes menant à des réservoirs de retenue, où il pouvait être immédiatement recouvert de mousse;
7. des détecteurs de gaz étaient installés partout;
8. il y avait des systèmes de détection des incendies;
9. le terminal et la jetée étaient reliés et faisaient l'objet d'une surveillance à partir d'une salle de commande principale et d'une salle de commande auxiliaire dans le bâtiment de commande de la jetée. Le méthanier était lui aussi relié à ce système de surveillance. Ainsi, en cas de problème, il était possible de tout interrompre, du navire au pipeline Brunswick.

[27] Le terminal devait également respecter des exigences fédérales, provinciales et locales. Par exemple, le ministère de l'Environnement du Nouveau-Brunswick assortissait la délivrance du permis de manipulation du GNL de 65 conditions. L'approbation de Transports Canada était également nécessaire à l'égard de la sécurité maritime.

[28] Après la mise en place de ces nombreuses mesures de sécurité et l'obtention des permis et des approbations nécessaires, que se passe-t-il exactement à l'arrivée d'un méthanier à la jetée?

[29] Le GNL provenant du méthanier passe d'abord par trois des bras de déchargement de la jetée et est maintenu à une température convenable grâce à de l'azote vaporisé en provenance de l'usine. Il est ensuite transporté, au moyen d'une pompe, dans un pipeline reposant sur le chevalet reliant le quai de la jetée au rivage, qui se déverse dans trois réservoirs de stockage où se déroule l'opération de mélange. Comme l'a expliqué M. Azcarraga, le poids et la composition du GNL peuvent varier, malgré le fait que celui-ci est composé à plus de 90 % de méthane, de sorte que le taux d'évaporation varie. Il faut déterminer dans quels réservoirs le

GNL sera stocké. Par exemple, il peut être divisé dans les 3 réservoirs dans une proportion de 20 %, de 20 % et de 60 %. Cette façon de faire permet de veiller à ce que le GNL, une fois mélangé, présente les caractéristiques requises pour entrer dans le pipeline Brunswick. Chaque réservoir est muni de dispositifs de surveillance mesurant plusieurs variables, dont la composition chimique, pour assurer la compatibilité. Le mélange doit être adéquat.

[30] L'opération consistant à sortir le GNL du navire crée un vide. Par conséquent, le quatrième bras de déchargement remplit ce vide avec du gaz en provenance de l'usine.

[31] Lorsque le mélange dans les réservoirs de stockage est adéquat, le GNL est déplacé, au moyen de pompes, vers d'autres pompes à haute pression et dans le vaporisateur. À cette étape, il faut atteindre une température très précise pour convertir le GNL en gaz vaporisé au moyen de l'ensemble de tuyaux décrit précédemment.

[32] Le gaz naturel est ensuite acheminé du vaporisateur à la station de comptage. S'il ne présente pas les caractéristiques requises pour entrer dans le pipeline Brunswick, la station interrompra l'opération et empêchera le gaz naturel de poursuivre son chemin. Ces caractéristiques sont liées à la composition chimique requise, particulièrement au pourcentage de produits chimiques autres que le méthane.

[33] Si le gaz naturel présente les caractéristiques requises, il est acheminé de la station de comptage au pipeline Brunswick, spécialement construit pour transporter le gaz naturel jusqu'à la frontière des États-Unis.

[34] La convention de services du terminal renvoie à des manuels de fonctionnement régissant l'ensemble de cette opération, y compris un manuel intitulé [TRADUCTION] « Philosophie du contrôle du procédé » et un manuel intitulé [TRADUCTION] « Manuel de fonctionnement du processus du terminal ». Selon M. Azcarraga, ces manuels présentent chaque procédé d'ingénierie de l'usine, portent sur chaque pièce d'équipement et précisent la façon dont il faut contrôler les événements. Le document sur la philosophie du contrôle doit être lu conjointement avec la description du processus et les diagrammes se rapportant au processus et aux instruments, qui décrivent en détail chaque élément de l'usine. Pour illustrer les sujets traités dans ce document, voici des exemples de titres : [TRADUCTION] « Contrôle de l'opération de déchargement; Contrôle du méthanier; Réservoirs; Contrôle du débit de la pompe; Contrôle du mélange de

GNL; Envoi du gaz naturel — Description du procédé ». L'extrait du passage intitulé [TRADUCTION] « Contrôle du mélange de GNL » reproduit ci-dessous donne un aperçu de la méthode générale utilisée :

[TRADUCTION]

Le terminal est conçu pour traiter différentes sources de GNL. Toutefois, les sources de GNL ne respectent pas toutes les caractéristiques du pipeline pour l'envoi du gaz. Par conséquent, une unité de réduction du pouvoir calorifique est nécessaire. Cette unité ne sera pas installée à cette étape-ci; un procédé de mélange permettra de veiller à ce que le GNL respecte les caractéristiques établies. Il existe une chaîne de régulation destinée précisément à contrôler le débit de chaque réservoir pour atteindre le pouvoir calorifique ciblé. Cette chaîne de régulation comprend des soupapes de contrôle du débit à la sortie des pompes situées dans chaque réservoir et un dispositif d'analyse du gaz au point d'envoi.

[35] Le Manuel de fonctionnement du processus du terminal apporte des précisions sur la philosophie du contrôle et fournit une analyse détaillée, étape par étape, de chaque opération qui se déroule entre le moment où le gaz se trouve dans le navire et le moment où il se trouve dans le pipeline Brunswick. Il compte plus de 300 pages. M. Azcarraga a également fourni un schéma intitulé [TRADUCTION] « Équipement de fonctionnement — Aperçu du procédé » (joint à l'annexe 2). Il s'agit du premier écran d'ordinateur que voit un opérateur responsable de la surveillance de l'usine.

[36] Le terminal n'est pas un service public et n'est pas réglementé. M. Ribbeck a déclaré que Repsol n'exploitait pas des pipelines, car ceux-ci sont réglementés. À son avis, cela pourrait compromettre le rendement.

[37] L'évaluation du risque effectuée par M. Ribbeck s'est révélée prophétique, car en raison des changements survenus dans le marché du GNL et des garanties que Repsol a accordées à Irving, en 2013, Repsol a réduit de 1,2 milliard de dollars la valeur des biens se rapportant au terminal.

[38] En calculant le revenu de la société de personnes Canaport pour les années d'imposition 2007 et 2008, Repsol a classé le coût de l'acquisition du terminal et de la jetée comme des biens compris dans la catégorie 43 aux termes du *Règlement de l'impôt sur le revenu* (le « Règlement ») et a par conséquent réclamé des CII pour ces biens en application du paragraphe 127(5) de la Loi.

[39] Le ministre a finalement établi une nouvelle cotisation pour les années d'imposition 2007 et 2008 des appelantes en juin 2010. Il a conclu que le terminal était une installation et qu'il s'agissait d'un bien visé à l'alinéa *n*) de la catégorie 1 du Règlement, qui n'est pas admissible aux CII aux termes du paragraphe 127(5) de la Loi. Le ministre a également conclu que la jetée était un bien visé à l'alinéa *h*) de la catégorie 3 du Règlement, qui n'est pas non plus admissible aux CII.

### Les points en litige

[40] Le principal point en litige consiste à savoir si le terminal et la jetée sont visés à l'alinéa *n*) de la catégorie 1 et à l'alinéa *h*) de la catégorie 3 respectivement pour les besoins de la DPA et ne sont par conséquent pas admissibles aux CII, ou si ces biens sont compris dans la catégorie 43 et sont admissibles aux CII.

[41] Avant d'énoncer les questions qui permettront de trancher ce point, je situerai le contexte légal et les thèses des parties en ce qui a trait à ces lois, ce qui clarifiera la démarche d'analyse. Ensuite, je me pencherai sur trois affaires qui sont, selon l'intimée, déterminantes en ce qui concerne ce litige. Je m'attarderai ensuite à la question préliminaire de savoir si la jetée doit être comprise dans la même catégorie que le terminal pour les besoins de la DPA et des CII, également dans l'objectif d'orienter l'analyse.

### Les dispositions légales et réglementaires

[42] Selon les deux parties, l'historique législatif des dispositions visées est important. Il s'agit en fait de l'interprétation contextuelle de l'alinéa *n*) de la catégorie 1. L'intimée laisse entendre que le contexte prouve que cette catégorie visait à inclure le matériel et l'installation servant à la regazéification du gaz naturel, tandis que les appelantes laissent entendre que le contexte prouve que l'alinéa *n*) de la catégorie 1 ne visait que les services publics à tarif réglementé, et non les installations comme celle dont il est question actuellement. J'ai placé les dispositions légales pertinentes à l'annexe 3.

### L'alinéa *n*) de la catégorie 1

[43] Il convient de reproduire ici l'alinéa *n*) de la catégorie 1, puisqu'il est au cœur du point en litige :

Les biens non compris dans aucune autre catégorie constitués par

[...]

*n)* le matériel et l'installation de fabrication et de distribution (y compris les structures) acquis principalement pour la production ou la distribution du gaz, à l'exception :

(i) d'un bien acquis en vue de produire ou de distribuer du gaz dont la distribution se fait normalement en contenants portatifs,

(ii) d'un bien acquis en vue de transformer du gaz naturel, avant sa livraison à un réseau de distribution,

(iii) d'un bien acquis en vue de produire de l'oxygène ou de l'azote;

[...]

[44] L'alinéa *n)* de la catégorie 1 était à l'origine l'alinéa *d)* de la catégorie 2 dans le premier règlement sur la déduction pour amortissement de 1949 régissant le matériel et l'installation de fabrication et de distribution d'un producteur ou distributeur de gaz. Le taux est passé de 4 à 6 % en 1950, puis est revenu à 4 % en 1990 lorsque la catégorie 2 est devenue la catégorie 1.

[45] Les appelantes signalent que le *Livre blanc : réforme fiscale 1987*, qui présente le changement relatif à la DPA, mentionne que la réduction du taux, de 6 % à 4 % (de l'alinéa *d)* de la catégorie 2 à alinéa *n)* de la catégorie 1), s'applique aux biens de services publics :

e) DPA des immeubles et biens de services publics

Les taux de DPA applicables aux bâtiments de la catégorie 3 et aux biens des services publics de la catégorie 2 seront ramenés à 4 pour cent de la valeur résiduelle, comparativement à des taux actuels de 5 et de 6 pour cent respectivement. Sous réserve des dispositions transitoires mentionnées précédemment, les nouveaux taux de DPA s'appliqueront aux acquisitions postérieures à 1987. Cependant, les additions et les modifications faites après 1987 à un immeuble admissible au taux de 5 pour cent bénéficieront du même taux à concurrence du moindre de \$ 500,000 et de 25 pour cent du coût en capital du bâtiment, au 31 décembre 1987 ou à la date d'achèvement de sa construction, la dernière de ces dates étant retenue.

[...]

Les biens des services publics sont amortissables au taux de 6 pour cent de la valeur résiduelle. Ils comprennent le matériel de production et de distribution de l'électricité, l'équipement de production et de distribution de gaz, les usines de distribution de l'eau et de la chaleur ainsi que les pipe-lines.

À l'heure actuelle, la DPA de ces biens dépasse l'amortissement comptable utilisé par la plupart des entreprises. Cette différence est l'un des divers facteurs qui servent à réduire l'imposition du secteur de l'immobilier et des services publics de sorte qu'un certain nombre d'entreprises rentables de ces secteurs ne paient guère ou pas du tout d'impôt. Le taux réduit de DPA proposé pour ces biens sera plus conforme à leur dépréciation réelle et contribuera à l'élargissement de l'assiette de l'impôt.

[46] Les appelantes me renvoient également à l'ouvrage intitulé *Capital Cost Allowance in Canada*, 2<sup>e</sup> édition (Toronto, CCH), qui qualifie certains biens compris dans la catégorie 1 [TRADUCTION] d'« équipement de services publics ».

[47] L'ajout de l'exclusion relative à la transformation du gaz naturel, c'est-à-dire l'exclusion relative à la transformation du gaz naturel avant sa livraison à un réseau de distribution, remonte à 1960 (sous-alinéa *n*)(ii) de la catégorie 1). L'intimée laisse entendre que cet équipement demeurerait de l'équipement de distribution, mais qu'il était exclu. Sans vouloir manquer de respect, la disposition est mal formulée. Il est impossible d'invoquer cette exclusion, sauf si le bien est d'abord considéré comme de l'équipement de distribution, et de l'exclure ensuite s'il s'agit en fait d'équipement de transformation avant la livraison à un réseau de distribution. Comment est-il alors possible de dire qu'il s'agissait d'équipement de distribution en premier lieu? L'intimée n'a pas été en mesure d'expliquer la portée visée par cette exclusion.

[48] Je préfère le point de vue des appelantes en ce qui concerne le sous-alinéa *n*)(ii) de la catégorie 1, selon lequel cette disposition ne fait que préciser ce qui n'est pas de l'équipement de distribution, soit de l'équipement de transformation avant la distribution. À l'inverse, l'équipement de transformation faisant partie d'un réseau de distribution est considéré comme de l'équipement de distribution, et non comme de l'équipement de transformation. Grâce à ce point de vue, il est possible de comprendre quelque chose de cette disposition maladroite.

[49] Les appelantes laissent ensuite entendre que le fait d'exclure l'équipement de transformation avant la distribution est conforme avec le point de vue selon lequel l'alinéa *n*) de la catégorie 1 s'applique aux services publics, car les activités de transformation précédant la distribution ne feraient pas partie d'un service public.

[50] Il importe de garder à l'esprit que les dispositions relatives à la DPA visent à refléter la vie utile d'un bien afin de tenir compte convenablement du coût en capital. En ce qui a trait à l'alinéa *n*) de la catégorie 1, les appelantes font valoir que le faible taux, à savoir 4 %, reflète davantage la vie utile dans le cas des services publics à tarif réglementé, car la réglementation des tarifs permet d'assurer une longue durée économique. Toutefois, pour un projet privé risqué comme celui de Canaport, c'est irréaliste. Les appelantes en sont donc venues à la conclusion que la catégorie 1 avait été conçue pour s'appliquer uniquement aux services publics à tarif réglementé.

[51] Pour justifier leur point de vue contextuel concernant l'alinéa *n*) de la catégorie 1, les appelantes s'appuient sur ce qui s'est produit lorsque les crédits d'impôt pour bénéfiques de fabrication et de transformation (« F et T ») ont été instaurés en 1973. Les appelantes font valoir que ces incitatifs excluaient expressément les services publics et le traitement préliminaire au Canada (la transformation sur le terrain avant la livraison à un pipeline) et que, par inférence, ils s'appliquaient donc vraisemblablement à d'autres formes de traitement. Les appelantes font aussi valoir que, puisque l'alinéa *d*) de la catégorie 2 (désormais l'alinéa *n*) de la catégorie 1) n'a pas été modifié lorsque les incitatifs ont été instaurés, la catégorie demeurerait uniquement destinée aux services publics.

[52] Les appelantes présentent un argument semblable en ce qui a trait à l'équipement utilisé pour le traitement préliminaire au Canada, qui a été exclu des incitatifs fiscaux au titre de la F et T en 1997 et placé à l'alinéa *c*) de la catégorie 41. Cet équipement serait plutôt admissible à la déduction relative aux ressources. Selon les appelantes, ceci donne à penser qu'avant l'entrée en vigueur de cette exclusion, l'équipement de cette nature aurait été admissible aux crédits d'impôt pour F et T, dans la catégorie où il conviendrait de placer une usine de GNL n'offrant pas de services publics.

[53] En ce qui a trait à la question de savoir si l'alinéa *n*) de la catégorie 1 comprend uniquement les biens se rapportant aux services publics à tarif réglementé, l'intimée affirme que les « services publics » sont mentionnés dans la Loi, par exemple au paragraphe 125.1(3), qui prévoit que, pour les besoins de l'article 125.1 de la Loi, « le traitement du gaz naturel dans le cadre de l'exploitation, par un service public, d'une entreprise de vente ou de distribution de gaz » n'est pas visé par le terme « fabrication et transformation ». Le libellé de l'alinéa 1104(9)*i*) du Règlement est semblable. Si le législateur avait eu l'intention de limiter l'alinéa *d*) de la catégorie 2 (alinéa *n*) de la catégorie 1) aux services publics, il l'aurait fait. J'en conviens.

[54] Je conclus que la catégorie 1 s'applique sans contredit aux services publics à tarif réglementé, mais le contexte ne m'a pas convaincu qu'elle s'applique uniquement aux services publics. Bien que les énoncés provenant de livres blancs et de doctrine universitaire soient utiles pour situer le contexte, ils ne sont pas déterminants. Toutefois, je suis convaincu que cette catégorie est destinée aux biens ressemblant aux services publics ayant une longue durée de vie économique. Cette conclusion est également compatible avec les autres biens compris dans la catégorie 1.

#### La catégorie 49

[55] La catégorie 49 a été ajoutée en 2005. L'intimée laisse entendre que cet ajout constituait une réponse aux trois affaires dont je traiterai sous peu (*Northern and Central Gas Corp. c. La Reine*<sup>1</sup>; *Nova, an Alberta Corp. c. La Reine*<sup>2</sup>; *Pacific Northern Gas Ltd. c. La Reine*<sup>3</sup>). Fait plus important, c'était la première fois que la loi établissait une distinction entre la distribution et le transport, en imposant un taux de 8 % pour un pipeline et les autres appareils auxiliaires servant au transport (mais non à la distribution). Il ressort clairement de la preuve que le transport se rapporte aux gros pipelines couvrant de longues distances, tandis que la distribution se rapporte aux pipelines de moindre taille permettant d'acheminer le gaz naturel au consommateur. Cette distinction concorde avec celle établie par l'industrie même.

#### La catégorie 51

[56] Cette catégorie a été ajoutée en 2007. Elle distingue, elle aussi, les pipelines de transport et ceux de distribution et prévoit l'application d'un taux de 6 % aux pipelines de distribution. Je prends acte des déclarations du gouvernement au sujet de cette catégorie dans le budget de 2007 :

Les pipelines de distribution de gaz naturel sont des pipelines par lesquels le gaz naturel est transporté des pipelines de transmission

---

<sup>1</sup> [1985] 1 C.T.C. 2, [1985] A.C.F. n° 111 (QL) (C.F. 1<sup>re</sup> inst.), et [1987] 2 C.T.C. 241, [1987] A.C.F. n° 1006 (QL) (C.A.F.) (*Northern*).

<sup>2</sup> [1987] 1 C.T.C. 265, [1987] A.C.F. n° 218 (QL) (C.F. 1<sup>re</sup> inst.), et [1988] 2 C.T.C. 167, [1988] A.C.F. n° 636 (QL) (C.A.F.) (*Nova*).

<sup>3</sup> [1990] 1 C.T.C. 380, [1990] A.C.F. n° 227 (QL) (C.F. 1<sup>re</sup> inst.), et [1991] 1 C.T.C. 469, [1991] A.C.F. n° 352 (QL) (C.A.F.) (*Pacific*).

aux consommateurs. Ils incluent les conduites principales, qui vont jusqu'au bord de la propriété d'un client, et les conduites de branchement, qui vont du bord de la propriété du client jusqu'à sa maison ou son bâtiment. À l'heure actuelle, les pipelines de distribution du gaz naturel donnent droit à une DPA de 4 % aux termes de la catégorie 1 de l'annexe II du *Règlement de l'impôt sur le revenu*.

Les renseignements dont nous disposons révèlent qu'un taux de DPA plus élevé refléterait plus fidèlement la durée de vie utile des pipelines de distribution du gaz naturel. Il est proposé dans le budget de 2007 de porter de 4 % à 6 % le taux de DPA appliqué à ces actifs. Les actifs admissibles incluront les dispositifs de contrôle et de surveillance, les valves, le matériel de mesurage et de régulation et les autres appareils auxiliaires d'un pipeline de distribution, mais pas les bâtiments ou les autres structures.

### La catégorie 47

[57] La catégorie 47 a été modifiée en 2007, en y incluant les installations de GNL. Cette catégorie englobe clairement le terminal et a pour effet d'éliminer les deux tiers du montant en litige dans la présente affaire. Je n'ai certainement pas manqué de remarquer que la modification a été apportée peu de temps après que le fisc a refusé de donner suite à la demande de décision anticipée portant précisément sur cette question qui a été présentée par la société de personnes Canaport. L'intimée se rapporte à un résumé de l'étude d'impact de la réglementation précisant que l'alinéa *b)* de la catégorie 47 a été ajouté dans l'objectif de faire passer de 4 % à 8 % la DPA pour les installations de GNL, soit le même taux que celui à l'alinéa *n)* de la catégorie 1. En toute déférence, je conclus que la production d'un résumé de l'étude d'impact de la réglementation dans les circonstances, c'est-à-dire en connaissance d'un projet important et après s'être fait demander de rendre une décision précisément sur cette question, est, au mieux, intéressée. Je ne lui accorde aucune importance quant au fait qu'il confirme que l'alinéa *n)* de la catégorie 1 était destiné à inclure le terminal. Honnêtement, l'ajout de l'alinéa *b)* à la catégorie 47 serait aussi bien perçu comme une préoccupation de la part du gouvernement concernant le risque important que le terminal ne soit pas un bien visé à l'alinéa *n)* de la catégorie 1 que comme la confirmation que le terminal était un bien visé à cet alinéa.

[58] Une modification apportée en même temps à la catégorie 29 a eu pour effet de rendre inadmissibles aux CII les installations de GNL visées à l'alinéa *b)* de la catégorie 47. Selon les appelantes, cette modification prouve également que le

gouvernement devait se préoccuper dans une certaine mesure de la probabilité raisonnable qu'au moins certaines usines de GNL soient admissibles aux CII.

### La catégorie 43 et les CII

[59] La catégorie 43 englobe les biens acquis après le 25 février 1992 qui seraient autrement compris dans la catégorie 29. La catégorie 29 englobe quant à elle des biens qui seraient autrement compris dans la catégorie 8, à condition qu'ils soient utilisés directement ou indirectement au Canada surtout pour la fabrication ou la transformation de marchandises en vue de la vente. Le paragraphe 127(9) de la Loi, qui se rapporte aux CII, comprend une définition selon laquelle un « bien admissible » est, entre autres, une machine ou du matériel visés par règlement. Aux termes du paragraphe 4600(2) du Règlement, sont des machines ou du matériel visés des biens compris dans les catégories 29 et 43. La définition des « biens admissibles », au paragraphe 127(9) de la Loi, poursuit en visant les biens utilisés aux fins de la fabrication ou de la transformation de marchandises à vendre ou à louer, et reproduit ainsi le libellé de la catégorie 43 (et de la catégorie connexe 29), sauf en ce qui concerne les termes « directement ou indirectement », différence que je juge sans importance. Les biens compris dans la catégorie 43 sont manifestement admissibles aux CII.

[60] D'après cet examen des dispositions légales, je conclus aussi que, si le terminal et la jetée (si celle-ci est considérée conjointement avec le terminal) sont utilisés principalement à des fins de transformation, je dois décider si cette transformation fait partie de la distribution. Cette réflexion m'amène à l'analyse de trois affaires (*Northern*, *Nova* et *Pacific*), toutes tranchées avant 1992, qui, selon l'intimée, sont déterminantes en l'espèce.

### Jurisprudence

[61] L'intimée fait valoir que la question dont je suis saisi en l'espèce a déjà été tranchée; elle fait référence aux affaires *Northern* et *Pacific*. Les appelantes établissent une distinction avec ces affaires et laissent entendre que l'arrêt *Nova* n'a pas été expressément invalidé par l'arrêt *Pacific* et qu'il est encore possible de s'y reporter.

### *Northern*

[62] Dans cette affaire, la seule question en litige consistait à savoir si, pendant la période s'échelonnant de 1973 à 1977, une usine de GNL située le long d'une ligne

de transport suivant un axe nord-sud, en Ontario, était visée par l'alinéa *d*) de la catégorie 2 (désormais l'alinéa *n*) de la catégorie 1) ou était comprise dans la catégorie 8. Aucun point en litige ne se rapportait aux CII.

[63] Le juge de première instance de la Cour fédérale et la Cour d'appel fédérale ont tous deux reconnu la différence entre la distribution et le transport dans l'industrie, mais étaient d'avis que la distribution au sens de l'alinéa *d*) de la catégorie 2 devait être interprétée dans son acception large et générale et, comme l'a affirmé la Cour d'appel fédérale, il ne faut pas lui donner « une interprétation plus restrictive correspondant à la distinction faite dans l'industrie du gaz naturel entre un réseau de transport et un réseau de distribution ».

[64] Il importe d'examiner les faits de l'affaire *Northern* pour comprendre les raisons pour lesquelles l'usine de GNL effectuait de la « distribution ». L'usine était située le long d'une ligne de transport appartenant à la société Northern. Elle servait à stocker du gaz naturel que Northern achetait lorsque la demande était faible et revendait en période de grande consommation. Le gaz naturel était stocké à l'état liquide. L'usine recevait le gaz naturel, à l'état gazeux, d'un pipeline de transport, en enlevait les impuretés, le transformait à l'état liquide et le stockait. Ensuite, dans les périodes de grande consommation, elle le réintroduisait à l'état gazeux dans un pipeline pour transport.

[65] Les appelantes ont fait valoir que le stockage n'est en aucun cas de la distribution et que l'alinéa *d*) de la catégorie 2 respectait le sens qu'accordait l'industrie à la distribution. La Cour d'appel fédérale a rejeté ces deux arguments.

[66] Il est cependant évident, comme l'a reconnu le juge de première instance de la Cour fédérale, que, bien que ce processus puisse être qualifié de traitement, il s'agit d'un traitement à des fins de stockage uniquement, soit une partie d'une activité de distribution générale.

[67] La Cour d'appel fédérale a mentionné l'affaire *Nova*, sur laquelle je me pencherai ensuite, qui avait fait l'objet d'un appel, mais qui n'avait pas été entendue, et a mentionné qu'il s'agissait d'une « situation de fait quelque peu différente ».

### *Nova*

[68] Cette affaire concernait du matériel de compression appartenant à la société dénommée « Nova, an Alberta Corporation » (« Nova »), une entreprise de transport

de gaz naturel. La Cour d'appel fédérale a reconnu les quatre aspects de l'industrie du gaz naturel, soit l'exploration, la production, le transport et la distribution. Le transport était effectué au moyen de canalisations principales et nécessitait l'utilisation de compresseurs par intervalles. Des compteurs mesuraient le volume de gaz naturel au moyen de soupapes d'alimentation et de sortie. De plus, des tuyaux extérieurs et des stations de comptage rattachaient tous les éléments les uns aux autres. Ces conduites et ces soupapes étaient les biens faisant l'objet du litige. La Cour d'appel fédérale s'est exprimée en ces termes :

[TRADUCTION]

Les parties reconnaissent que la fonction des conduites et des soupapes en cause est liée aux stations de compression et servent uniquement à déplacer le gaz naturel du pipeline vers le compresseur ou l'unité où il est comprimé pour en faciliter le transport, puis à renvoyer le gaz naturel dans les pipelines.

[69] Là encore, la question consistait à établir s'il convenait de classer les biens en litige dans la catégorie 2 ou dans la catégorie 8. La Cour d'appel fédérale a expliqué qu'elle devait établir si les conduites et les soupapes [TRADUCTION] « situées entre les raccords d'alimentation et de sortie de la canalisation principale ainsi qu'à l'entrée et à la sortie de la station de compression (et des stations de comptage) doivent être considérées comme faisant partie intégrante du “pipeline” ou de la station de compression (ou des stations de comptage) pour les besoins de la déduction pour amortissement ».

[70] La Cour d'appel fédérale a reconnu la distinction que fait l'industrie entre la distribution et le transport et s'est appuyée sur cette distinction pour conclure que la distribution ne comprenait pas le transport et qu'elle différait de celui-ci. Elle a conclu qu'une station de compression ou que des stations de comptage ne faisaient pas partie d'un pipeline. Par conséquent, elle a conclu que les biens n'étaient pas compris dans la catégorie 2, mais plutôt dans la catégorie 8.

[71] La Cour d'appel fédérale a ensuite analysé l'argument subsidiaire de la Couronne, à savoir que l'équipement était de l'équipement de distribution. Elle a déclaré qu'aucune partie ne contestait le fait que les activités de Nova consistaient uniquement à transporter du gaz naturel qu'elle ne produisait pas et qui ne lui appartenait pas, et non à distribuer du gaz, ce que la Cour d'appel a décrit comme le fait d'acheminer du gaz à des conduites appartenant à des utilisateurs individuels, soit une fonction différente. Elle a conclu que Nova n'exploitait pas une entreprise de distribution au sens qui est donné à ce terme dans l'industrie ou même dans un dictionnaire. Elle a établi une distinction d'avec l'affaire *Northern* en ces termes :

[TRADUCTION]

Les faits de la présente affaire diffèrent donc de ceux en cause dans l'arrêt *Northern and Central Gas Corporation Limited v. The Queen* (1987), 2 C.T.C. 241, à la page 245. Contrairement à l'intimée en l'espèce, l'appelante dans cette affaire achetait du gaz naturel d'une entreprise de transport de gaz afin de le livrer à proximité de North Bay, en Ontario, d'où il était transporté au moyen d'une ligne de transport lui appartenant. Une usine de gaz liquéfié appartenant également à l'appelante servait à stocker du gaz naturel que l'appelante achetait lorsque la demande était faible et revendait à ses clients en période de grande consommation. Le gaz était stocké à l'état liquide en vue d'être transformé de nouveau et livré à ses clients. Dans ces circonstances, notre Cour a conclu que l'usine de gaz naturel liquéfié en question avait été « acquise principalement dans le but de “distribuer du gaz” ». Dans ce cas-ci, peu importe si le terme « distribution » ou le verbe « distribuer » sont utilisés dans le sens que leur confère l'industrie ou le dictionnaire, ceux-ci ne visent pas l'intimée. Par conséquent, les conduites et les soupapes en cause ne constituent ni de l'équipement de fabrication ni de l'équipement de distribution. Elles n'ont pas non plus été acquises principalement (ou autrement) en vue de produire ou de distribuer du gaz. Les deux conditions préalables pour que le bien soit visé à l'alinéa *d*) de la catégorie 2 de l'annexe B n'ont donc pas été remplies. Par conséquent, l'appelante n'a pas gain de cause en ce qui a trait à son deuxième moyen d'appel.

### Pacific

[72] Pacific Northern Gas Ltd. (« Pacific ») exerçait des activités d'achat, de transport et de distribution de gaz naturel à ses clients en Colombie-Britannique. Elle achetait du gaz à Summit Lake, en Colombie-Britannique, et le transportait vers l'Ouest, à Prince Rupert, au moyen de son pipeline. Sur le trajet, le pipeline desservait des clients au moyen de canalisations latérales allant vers le nord et le sud, à partir de la canalisation principale. Le point en litige portait sur la catégorie dans laquelle étaient comprises les stations de compression qu'utilisait Pacific pour transporter le gaz à haute pression par la canalisation principale et l'envoyer dans les canalisations latérales, avant de finalement distribuer le gaz à des clients industriels, commerciaux et résidentiels, à une pression largement inférieure. Il est possible de déduire que Pacific exploitait une entreprise de services publics.

[73] Le juge de première instance, qui devait composer avec les précédents *Northern* et *Nova*, a dit qu'il s'agissait d'un [TRADUCTION] « joli micmac » et que les affaires étaient inconciliables. Il a néanmoins tenté d'établir une distinction entre les affaires en ces termes :

[TRADUCTION]

1. Nova exploite une entreprise de transport de gaz à titre de transporteur général. Elle ne distribue pas de gaz au sens que donne l'industrie à ce terme. Son rôle consiste à collecter du gaz auprès de producteurs, à le transporter au moyen de son réseau étendu en Alberta et de le livrer aux propriétaires à l'autre extrémité de la canalisation. Elle facture des droits ou un péage en contrepartie de ce service de transport.

2. L'entreprise Northern and Central, comme la demanderesse en l'espèce, ne transporte pas le gaz d'autrui. Northern and Central achète le gaz à North Bay, de la TransCanada Pipelines, et est ensuite propriétaire du gaz qui est transporté dans son réseau en vue d'être livré au consommateur final. La demanderesse achète son gaz de Westcoast Transmission, à Summit Lake, et les activités qui se déroulent par la suite sont identiques.

S'agit-il du type de distinction qui permette de régler le problème jurisprudentiel auquel je suis confronté?

[74] La cour a finalement penché en faveur de l'affaire *Northern* :

[TRADUCTION]

J'estime que l'alinéa *a*) de la catégorie 2 établit la toile de fond pour évaluer convenablement le sens des alinéas subséquents de cette catégorie. L'alinéa *a*) de la catégorie 2 traite des pipelines, qui comprennent, bien entendu, les pipelines de gaz naturel, et prévoit un taux d'amortissement de 6 %. L'alinéa *d*) de la catégorie 2 traite du matériel principalement acquis afin de produire ou de distribuer du gaz. À cet égard, je devrais conclure qu'en raison du fait que le gaz naturel est habituellement déplacé ou distribué au moyen de pipelines, les stations de compression font partie du matériel connexe. Ceci me permettrait de déduire que le législateur avait l'intention de placer le pipeline et son matériel dans la même catégorie. Ceci me permettrait également de déduire que le législateur, qui a mentionné dans le règlement les fonctions de « production » et de « distribution » à l'alinéa *d*), qui a exclu d'autres biens aux sous-alinéas (i), (ii) et (iii) et, plus particulièrement, qui a exclu le matériel visant à transformer du gaz naturel avant sa livraison à un réseau de distribution, avait l'intention de placer dans la catégorie 2 tout l'équipement du pipeline, qu'il soit utilisé dans la production, le transport ou la distribution de gaz.

En ce sens, les concepts du transport ou de la distribution, pour l'application du texte légal, peuvent être considérés comme étant interchangeables ou ayant la même portée. En réalité, dans tout réseau de pipelines, le procédé de transport comporte des activités de distribution et le procédé de distribution comporte des activités de transport, le tout malgré les normes prescriptives applicables autrement dans l'industrie du gaz naturel.

[75] En appel, la Cour d'appel fédérale s'est brièvement exprimée en ces termes :

[TRADUCTION]

À notre avis, le raisonnement sur lequel la Cour a appuyé sa décision dans l'affaire *Northern and Central Gas Corporation Ltd. c. La Reine* est solide et doit l'emporter sur les motifs énoncés ultérieurement dans l'affaire *Nova, an Alberta Corporation c. La Reine*.

[76] Que puis-je retenir de ces affaires? D'abord, les faits propres à ces affaires ne sont pas identiques à ceux en l'espèce. L'intimée voudrait que j'en vienne à la conclusion qu'une usine de regazéification est une usine de regazéification quel que soit le contexte et que la Cour d'appel fédérale a jugé, par conséquent, que cela faisait partie des activités de distribution du gaz naturel. Pas si vite.

[77] Les appelantes ont souligné, avec raison, que l'usine de regazéification en cause dans l'affaire *Northern* était une usine d'écrêtement de la demande de pointe, soit une usine, située le long d'une ligne de transport, servant simplement à stocker du gaz naturel pour aplanir les périodes de pointe et de creux du marché. Il a été conclu que les activités de cette usine faisaient partie de la distribution, et non de la transformation. Bien que les tribunaux aient interprété la distribution de façon large et générale, contrairement à la signification que donne l'industrie à ce terme, je précise que les affaires concernaient seulement des pipelines à destination et en provenance.

[78] Ensuite, ces affaires ne se rapportaient pas aux CII, car elles concernaient des services publics, qui étaient expressément exclus de la portée de ces incitatifs.

[79] Troisièmement, dans l'affaire *Pacific*, on semble se débattre avec la distinction entre les affaires *Nova* et *Northern*, au motif qu'une entreprise transportait du gaz (*Nova*), tandis que l'autre distribuait son propre gaz aux clients (*Northern*).

[80] Quatrièmement, dans l'affaire *Pacific*, le juge de première instance paraît avoir combiné le système de compression avec le pipeline même, ce qui, pour un profane, semble compréhensible, car ce système peut paraître être simplement annexé à un pipeline, étant le matériel qui permet réellement de transporter le gaz.

[81] La conclusion du juge de première instance dans l'affaire *Pacific* est, au mieux, prudente :

[TRADUCTION]

Il s'agit d'une anomalie à laquelle il est malheureusement impossible de remédier pour l'instant. Il s'agit d'une situation classique où on se trouve entre le marteau et l'enclume.

[82] À mon avis, avec égards, le bref passage de l'arrêt de la Cour d'appel fédérale, qui mentionne que le raisonnement dans l'affaire *Northern* est solide et doit l'emporter sur le raisonnement exposé dans l'affaire *Nova*, ne constitue pas un vibrant appui à un jugement et la condamnation de l'autre.

[83] En outre, et il importe de le souligner, les tribunaux saisis des affaires *Northern* et *Pacific* ont rendu des décisions dans un contexte légal exempt de toute distinction entre la distribution et le transport. L'ajout de catégories établissant une distinction entre la distribution et le transport, qui sont entrées en vigueur après ces décisions, traduisent une évolution législative reconnaissant la façon dont l'industrie différencie ces termes.

[84] Je conclus que les affaires *Northern* et *Pacific* ne sont pas déterminantes en l'espèce. Bien entendu, l'ajout de l'alinéa *b*) de la catégorie 47 a éliminé le problème, mais, avec égards, j'estime qu'avant l'entrée en vigueur de cette disposition, il y avait une certaine incertitude quant à la catégorie à laquelle appartenait le terminal. Cette incertitude nécessite un examen approfondi des faits différenciant les affaires.

### La jetée

[85] Je me penche maintenant sur la question préliminaire de savoir si la jetée devrait être considérée conjointement avec le terminal pour établir la catégorie dans laquelle elle est comprise. Il s'agit d'établir si la jetée fait réellement partie intégrante des activités du terminal. L'intimée fait valoir que ce n'est pas le cas, parce qu'il s'agit d'une jetée multifonctionnelle où des méthaniers et des pétroliers peuvent accoster. Par conséquent, elle estime que la jetée ne peut pas être considérée comme faisant partie intégrante des activités du terminal. Je ne suis pas de cet avis.

[86] Dans la décision *Newsco Well Service Ltd. c. La Reine*<sup>4</sup>, la Cour fédérale s'est penchée sur la question de savoir si les biens d'une entreprise offrant des

---

<sup>4</sup> 88 D.T.C. 6300, [1998] A.C.F. n° 478 (QL) (C.F. 1<sup>re</sup> inst.), et 90 D.T.C. 6312, [1990] A.C.F. n° 322 (QL) (C.A.F.).

services relatifs à l'extraction de pétrole étaient admissibles aux CII. Le ministre avait divisé les activités en segments et avait ainsi exclu des activités de « transformation » certains biens de l'entreprise qui étaient essentiels à l'obtention des CII. La Cour fédérale a conclu que toutes les fonctions comportaient une certaine forme de transformation, y compris [TRADUCTION] « tout le matériel nécessaire aux activités de transformation et subordonné à elles ». J'examinerai ultérieurement la question de savoir si les activités de Canaport équivalaient à de la transformation, mais, pour établir si la jetée est considérée comme une partie du terminal, il importe de savoir si elle était nécessaire aux activités du terminal et subordonnée à elles. La Cour fédérale a souscrit aux observations de l'avocat de Newsco :

[TRADUCTION]

En résumé, je suis d'accord avec l'avocat de la demanderesse, qui affirme ceci :

[...] ce problème ne se pose plus si on reconnaît ce que j'appelle une démarche commerciale pratique, parce que, selon ce que j'affirme, les activités en question constituent un procédé continu et tous les aspects de celui-ci — le mélange, le brassage, la mise sous pression et le pompage — constituent en fait, du point de vue des participants, un seul et même procédé continu. [...] La démarche pratique concorde avec la réalité du monde des affaires. Elle est facile à comprendre et à appliquer, tant pour le contribuable que pour le fisc.

Ainsi, la demanderesse effectue des activités de transformation de marchandises en vue de la vente ou de la location et est admissible aux avantages fiscaux prévus à l'article 125.1 de la Loi. Deuxièmement, le brassage et le mélange ne sont pas des activités séparées distinctes de la mise sous pression et du pompage.

[87] L'avocat des appelantes m'a également renvoyé à plusieurs autres affaires traitant d'un thème semblable, soit les « activités dans leur ensemble » (*Roy Legumex Inc. c. Ministre du Revenu national*<sup>5</sup>, *Midland Transport Limited c. La Reine*<sup>6</sup>, *Bunge of Canada Ltd. c. La Reine*<sup>7</sup>, *Continental Lime Ltd. c. La Reine*<sup>8</sup>)

---

<sup>5</sup> 90 D.T.C 1858, [1990] A.C.I. n° 716 (QL) (C.C.I.).

<sup>6</sup> 94 D.T.C. 1759, [1994] A.C.I. n° 417 (QL) (C.C.I.).

<sup>7</sup> 84 D.T.C. 6276, [1984] A.C.F. n° 344 (QL) (C.A.F.).

<sup>8</sup> 99 D.T.C. 1154, 1999 CanLII 435 (C.C.I.).

et *H.B. Barton Trucking Ltd. c. La Reine*<sup>9</sup>), mais une affaire qui, à mon avis, était particulièrement pertinente est *Gaston Cellard inc. c. La Reine*<sup>10</sup>. L'un des points en litige dans cette affaire consistait à savoir si le coût d'une fondation de béton visant à immobiliser une balance faisait partie du matériel de transformation du moulin pour les besoins des CII. Le juge Tardif a conclu que la balance était inutile avant d'être installée sur une fondation. Pour fonctionner, elle devait être fixée à une fondation de béton et cette fondation faisait partie de la transformation.

[88] Si j'applique ces principes au lien qui existe entre la jetée et le terminal, est-il possible de dire que la jetée est nécessaire aux activités menées au terminal et subordonnée à elles, et qu'elle fait partie de celles-ci dans leur ensemble? Oui. La jetée est essentielle à la première étape de l'activité générale consistant à recevoir le GNL et à lui donner une forme précise afin de l'acheminer dans le pipeline Brunswick. Ce qui m'influence particulièrement, ce sont les mécanismes de surveillance intégrés dans la jetée qui permettaient aux employés de l'usine d'évaluer la sécurité de l'activité dans son ensemble et, en fait, d'interrompre l'activité s'ils avaient un quelconque doute. Il m'est impossible d'imaginer quoi que ce soit de plus intégré.

[89] De plus, comme dans la décision *Gaston Cellard inc.*, sur la jetée reposent les bras de déchargement et le pipeline, qui ne peuvent fonctionner s'ils ne sont pas reliés à la jetée.

[90] Est-ce que le caractère multifonctionnel de la jetée empêche celle-ci d'être considérée comme faisant partie du terminal? Il faut mettre cette caractéristique en perspective. La jetée a été construite principalement pour assurer la réalisation des activités relatives au GNL. Irving a exigé qu'il soit possible de l'équiper en vue de permettre aux pétroliers d'accoster, ce qui a finalement été fait. Toutefois, au moment de la construction, la jetée devait servir principalement au GNL, et, ensuite, dans une proportion largement inférieure, au pétrole brut, mais uniquement si les activités relatives au GNL le permettaient. J'estime que ces circonstances n'infirmement pas ma conclusion selon laquelle la jetée était essentielle au fonctionnement du terminal.

[91] Concrètement, compte tenu de cette conclusion, si je conclus que le terminal est compris dans la catégorie 43, la jetée l'est également.

---

<sup>9</sup> 2009 CCI 376.

<sup>10</sup> 2002 D.T.C. 1890, [2002] A.C.I. n° 348 (QL) (C.C.I.).

[92] L'examen de la loi et de la jurisprudence m'a mené à la conclusion que je devais d'abord établir si les activités réalisées au terminal équivalaient à de la transformation, et dans l'affirmative, s'il s'agissait de transformation faisant partie de la distribution, comme la transformation en vue du stockage, ou s'il s'agissait de transformation préalable à la distribution, en vue de la vente des marchandises.

[93] Avant d'effectuer cette analyse, je me pencherai sur une question d'importance mineure, à savoir si les biens composant le terminal et la jetée sont des machines et du matériel, ou bien des structures. Bien que M<sup>e</sup> McCue ait traité de cette question dans son argumentation, l'intimée n'a pas laissé entendre le contraire. Par conséquent, j'accepte que les biens composant le terminal et la jetée sont des structures ou du matériel pour les besoins de la DPA.

[94] Tout d'abord, donc, il faut établir si les activités réalisées au terminal et à la jetée équivalaient à de la transformation. La position de l'intimée est simple : les activités réalisées au terminal s'inscrivent tout à fait dans la chaîne de distribution, car elles permettent de veiller à ce que le gaz naturel en provenance de la jetée soit acheminé jusqu'à la frontière canado-américaine. L'intimée maintient que le gaz naturel n'est aucunement transformé et que sa valeur commerciale n'est pas accrue. Par conséquent, elle juge que Repsol n'effectuait pas d'activités de transformation, mais bien de distribution.

[95] Selon les appelantes, les activités réalisées au terminal et à la jetée étaient non seulement des activités de transformation, soit des étapes préétablies modifiant considérablement les marchandises, qui entraînent généralement une augmentation de leur valeur, mais aussi des activités de transformation de marchandises en vue de la vente, qui ne font pas partie des activités de distribution.

[96] Quel est alors le sens du terme « transformation »? Dans la décision *Federal Farms Ltd. v. Minister of National Revenue*<sup>11</sup>, le juge Cattanach se penchait sur la préparation et l'emballage de légumes, ce qui comportait la mesure, le nettoyage, l'arrosage, le séchage, l'inspection, la mise en sac et l'expédition. Il a conclu que les termes « fabrication et transformation » devraient être interprétés [TRADUCTION] « sans restriction », dans leur acception générale et usuelle, et a ajouté ceci :

[TRADUCTION]

---

<sup>11</sup> [1966] R.C. de l'É. 410, conf. par 67 D.T.C. 5311, [1967] A.C.S. n° 107 (QL) (C.S.C.).

[...] C'est pourquoi je n'accepte pas la définition proposée par M<sup>e</sup> Long, lorsqu'il dit que la transformation suppose un changement important dans la texture et la structure du produit.

[97] La Cour de l'Échiquier a indiqué qu'au sens large, dans les dictionnaires, il s'agit de [TRADUCTION] « traiter, préparer ou manipuler selon une méthode spéciale ». Elle a conclu qu'en raison de l'importance des activités de classement, de nettoyage et d'emballage, des activités de transformation avaient en fait été réalisées.

[98] Dans l'arrêt *Tenneco Canada Inc. c. La Reine*<sup>12</sup>, la Cour d'appel fédérale s'est appuyée sur la décision *Federal Farms* lorsqu'elle a affirmé que, pour qu'il y ait transformation, le produit doit, d'une part, devenir plus commercialisable, et, d'autre part, subir un changement de forme, d'apparence ou d'autres caractéristiques. Le juge Linden s'est exprimé en ces termes :

La transformation suppose que les matières premières ou naturelles deviennent vendables. Ces matières premières ou naturelles, non encore transformées, sont invendables, ou vendables à prix plus bas. Ainsi, le gravier traité par lavage, séchage et broyage devient plus vendable (*Nova Scotia Sand and Gravel Ltd. c. La Reine*, 80 D.T.C. 6298 (C.A.F.)), comme les légumes apprêtés par lavage, brossage, pulvérisation et emballage (*Federal Farms v. M.N.R.*). Ces deux activités sont de la transformation. En outre, la transformation implique l'uniformisation; chaque produit traité est soumis au même procédé ou à un procédé très semblable (*Vibroplant v. Holland*, [1982] 1 All. E.R. 792 (C.A.)).

[99] Il a également ajouté une condition :

[...] Seules les activités qui modifient d'une manière importante le caractère des marchandises peuvent vraiment être assimilées à la « fabrication » ou à la « transformation » et justifier les encouragements fiscaux particuliers.

[100] La Cour d'appel fédérale a conclu que l'assemblage et l'installation de systèmes d'échappement pour automobiles n'étaient pas de la transformation, car ils n'avaient pas entraîné de changement véritable de forme, d'apparence ou de caractéristiques des tuyaux et des autres pièces utilisées dans les systèmes d'échappement.

[101] Dans la décision *Continental Lime*, la Cour a conclu que les dispositions relatives aux crédits d'impôt au titre de la F et T « se veu[ent] un encouragement

---

<sup>12</sup> [1991] A.C.F. n° 237 (QL) (C.A.F.).

fiscal destiné à aider les entreprises de fabrication et de transformation à maintenir une position concurrentielle, ce qui crée et protège des emplois au Canada », et a par conséquent interprété le terme de façon large. Elle a conclu que la transformation comprenait, dans cette affaire où il était question du concassage de la pierre à chaux, le transport de la pierre non concassée par camion jusqu'au concasseur. Elle s'est exprimée en ces termes :

Pourquoi pénaliser l'appelante du fait qu'il lui faut transporter le produit huit milles plus loin? La législation a pour but d'aider les entreprises de fabrication et de transformation. Une interprétation étroite des mots « fabrication » et « transformation » limite inutilement ce but.

[102] Voici ce que je retiens de ces affaires quant au sens du terme « transformation » :

1. le terme « transformation » doit être interprété de façon large;
2. la marchandise doit subir un certain changement;
3. le changement doit améliorer la valeur commerciale de la marchandise.

[103] Bien que l'intimée souligne que le contrat de société de personnes ne décrit pas ce qui se déroule au terminal comme des activités de transformation, ce document énumère cependant de façon assez détaillée les différentes activités, soit les procédés de la transformation, qui seront réalisées. Je n'accorde aucune importance au fait que le terme même ne figure pas dans le contrat. En fait, le terme « procédé » est souvent utilisé sur les écrans d'ordinateur et dans les manuels.

[104] En interprétant le terme « transformation » de façon large, il est facile de conclure que les différentes étapes franchies par les marchandises au terminal et à la jetée constituent une transformation. La façon dont la marchandise est acheminée de la jetée au pipeline Brunswick en passant par différentes vérifications de sécurité et en passant par une variété de réservoirs, de canalisations et de vaporisateurs peut seulement être décrite comme une transformation dans un sens général. Toutefois, pour établir si les activités constituent de la transformation en l'espèce, ce ne sont pas tant les différentes étapes complexes de la transformation qui importent, mais bien l'incidence de ces étapes sur la marchandise même, c'est-à-dire sur la forme de la marchandise et sa valeur commerciale.

[105] En ce qui a trait à la forme, l'intimée soutient que la marchandise est du gaz naturel à son arrivée à la jetée et à son départ, et que le fait qu'elle passe de l'état liquide à l'état gazeux n'est pas suffisant pour constituer un changement comme celui envisagé dans la jurisprudence. La Couronne s'appuie sur l'arrêt *Consumers' Gas Company c. Sous-ministre du Revenu national (Douanes et Accise)*<sup>13</sup> de 1972, dans lequel la Cour d'appel fédérale, qui examinait les termes « fabrication » et « production », s'est exprimée ainsi :

À mon avis, lorsqu'on utilise ces mots dans leur sens ordinaire, on ne peut considérer la simple modification de la pression du gaz naturel, quand c'est une opération réversible, comme il semble que ce soit le cas en l'espèce, comme faisant partie de la « fabrication » ou de la « production ».

[106] Avec égards, il existe une différence considérable entre la production et la transformation, tout comme entre le fait de modifier la pression du gaz naturel et celui d'en modifier la forme et la composition.

[107] Accepter le point de vue de l'intimée selon lequel la marchandise arrivant à la jetée n'a pas subi de changement considérable avant d'entrer dans le pipeline Brunswick revient à conclure que du gaz naturel, ce n'est que du gaz naturel. À l'audience, nous avons eu une discussion sur une analogie avec l'eau. Les avocates de l'intimée laissaient entendre que de l'eau, ce n'était rien d'autre que de l'eau. J'étais en désaccord et j'ai donné l'exemple de deux villes voisines; l'une d'entre elles exigeait la présence de fluorure dans l'eau de la ville, tandis que l'autre l'interdisait. À mon avis, l'eau des deux villes n'est pas la même. Quelque chose doit s'être produit pour que l'eau d'une ville soit différente de l'eau de l'autre ville. Il est inexact de laisser entendre que de l'eau, ce n'est rien d'autre que de l'eau.

[108] En ce qui a trait au GNL arrivant à la jetée et au gaz naturel à l'état gazeux entrant dans le pipeline Brunswick, il existe manifestement une différence quant à la forme. Il s'agit là d'un élément important. Cependant, fait plus important encore, je suis convaincu, selon la preuve, que la composition chimique a subi un changement. L'intimée soutient que ce changement est seulement mineur, car le gaz est encore composé à 90 % de méthane. Toutefois, selon mon interprétation de la preuve, même les plus légers changements apportés au pourcentage des autres substances chimiques présentes dans une moindre proportion dans le gaz naturel peuvent avoir une grande incidence sur la combustibilité, par exemple.

---

<sup>13</sup> [1972] C.F. 1057, à la page 1062.

[109] L'intimée a accordé peu d'importance au concept du [TRADUCTION] « mélange », mais, là encore, je suis convaincu, d'après la preuve, qu'il s'agissait d'une partie essentielle de la transformation. Le manuel de fonctionnement fournissait des détails minutieux sur le mélange. M. Azcarraga a clairement indiqué qu'il était nécessaire que le gaz respecte les caractéristiques établies pour entrer dans le pipeline Brunswick. Il s'agissait d'une transformation qui changeait la composition même de la marchandise.

[110] L'intimée a fait valoir que ce n'était simplement pas important en comparaison avec les « usines de chevauchement » qui, selon le bulletin d'information IT-145R, effectuent des activités de transformation. La différence réside dans le fait que les usines de chevauchement extraient d'autres gaz (du propane et du butane) du gaz naturel. Les usines de chevauchement se trouvent au milieu d'une ligne de transport, mais sont admissibles, car elles produisent différents produits. Je reconnais qu'il existe une différence entre une usine de chevauchement et l'usine de regazéification en l'espèce, mais la différence réside dans le degré. À ce que je comprends, le critère permettant d'établir s'il y a transformation ou non n'exige pas la production de nouveaux produits, mais seulement le changement du produit. J'estime que la marchandise subit un changement suffisamment important entre le moment où elle arrive à la jetée et le moment où elle entre dans le pipeline Brunswick pour satisfaire au premier volet du critère se rapportant à la transformation.

[111] La marchandise a-t-elle une valeur commerciale plus élevée? L'intimée soutient que la commercialisation diffère d'une simple augmentation de la valeur. Cette distinction peut être subtile. Dans l'arrêt *Tenneco*, la Cour d'appel s'est exprimée en ces termes :

[...] La transformation suppose que les matières premières ou naturelles deviennent vendables. Ces matières premières ou naturelles, non encore transformées, sont invendables, ou vendables à prix plus bas. Ainsi, le gravier traité par lavage, séchage et broyage devient plus vendable [...], comme les légumes apprêtés par lavage, brossage, pulvérisation et emballage [...]. Ces deux activités sont de la transformation. En outre, la transformation implique l'uniformisation; chaque produit traité est soumis au même procédé ou à un procédé très semblable [...]

[112] Le traitement du gaz naturel s'effectuait manifestement de façon uniforme. Je suis également convaincu que le gaz naturel entrant dans le pipeline Brunswick avait une plus grande valeur que le GNL arrivant à la jetée. Je suis en outre convaincu qu'il était impossible à commercialiser en Amérique du Nord dans l'état

où il se trouvait à son arrivée à la jetée et qu'il était commercialisable après l'application de la transformation à la jetée et au terminal.

[113] Je conclus que les activités qui se déroulaient à la jetée et au terminal non seulement étaient de la transformation du point de vue d'un profane, mais respectaient aussi les deux volets du critère relatif à la transformation, au sens attribué à ce terme dans la jurisprudence pour les besoins de la législation sur l'impôt sur le revenu.

[114] Nous voilà enfin à la question au cœur de la présente affaire, à savoir si la transformation effectuée était de la transformation de marchandises en vue de la vente, ou de la transformation à des fins de stockage, qui s'inscrit simplement dans la chaîne de distribution. Comme je l'ai déjà précisé, la situation est différente de celle où une usine située au milieu d'une ligne de transport conserve de la marchandise jusqu'à ce qu'il soit justifié de la remettre sur le marché. En l'espèce, l'usine reçoit un produit de l'étranger et le prépare en vue de le commercialiser en Amérique du Nord. L'intimée fait valoir qu'il ne s'agit pas de transformation en vue de la commercialisation, mais que, s'il s'agit d'une quelconque transformation, celle-ci fait partie de la chaîne de distribution dans le marché nord-américain. Je suis en désaccord.

[115] La situation en l'espèce est différente de celle exposée dans la décision *Northern*, dans laquelle la juge Reed a reconnu la possibilité que les activités de l'usine de regazéification située le long d'une ligne de transport soient de la transformation, mais uniquement à des fins de stockage dans la chaîne de distribution jusqu'à ce qu'il soit justifié de remettre le produit sur le marché : en fait, un arrêt en cours de route. Selon mon interprétation de la preuve en l'espèce, la distribution, même dans le sens large retenu dans les affaires *Northern* et *Pacific*, commence seulement au moment où le gaz naturel entre dans le pipeline Brunswick.

[116] Si je donnais au terme « distribution » le même sens que lui donne l'industrie, l'entrée du gaz dans le pipeline Brunswick ne marquerait même pas le début de l'étape de distribution.

[117] J'estime qu'il n'est pas nécessaire de redéfinir le terme « distribution » en l'espèce pour rendre une décision favorable aux appelantes, compte tenu des déclarations formulées par la Cour d'appel fédérale dans les arrêts *Northern* et *Pacific*. Cette tâche reviendrait plutôt à la Cour d'appel fédérale. Toutefois, je tiens à exprimer mon point de vue, car j'estime que le contexte légal actuel est bien

différent de ce qu'il était lorsque ces affaires ont été tranchées. Le législateur a intégré dans le régime de la DPA la différence entre la distribution et le transport que fait l'industrie. Si j'appliquais cette différence à la situation de fait en l'espèce, j'en viendrais certainement à la conclusion que les activités qui se déroulaient à la jetée et au terminal étaient largement antérieures à la distribution du gaz, et, par conséquent, il serait impossible de considérer les biens de la jetée et du terminal comme du matériel de distribution.

[118] La loi comporte tellement d'éléments qui ne tiennent qu'à de légères nuances dans l'interprétation des termes. En l'espèce, le terme « distribution » décrit-il les activités de transformation effectuées au terminal et à la jetée? Ou encore la transformation réside-t-elle dans la préparation de la marchandise en vue de la vente ou dans la transformation préalable à la distribution? La réponse peut se trouver dans l'objectif. S'il existe deux objectifs, lequel l'emporte sur l'autre? Dans l'affaire *Northern*, il n'y avait qu'un seul objectif, soit de conserver la marchandise dans la ligne de transport jusqu'à ce que les prix justifient de la remettre sur le marché. Dans l'ensemble, cela semble certainement plus s'agir d'une partie d'un réseau de livraison ou de distribution que de la préparation d'une marchandise en vue de la vendre.

[119] Mais, dans le cas présent, la marchandise vient tout juste d'arriver en Amérique du Nord, soit son marché potentiel. Il est vrai que la marchandise doit être préparée en vue d'être distribuée, au sens large, mais elle doit également être commercialisable. Il semble donc y avoir deux objectifs. Le simple fait de regazéifier le produit peut constituer de la transformation en vue de livrer le produit à un réseau de distribution. Cependant, les activités effectuées au terminal et à la jetée ne se limitaient pas à la regazéification, puisque, comme je l'ai déjà conclu, la transformation rendait le produit commercialisable.

[120] Cependant, honnêtement, même si la transformation visait à préparer le produit en vue de le livrer, ne s'agit-il pas de l'exception même prévue au sous-alinéa *n*)(ii) de la catégorie 1? Ou encore, la jetée et le terminal font-ils partie d'un réseau de distribution? Si oui, j'en reviens à ma préoccupation concernant le sens de l'exclusion prévue à l'alinéa *n*) de la catégorie 1. À quelle transformation « avant sa livraison » cette exclusion pourrait-elle faire référence, si elle ne vise pas la réception de la marchandise au Canada et la préparation de celle-ci en vue de sa commercialisation à travers l'Amérique du Nord? Quelle autre activité de transformation pourrait bien être effectuée après le traitement sur le terrain et avant la livraison à un réseau de distribution? Je n'ai obtenu aucune réponse à cette

question. Ceci me donne à penser que la distribution, là encore dans son sens large, commence, au plus tôt, à l'entrée de la marchandise dans le pipeline de transport.

[121] J'en viens à cette conclusion pour deux motifs. Premièrement, l'objectif principal de la transformation visait à rendre le gaz naturel commercialisable (c.-à-d. en vue de le vendre), et, deuxièmement, l'exclusion relative à la transformation avant la livraison n'a du sens que si l'étape de la distribution commence au moment où le gaz entre dans la ligne de transport (ou, si j'applique le point de vue de l'industrie, la ligne de distribution). Je conclus que les biens du terminal et de la jetée ne sont pas du matériel de distribution visé à l'alinéa *n*) de la catégorie 1.

[122] Cette conclusion est-elle erronée parce que la marchandise à vendre n'appartenait pas à la société de personnes Canaport? Non, car il suffit que la marchandise finisse par être à vendre. L'Agence du revenu du Canada semble avoir adopté ce point de vue. Elle donne l'explication suivante dans le bulletin d'interprétation IT-147R3 :

3. Pour que des biens puissent faire partie de la catégorie 39 ou de la catégorie 40 (ou de la catégorie 29 pour les biens acquis avant 1988), le contribuable doit avoir acquis ou fabriqué les biens :

a) pour les utiliser lui-même directement ou indirectement au Canada surtout pour la fabrication ou la transformation de marchandises en vue de la vente ou de la location [...]

12. Les activités de fabrication ou de transformation mentionnées au numéro 3 ci-dessus doivent être effectuées relativement à des marchandises destinées à la vente ou à la location. Toutefois, il n'est pas nécessaire que le fabricant ou le transformateur des marchandises en soit le vendeur.

## Conclusion

[123] En résumé, bien que je n'accepte pas l'argument des appelantes selon lequel l'alinéa *n*) de la catégorie 1 vise uniquement les services publics, je conclus effectivement que cet alinéa vise implicitement les biens ayant une longue durée économique. Une entreprise privée, comme la société de personnes Canaport, qui entreprend un projet risqué dans un marché de l'énergie qu'on pourrait qualifier de volatile est loin d'avoir l'assurance d'une longue durée économique. Les biens matériels peuvent durer de nombreuses années, mais, comme on l'a déjà vu, la durée économique des biens peut être courte.

[124] L'alinéa *n*) de la catégorie 1 s'applique au matériel de distribution, et non au matériel utilisé dans la transformation du gaz naturel avant sa livraison à un réseau de distribution. L'exclusion prévue au sous-alinéa *n*)(ii) de la catégorie 1 précise ce qui n'est pas du matériel de distribution. La jetée, qui est essentielle au fonctionnement du terminal, et le terminal même ne font pas partie d'un réseau de distribution, qui commence, au plus tôt, à l'entrée de la marchandise dans les lignes de transport. Les activités effectuées à la jetée et au terminal étaient de la transformation. La transformation ne faisait pas partie de la distribution, mais était préalable à celle-ci. Plus précisément, il s'agissait de la transformation de marchandise en vue de la vente. Les biens de la jetée et du terminal ne sont pas visés à l'alinéa *n*) de la catégorie 1. Ils sont plutôt compris dans la catégorie 43 et sont par conséquent admissibles aux CII.

[125] Les appels sont accueillis, et les affaires sont déferées au ministre pour nouvel examen et nouvelles cotisations, compte tenu du fait que le terminal et la jetée sont des biens compris dans la catégorie 43 et sont admissibles aux CII. Les dépens sont adjugés aux appelantes.

Signé à Ottawa, Canada, ce 27<sup>e</sup> jour de janvier 2015.

« Campbell J. Miller »

---

Le juge C. Miller

Traduction  
ce 17<sup>e</sup> jour de septembre 2015.





## ANNEXE 3

### *Règlement de l'impôt sur le revenu, C.R.C., ch. 945*

#### Catégorie 1

Les biens non compris dans aucune autre catégorie constitués par

[...]

- n) le matériel et l'installation de fabrication et de distribution (y compris les structures) acquis principalement pour la production ou la distribution du gaz, à l'exception :
  - (i) d'un bien acquis en vue de produire ou de distribuer du gaz dont la distribution se fait normalement en contenants portatifs,
  - (ii) d'un bien acquis en vue de transformer du gaz naturel, avant sa livraison à un réseau de distribution,
  - (iii) d'un bien acquis en vue de produire de l'oxygène ou de l'azote;

[...]

#### Catégorie 8

Les biens non compris dans les catégories 1, 2, 7, 9, 11, 17 ou 30 qui sont constitués par :

- a) une structure consistant dans des machines ou du matériel de fabrication ou de transformation;
- b) des biens corporels faisant partie d'un immeuble et acquis uniquement aux fins suivantes :
  - (i) entretenir, soutenir, fournir un accès à des machines ou du matériel, ou en sortir,
  - (ii) fabriquer ou transformer, ou
  - (iii) toute combinaison des fonctions prévues aux sous-alinéas (i) et (ii);

[...]

### Catégorie 29 (avant mars 2007)

Les biens, non compris dans la catégorie 41 par l'effet de ses alinéas *c)* ou *d)*, qui seraient par ailleurs compris dans une autre catégorie de la présente annexe :

[...]

### Catégorie 29

Les biens, non compris dans la catégorie 41 par l'effet de ses alinéas *c)* ou *d)*, qui seraient par ailleurs compris dans une autre catégorie de la présente annexe :

- a)* c'est-à-dire les biens fabriqués par le contribuable et dont la fabrication a été achevée après le 8 mai 1972, ou autres biens acquis par le contribuable après le 8 mai 1972,
  - (i)* et devant être utilisés directement ou indirectement par lui au Canada surtout pour la fabrication ou la transformation de marchandises en vue de la vente ou de la location,

[...]

### Catégorie 43

Les biens acquis après le 25 février 1992 qui, selon le cas :

- a)* ne sont pas compris dans la catégorie 29, mais qui y seraient compris par ailleurs en l'absence de ses sous-alinéas *b)(iii)* et *(v)* et de son alinéa *c)*;
- b)* répondent aux conditions suivantes :
  - (i)* ils sont visés à l'alinéa *k)* de la catégorie 10 et seraient compris dans cette catégorie en l'absence du présent alinéa et de l'alinéa *b)* de la catégorie 41,
  - (ii)* au moment de leur acquisition, il est raisonnable de s'attendre à ce qu'ils soient utilisés entièrement au Canada et principalement dans le cadre de la transformation de minerai extrait d'une ressource minérale située dans un pays étranger.

### Catégorie 47 (avant le 18 mars 2007)

Les biens acquis après le 22 février 2005 qui consistent en matériel de transmission ou de distribution (qui peut comprendre, à cette fin, une

construction) servant à la transmission ou à la distribution d'énergie électrique, à l'exclusion :

- a) des biens qui sont des bâtiments;
- b) des biens qui ont été utilisés ou acquis à une fin quelconque par un contribuable avant le 23 février 2005.

## Catégorie 47

Les biens ci-après :

- a) le matériel de transmission ou de distribution (pouvant comprendre, à cette fin, une construction) acquis après le 22 février 2005 qui sert à la transmission ou à la distribution d'énergie électrique, à l'exclusion :
  - (i) des biens qui sont des bâtiments,
  - (ii) des biens qui ont été utilisés ou acquis à une fin quelconque par un contribuable avant le 23 février 2005;
- b) le matériel acquis après le 18 mars 2007 qui fait partie d'une installation de gaz naturel liquéfié qui liquéfie ou regazéfie le gaz naturel, y compris les dispositifs de contrôle, le matériel de refroidissement, les compresseurs, les pompes, les réservoirs de stockage, les vaporisateurs et le matériel auxiliaire, les pipelines de chargement et de déchargement sur les lieux de l'installation qui servent à transporter le gaz naturel liquéfié entre les navires et l'installation et les constructions connexes, mais à l'exclusion des biens ci-après :
  - (i) les biens acquis dans le but de produire de l'oxygène ou de l'azote,
  - (ii) les brise-lames, bassins, jetées, quais et constructions semblables,
  - (iii) les bâtiments.

## Catégorie 49 (entrée en vigueur en 2005)

Les biens qui constituent un pipeline, y compris les appareils de contrôle et de surveillance, les valves et les autres appareils auxiliaires du pipeline qui, selon le cas :

- a) sont acquis après le 22 février 2005 et servent au transport (mais non à la distribution) de pétrole, de gaz naturel ou d'hydrocarbures connexes, à l'exclusion :

- (i) d'un pipeline visé au sous-alinéa *l*(ii) de la catégorie 1,
  - (ii) d'un bien qui a été utilisé ou acquis en vue d'être utilisé par un contribuable avant le 23 février 2005,
  - (iii) du matériel compris dans la catégorie 7 par l'effet de son alinéa *j*),
  - (iv) d'un bâtiment ou d'une autre construction;
- b)* sont acquis après le 25 février 2008 et servent au transport de dioxyde de carbone, à l'exclusion :
- (i) du matériel compris dans la catégorie 7 par l'effet de son alinéa *k*),
  - (ii) d'un bâtiment ou d'une autre construction.

#### Catégorie 51 (entrée en vigueur en 2007)

Les biens acquis après le 18 mars 2007 qui sont constitués par des pipelines, y compris les dispositifs de contrôle et de surveillance, les valves et les autres appareils auxiliaires du pipeline, qui servent à la distribution (mais non à la transmission) du gaz naturel, à l'exclusion des biens ci-après :

- a)* les pipelines visés au sous-alinéa *l*(ii) de la catégorie 1 ou à la catégorie 49;
- b)* les biens qui ont été utilisés ou acquis à une fin quelconque par un contribuable avant le 19 mars 2007;
- c)* les bâtiments et autres constructions.

---

*Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. 1985, ch. 1 (5<sup>e</sup> suppl.), dans sa version modifiée en 2007*

#### Paragraphe 127(9)

« crédit d'impôt à l'investissement » Le crédit d'impôt à l'investissement d'un contribuable à la fin d'une année d'imposition correspond à l'excédent éventuel du total des montants suivants :

- a) l'ensemble des montants représentant chacun le pourcentage déterminé du coût en capital, pour le contribuable, d'un bien admissible ou d'un bien certifié qu'il a acquis au cours de l'année;

[...]

« bien admissible » Relativement à un contribuable, bien (à l'exclusion d'un bien d'un ouvrage approuvé et d'un bien certifié) qui est :

[...]

- b) soit une machine ou du matériel visés par règlement et que le contribuable a acquis après le 23 juin 1975, qui, avant l'acquisition, n'a été utilisé à aucune fin ni acquis pour être utilisé ou loué à quelque fin que ce soit, et :

- c) soit qu'il compte utiliser au Canada principalement à l'une des fins suivantes :

- (i) la fabrication ou la transformation de marchandises à vendre ou à louer,

[...]

### Paragraphe 127(11)

Pour l'application de la définition de « bien admissible » au paragraphe (9) :

- a) les activités suivantes ne constituent pas de la fabrication ou de la transformation :

- (i) celles visées à l'un des alinéas a) à e) et g) à i) de la définition de « fabrication ou transformation » au paragraphe 125.1(3),

[...]

### Paragraphe 125.1(3)

« fabrication ou transformation » Ne sont pas visés par ces termes :

- a) l'exploitation agricole ou la pêche;
- b) l'exploitation forestière;
- c) la construction;

- d) l'exploitation d'un puits de pétrole ou de gaz ou l'extraction de pétrole ou de gaz naturel d'un gisement naturel de pétrole ou de gaz naturel;
- e) l'extraction de minéraux d'une ressource minérale;
- f) la transformation des minerais suivants :
  - (i) les minerais tirés de ressources minérales situées au Canada, à l'exclusion du minerai de fer et du minerai de sables asphaltiques, jusqu'à un stade ne dépassant pas celui du métal primaire ou son équivalent,
  - (ii) le minerai de fer tiré de ressources minérales situées au Canada, jusqu'à un stade ne dépassant pas celui de la boulette ou son équivalent,
  - (iii) le minerai de sables asphaltiques tiré de ressources minérales situées au Canada, jusqu'à un stade ne dépassant pas celui du pétrole brut ou son équivalent,
- g) la production de minéraux industriels;
- h) la production ou la transformation d'énergie électrique ou de vapeur en vue de la vente;
- i) le traitement du gaz naturel dans le cadre de l'exploitation, par un service public, d'une entreprise de vente ou de distribution de gaz;

[...]

*Règlement de l'impôt sur le revenu, C.R.C., ch. 945, article 4600*

- (2) Sont des machines et du matériel visés pour l'application des définitions de « bien admissible » [...]
- k) des biens compris dans l'une des catégories 21, 24, 27, 29, 34, 39, 40, 43, 45, 46, 50, 52 ou 53 de l'annexe II;

[...]

RÉFÉRENCE : 2015 CCI 21

N<sup>OS</sup> DES DOSSIERS DE LA COUR : 2012-1931(IT)G et 2012-1933(IT)G

INTITULÉ : REPSOL CANADA LTD. c. SA MAJESTÉ LA REINE et REPSOL ENERGY CANADA LTD. c. SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Calgary (Alberta)

DATES DE L'AUDIENCE : Les 28, 29 et 30 octobre 2014

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Campbell J. Miller

DATE DU JUGEMENT : Le 27 janvier 2015

COMPARUTIONS :

Avocat des appelantes : M<sup>e</sup> Robert D. McCue  
Avocates de l'intimée : M<sup>es</sup> Josée Tremblay et Darcie Charlton

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour les appelantes :

Nom : Robert D. McCue

Cabinet : Bennett Jones LLP

Pour l'intimée : William F. Pentney  
Sous-procureur général du Canada  
Ottawa, Canada