

Dossier : 2002-2821(IT)G

ENTRE :

QUALI-T-TUBE ULC INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

Appel entendu le 14 octobre 2004, à Montréal (Québec).

Devant : L'honorable juge B. Paris

Comparutions :

Avocat de l'appelante : M^e Louis Tassé

Avocate de l'intimée : M^e Marie Bélanger

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'égard de la cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 1999 est accueilli compte tenu du fait qu'il y a lieu de réduire d'un montant correspondant à la part proportionnelle de la somme de 191 081 \$ (soit la moitié du salaire versé à M^{me} Bazelais en 1999) le coût en main-d'oeuvre de l'appelante, et compte tenu en outre des concessions faites par l'intimée et énoncées à l'annexe jointe aux motifs du jugement.

Signé à Ottawa, Canada, ce 4^e jour d'août 2005.

« B. Paris »

Juge Paris

Dossier : 2002-2824(IT)G

ENTRE :

QUALI-T-TUBE INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

Appel entendu le 14 octobre 2004, à Montréal (Québec).

Devant : L'honorable juge B. Paris

Comparutions :

Avocat de l'appelante : M^e Louis Tassé

Avocate de l'intimée : M^e Marie Bélanger

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'égard de la cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 1999 est accueilli compte tenu du fait qu'il y a lieu de réduire d'un montant correspondant à la part proportionnelle de la somme de 191 081 \$ (soit la moitié du salaire versé à M^{me} Bazalais en 1999) le coût en main-d'oeuvre de l'appelante, et compte tenu en outre des concessions faites par l'intimée et énoncées à l'annexe jointe aux motifs du jugement.

Signé à Ottawa, Canada, ce 4^e jour d'août 2005.

« B. Paris »

Juge Paris

Dossier : 2002-2826(IT)G

ENTRE :

QUALI-T-FAB ULC INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

Appel entendu le 14 octobre 2004, à Montréal (Québec).

Devant : L'honorable juge B. Paris

Comparutions :

Avocat de l'appelante : M^e Louis Tassé

Avocate de l'intimée : M^e Marie Bélanger

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'égard de la cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 1999 est accueilli compte tenu du fait qu'il y a lieu de réduire d'un montant correspondant à la part proportionnelle de la somme de 191 081 \$ (soit la moitié du salaire versé à M^{me} Bazalais en 1999) le coût en main-d'oeuvre de l'appelante, et compte tenu en outre des concessions faites par l'intimée et énoncées à l'annexe jointe aux motifs du jugement.

Signé à Ottawa, Canada, ce 4^e jour d'août 2005.

« B. Paris »

Juge Paris

Dossier : 2002-2827(IT)G

ENTRE :

QUALI-T-FAB INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

Appel entendu le 14 octobre 2004, à Montréal (Québec).

Devant : L'honorable juge B. Paris

Comparutions :

Avocat de l'appelante : M^e Louis Tassé

Avocate de l'intimée : M^e Marie Bélanger

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'égard de la cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 1999 est accueilli compte tenu du fait qu'il y a lieu de réduire d'un montant correspondant à la part proportionnelle de la somme de 191 081 \$ (soit la moitié du salaire versé à M^{me} Bazalais en 1999) le coût en main-d'oeuvre de l'appelante, et compte tenu en outre des concessions faites par l'intimée et énoncées à l'annexe jointe aux motifs du jugement.

Signé à Ottawa, Canada, ce 4^e jour d'août 2005.

« B. Paris »

Juge Paris

Référence : 2005CCI373
Date : 20050804
Dossier : 2002-2821(IT)G

ENTRE :

QUALI-T-TUBE ULC INC.,
et
SA MAJESTÉ LA REINE,
appelante,
intimée,

ET

2002-2824(IT)G
QUALI-T-TUBE INC.,
et
SA MAJESTÉ LA REINE,
appelante,
intimée,

ET

2002-2826(IT)G
QUALI-T-FAB ULC INC.,
et
SA MAJESTÉ LA REINE,
appelante,
intimée,

ET

2002-2827(IT)G
QUALI-T-FAB INC.,
et
SA MAJESTÉ LA REINE,
appelante,
intimée.

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Paris

[1] Le paragraphe 125.1(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « *Loi* »), L.R.C., ch. 1 (5^e suppl.), prévoit que le contribuable peut déduire de son impôt à payer une somme correspondant à sept pour cent de ses bénéfices de fabrication et de transformation (les « BFT »). Ses BFT sont calculés suivant la formule énoncée dans le *Règlement de l'impôt sur le revenu* (le « *Règlement* ») (C.R.C. 1978, ch. 945).

[2] Dans le cas des quatre appelantes, le ministre du Revenu national a effectué des rajustements concernant diverses sommes utilisées pour calculer leurs BFT pour les années visées par les appels¹ et il a établi de nouvelles cotisations à leur égard afin de réduire leurs déductions au titre de la fabrication et de la transformation. Les appelantes ont interjeté appel de ces nouvelles cotisations.

[3] À l'audience, les avocats des parties ont signalé que certains points avaient fait l'objet d'une entente (comme il est énoncé dans l'annexe jointe aux présents motifs) et que les seuls rajustements toujours en litige concernaient le calcul du coût en main-d'oeuvre des appelantes (un des éléments de la formule servant au calcul des BFT).

[4] La seule question en litige est de savoir si, dans le calcul du coût en main-d'oeuvre aux fins des bénéfices de fabrication et de transformation des quatre sociétés, on doit considérer comme faisant partie de ce coût en main-d'oeuvre les honoraires de gestion que les quatre sociétés appelantes ont versés à une société liée.

[5] Les appels ont été entendus sur preuve commune.

Contexte

[6] Les appelantes faisaient partie d'un groupe de sociétés qui appartenaient toutes, directement ou indirectement, à M. Frank Talarico.

[7] M. Talarico était propriétaire de toutes les actions de Quali-T-Groupe Inc. (« Groupe ») et de Talfrank Inc.

¹ Les années d'imposition 1997, 1998 et 1999 de Quali-T-Tube Inc., les années d'imposition 1998 et 1999 de Quali-T-Fab Inc., et l'année d'imposition 1999 de Quali-T-Tube ULC et de Quali-T-Fab ULC.

[8] Groupe, quant à elle, était propriétaire de toutes les actions de deux des appelantes, à savoir Quali-T-Tube Inc. (« Tube Inc. ») et Quali-T-Fab Inc. (« Fab Inc. »), ainsi que de Quali-T-Galv Inc. (« Galv Inc. ») et de Quali-T-Groupe International USA Inc. (« Groupe USA »).

[9] Talfrank Inc. était propriétaire de toutes les actions des deux autres appelantes, à savoir Quali-T-Tube ULC (« Tube ULC ») et Quali-T-Fab ULC (« Fab ULC »).

[10] Fab Inc., filiale de Groupe, était propriétaire de toutes les actions de Quali-T-Fab U.S.A Inc. (« Fab USA »).

[11] Les principales activités des sociétés consistaient en la production et la vente de produits en métal. En particulier, Tube Inc. et Fab Inc. (deux des appelantes) ont exploité jusqu'au milieu de 1999 une entreprise de fabrication de produits consistant en des tubes en acier. À ce moment, leurs activités commerciales ont été transférées aux deux autres appelantes, à savoir Tube ULC et Fab ULC, respectivement, dans le cadre d'une réorganisation des sociétés.

[12] Groupe fournissait des services de gestion à la plupart des sociétés en question, y compris les appelantes. Talfrank Inc. fournissait également des services de gestion et de consultation à plusieurs des sociétés Talarico. En 1997, en 1998 et en 1999, Groupe tirait la totalité de ses revenus des honoraires de gestion que lui versaient les appelantes et Galv Inc.

[13] Les montants des honoraires de gestion payés par chacune des appelantes et par Galv Inc. au cours des années visées par les appels sont précisés ci-dessous :

	1997	1998	1999
Tube Inc.	962 500 \$	897 250 \$	388 050 \$
Fab Inc.	0	269 000 \$	219 420 \$
Tube ULC	0	0	174 810 \$
Fab ULC	0	0	64 060 \$
Galv Inc.	0	<u>23 948 \$</u>	<u>80 240 \$</u>
Total	962 500 \$	1 190 198 \$	926 580 \$

Nouvelles cotisations

[14] M. Claude Charpentier, le vérificateur de l'Agence du revenu du Canada qui a préparé les nouvelles cotisations en litige, a été appelé à témoigner pour l'intimée.

[15] Lorsqu'il a établi les nouvelles cotisations relatives aux appelantes, il a présumé que toutes les dépenses qu'a engagées Groupe au cours des années en litige, elle les a engagées à titre d'intermédiaire, au bénéfice des appelantes et de Galv Inc., et que chaque appelante était tenue de verser à Groupe des honoraires de gestion pour assumer sa part de ces dépenses.

[16] Il a calculé comme suit la part des dépenses de Groupe assumée par chacune des appelantes selon le pourcentage que chacune d'elles a payé de l'ensemble des honoraires de gestion versés à Groupe chaque année :

	1997	1998	1999
Tube Inc.	100,00 %	75,38 %	41,88 %
Fab Inc.	0	22,60 %	23,68 %
Tube ULC	0	0	18,87 %
Fab ULC	0	0	6,91 %
Galv Inc.	0	2,02 %	8,66 %
Total	100,00 %	100,00 %	100,00 %

Le vérificateur a ensuite calculé le montant total des dépenses qui ont été engagées par Groupe pour le compte des appelantes et de Galv Inc. et qui étaient admissibles à titre de coût en main-d'oeuvre conformément à l'article 5202 du *Règlement*. Cette somme englobe les salaires, les avantages sociaux et les honoraires de gestion payés chaque année par Groupe, comme le montre le tableau suivant :

	1997	1998	1999
Salaires	122 777 \$	444 888 \$	493 770 \$
Charges sociales	53 089 \$	23 239 \$	35 014 \$
Honoraires de gestion	464 007 \$	547 720 \$	333 909 \$
Total	785 114 \$	1 015 847 \$	862 693 \$

Les honoraires de gestion étaient versés à Talfrank Inc. au titre des services de gestion rendus aux appelantes et à Galv Inc.

[17] Le vérificateur a réparti le coût en main-d'oeuvre entre les appelantes et Galv Inc. dans la même proportion que celle existant entre les honoraires de gestion payés par chacune de ces sociétés et le montant total des honoraires de gestion payés à Groupe chaque année.

[18] Par exemple, en 1997, 100 % des honoraires de gestion versés à Groupe ont été payés par Tube Inc. Le vérificateur a donc attribué la totalité du coût en main-d'oeuvre de Groupe à Tube Inc. pour 1997. De même, en 1998, 75,38 % de l'ensemble des honoraires de gestion versés à Groupe ont été payés par Tube Inc. et le vérificateur a donc attribué 75,38 % du coût en main-d'oeuvre de Groupe à Tube Inc. pour cette année-là.

[19] Enfin, le vérificateur a ajouté la part de chacune des appelantes du coût en main-d'oeuvre de Groupe à leur coût en main-d'oeuvre respectif.

[20] Lorsqu'il a réparti le coût en main-d'oeuvre de Groupe entre les appelantes, le vérificateur a présumé que la totalité du coût en main-d'oeuvre de Groupe avait été engagée dans les mêmes proportions que celles mentionnées plus haut pour des services de gestion rendus aux appelantes et à Galv Inc

[21] Par conséquent, il a inclus la part des honoraires de gestion payée par chaque appelante au titre du coût en main-d'oeuvre de Groupe dans leur coût en main-d'oeuvre respectif comme des sommes payées pour leur gestion et leur administration.

Preuve présentée par les appelantes

[22] M^{me} Elaine Bazelais, présidente de Groupe, a témoigné pour les appelantes. Pendant les années visées par les appels, elle était également présidente de Tube Inc., de Fab Inc. et de Galv Inc. ainsi que vice-présidente de Fab USA Inc. et de Groupe USA.

[23] M^{me} Bazelais assurait en outre la gestion des sociétés appelantes, de Galv Inc. et même de Groupe, et elle remplissait certaines fonctions de gestion pour Fab USA et Groupe USA. La totalité de son salaire était payé par Groupe. Elle a reçu 164 150 \$ en 1997, 185 418 \$ en 1998 et 382 161 \$ en 1999.

[24] M^{me} Bazelais a déclaré que ses fonctions en ce qui concerne Groupe USA étaient minimales, mais qu'elle avait consacré une certaine partie de son temps aux affaires de Fab USA au cours des années visées par les appels.

[25] En 1999, Groupe a vendu les actions de Galv Inc. à un tiers non lié. M^{me} Bazelais a mentionné qu'elle avait participé très activement à la vente de Galv Inc. et le travail qu'elle avait effectué à cet égard concernait la diligence raisonnable, les études environnementales, les questions de ressources humaines et la production

de tous les documents nécessaires. Elle a également contribué à la réorganisation des sociétés qui a eu lieu en 1999. Selon elle, elle aurait consacré au total la moitié de son temps à des questions non liées à la gestion des sociétés appelantes. Elle a en outre estimé qu'elle consacrait 15 % de son temps en 1997 et 25 % de son temps en 1998 à des questions ne se rapportant pas aux activités des appelantes.

Dispositions législatives applicables

[26] Le crédit au titre des bénéfices de fabrication et de transformation est prévu au paragraphe 125.1(1) de la *Loi*. Voici le texte de cette disposition :

(1) Toute société peut déduire de son impôt payable par ailleurs pour une année d'imposition en vertu de la présente partie 7 % du moins élevé des montants suivants :

- a) l'excédent éventuel des bénéfices de fabrication et de transformation au Canada réalisés par la société pour l'année sur, si la société est tout au long de l'année une société privée sous contrôle canadien, le moins élevé des montants déterminés aux alinéas 125(1)a) à c) en ce qui concerne la société pour l'année;
- b) l'excédent éventuel du revenu imposable de la société pour l'année sur le total des montants suivants :
 - (i) le moins élevé des montants déterminés aux alinéas 125(1)a) à c) en ce qui concerne la société pour l'année, si la société est tout au long de l'année une société privée sous contrôle canadien,
 - (ii) les 10/4 du total des sommes déduites, en application du paragraphe 126(2), de l'impôt payable par ailleurs par la société pour l'année en vertu de la présente partie,
 - (iii) le revenu de placement total, au sens du paragraphe 129(4), de la société pour l'année, si elle est une société privée sous contrôle canadien tout au long de l'année.

[27] La formule servant à calculer les « bénéfices de fabrication et de transformation » d'un contribuable se trouve à l'article 5200 du *Règlement* :

5200. Sous réserve de l'article 5201, aux fins de l'alinéa 125.1(3)a) [125.1(3) « bénéfices de fabrication et de transformation au Canada »] de la Loi, les « bénéfices de fabrication et de transformation au Canada » qu'une société réalise pour une année d'imposition sont la fraction du revenu rajusté tiré d'une entreprise par la société pour l'année, que représente

- a) le total, pour l'année, de son coût en capital de fabrication et de transformation et de son coût en main-d'oeuvre de fabrication et de transformation,

par rapport

- b) au total, pour l'année, de son coût en capital et de son coût en main-d'oeuvre.

[28] Cette formule peut s'énoncer plus simplement de la façon suivante :

$$FT = RRE \times (CF + MF)/(C + M)$$

Et dans ce cas

FT	= Bénéfices de fabrication et de transformation au Canada
RRE	= Revenu rajusté tiré d'une entreprise
CF	= Coût en capital de fabrication et de transformation
C	= Coût en capital
MF	= Coût en main-d'oeuvre de fabrication et de transformation
M	= Coût en main-d'oeuvre

Par conséquent, comme l'élément « coût en main-d'oeuvre » fait partie du dénominateur dans cette formule, une augmentation du coût en main-d'oeuvre du contribuable se traduira par une diminution de ses bénéfices de fabrication et de transformation, qui, à son tour, entraînera une diminution de son crédit au titre des bénéfices de fabrication et de transformation.

[29] L'expression « coût en main-d'oeuvre » est définie à l'article 5202 du *Règlement*. La partie pertinente de cette définition est ainsi rédigée :

« coût en main-d'oeuvre » d'une société pour une année d'imposition signifie un montant égal au total

- a) des traitements et salaires payés ou payables pendant l'année à tous les employés de la société pour des services rendus pendant l'année, et
- b) de toutes les autres sommes dont chacune constitue une somme payée ou payable pendant l'année pour l'exécution pendant l'année, par toute personne autre qu'un employé de la société, de fonctions relatives
 - (i) à la gestion ou à l'administration de la société, [...]

Thèse des appelantes

[30] Les appelantes s'opposent à ce qu'une somme quelconque qu'elles ont versée à Groupe à titre d'honoraires de gestion pour des services que leur ont fournis Groupe et Talfrank Inc. soit incluse dans leur coût en main-d'oeuvre en application de l'article 5202 du *Règlement*.

[31] Les appelantes font valoir que la portée du texte de l'alinéa *b*) de la définition du terme « coût en main-d'oeuvre » n'est pas suffisamment large pour englober les paiements effectués à une société parce que les sommes doivent être payées pour

l'exécution [...] par toute *personne* [...] de fonctions relatives

- (i) à la gestion ou à l'administration de la société [...]

[Je souligne]

[32] La question relève donc de l'interprétation des lois et elle concerne le sens à donner au terme « personne » dans la disposition applicable.

[33] Selon le procureur des appelantes, l'on ne peut interpréter ici le mot « personne » comme comprenant une société parce qu'une société ne peut pas exécuter des fonctions de gestion. Seuls des particuliers le peuvent. Si le législateur avait voulu inclure les montants payés à une société pour les services rendus par les employés de cette dernière, il l'aurait précisé, comme il l'a fait au paragraphe 402(7) du *Règlement* qui se lit comme suit :

(7) Lorsqu'une société verse une rétribution à une autre personne en vertu d'une entente suivant laquelle cette autre *personne ou les employés de cette autre personne* accomplissent pour la société des services qui seraient normalement accomplis par des employés de la

société, la rétribution ainsi versée est censée être un traitement versé pendant l'année par la société et la partie de la rétribution qui peut raisonnablement être considérée comme étant un paiement à l'égard de services rendus à un établissement stable particulier de la société est censée être un traitement versé à un employé de cet établissement stable.

[34] Il a aussi fait référence aux définitions de « dépense de main-d'œuvre » et « dépense de main-d'œuvre au Canada » au paragraphes 125.4(1) et 125.5(1) de la *Loi* qui se lisent en partie :

« dépense de main-d'oeuvre » Quant à une société qui est une société admissible pour une année d'imposition relativement à un bien lui appartenant qui est une production cinématographique ou magnétoscopique canadienne [...]

[...]

b) *la partie de la rémunération* (sauf les traitements et salaires et la rémunération qui se rapporte à des services rendus au cours de l'année d'imposition précédente et qui a été payée dans les 60 jours suivant la fin de cette année) *qui est directement attribuable à la production du bien*, qui se rapporte à des services rendus à la société après 1994 et au cours de l'année ou de cette année précédente relativement aux étapes de la production du bien, allant de l'étape du scénario version finale jusqu'à la fin de l'étape de la postproduction, et que la société a versée au cours de l'année ou dans les 60 jours suivant la fin de l'année :

(i) *soit à un particulier* [...]

(ii) *soit à une autre société canadienne imposable*, dans la mesure où le montant versé est attribuable aux traitements ou salaires des employés de cette société pour les services qu'ils ont rendus personnellement dans le cadre de la production du bien, sans dépasser ces traitements ou salaires,

« dépense de main-d'oeuvre au Canada » Quant à une société qui est une société de production admissible pour une année d'imposition relativement à une production agréée [...]

[...]

b) la partie de la rémunération (sauf les traitements et salaires et la rémunération qui se rapporte à des services rendus au cours de l'année d'imposition précédente et qui a été payée dans les 60 jours suivant la fin de cette année) qui est directement attribuable à la production, qui se rapporte à des services rendus à la société au Canada après octobre 1997 et au cours de l'année ou de cette année précédente relativement aux étapes de production de la production, depuis l'étape du scénario version finale jusqu'à la fin de l'étape de la postproduction, et que la société a versée au cours de l'année ou dans les 60 jours suivant la fin de l'année à une personne ou une société de personnes qui exploite une entreprise au Canada par l'entremise d'un établissement stable au sens du Règlement de l'impôt sur le revenu et qui est :

(i) *soit un particulier [...]*

(ii) *soit une autre société qui est une société canadienne imposable, dans la mesure où le montant versé est attribuable aux traitements ou salaires versés par cette société à ses employés à un moment où ils résidaient au Canada pour les services qu'ils ont rendus personnellement au Canada relativement à la production agréée, sans dépasser ces traitements ou salaires,*

[...]

[Je souligne]

[35] L'avocat des appelantes soutient qu'il s'agit de deux exemples de situations où le législateur a choisi de mentionner expressément des sommes versées à une société pour des services rendus par des employés de cette dernière. Selon lui, si le législateur avait voulu que l'article 5202 du *Règlement* vise l'inclusion, dans le coût en main-d'oeuvre du payeur, des paiements faits à une société pour des services rendus par ses employés, il aurait employé des termes analogues à ceux utilisés dans ces dispositions.

[36] De plus, il dit que la portée du mot « personne » dans la définition de « coût en main-d'oeuvre de fabrication et de transformation » (un autre élément de la formule pour déterminer les bénéfices de fabrication et de transformation) à l'article 5202 du *Règlement* a déjà été restreinte de manière qu'il désigne un « particulier » dans *Louben Sportswear Inc. v. The Minister of National Revenue*, 79 DTC 531. Cette définition se lit ainsi :

« coût en main-d'oeuvre de fabrication et de transformation » d'une société pour une année d'imposition signifie 100/75 de la fraction du coût en main-d'oeuvre de la société pour cette année qui correspond à la mesure dans laquelle

- a) les salaires et traitements inclus dans le calcul de ce coût ont été payés ou étaient payables à des personnes pour la partie de leur temps où elles se livraient directement à des activités admissibles de la société pendant l'année, et
- b) les autres sommes comprises dans le calcul de ce coût ont été payées ou étaient payables à des personnes pour l'exécution de fonctions qui seraient directement reliées aux activités admissibles de la société pendant l'année, si ces personnes étaient des employés de la société,

mais le montant ainsi calculé ne doit pas dépasser le coût en main-d'oeuvre de la société pour l'année.

[37] Dans l'affaire *Louben*, D.E. Taylor de la Commission de révision de l'impôt, quoique reconnaissant la large portée de la définition du mot « personne » au paragraphe 248(1) de la *Loi*, n'a pas eu d'autre choix que de conclure que ce mot dans la définition de « coût en main-d'oeuvre de fabrication et de transformation » ne pouvait pas comprendre des sociétés étant donné qu'un « emploi » ne peut être occupé que par un « particulier » (terme qui se définit au paragraphe 248(1) comme toute personne, sauf une société). Bien qu'il ne s'agisse pas en l'espèce du même élément de la formule susmentionnée qui est en litige, le procureur des appelantes prétend que cette Cour ne devrait pas faire de distinction entre ces deux éléments de la même formule. Agir autrement créerait un déséquilibre selon lui.

[38] Les appelantes soulèvent également le problème de double comptabilisation susceptible de se présenter dans le calcul du « coût en main-d'oeuvre » de chaque membre d'un groupe de sociétés liées lorsque chacune d'elles demande un crédit au titre des bénéfices de fabrication et de transformation. Le numéro 18 du bulletin d'interprétation IT-145R fait état de ce problème ainsi que de l'allégement administratif accordée par l'Agence du revenu du Canada dans ce genre de situations :

18. C'est un problème qui peut se présenter dans un groupe de sociétés associées lorsque l'une d'elles agit comme « payeur » pour les autres. Pour atténuer l'effet de double comptabilisation qui se produit lorsque deux sociétés associées comptent les mêmes salaires dans leur coût en main-d'oeuvre, l'ADRC autorise la société qui verse les traitements et les salaires à considérer ces montants comme étant nets des montants reçus ou à recevoir des sociétés associées pour ces dépenses, à condition

qu'il en soit ainsi pour les activités « admissibles » et pour les activités « non admissibles » effectuées par les employés.

[39] Le problème de double comptabilisation mentionné dans le bulletin d'interprétation IT-145R surviendrait lorsqu'un employé de l'une des sociétés liées rend des services à une autre société liée. Le salaire versé par la première société à cet employé serait ajouté au coût en main-d'oeuvre de celle-ci conformément à l'alinéa *a*) de la définition de l'expression « coût en main-d'oeuvre » à l'article 5202 du *Règlement*. Les paiements ou remboursements faits à la première société par la deuxième société au titre de ces services seraient également ajoutés au coût en main-d'oeuvre de la deuxième société suivant l'alinéa *b*) de cette définition.

[40] Même si en l'espèce, Groupe ne peut pas demander de crédit au titre des bénéfices de fabrication et de transformation parce qu'elle n'exerce pas d'activités dans ces domaines, l'avocat des appelantes soutient que, si Groupe était une société en exploitation ayant droit à ce crédit, tant Groupe que ses filiales seraient tenues d'inclure dans leur coût en main-d'oeuvre le coût salarial et le coût de la main-d'oeuvre liés aux services de gestion fournis aux appelantes. Il avance que le législateur ne peut avoir eu une telle intention et que le fait d'interpréter le terme « personne » comme s'il visait uniquement les particuliers éliminerait ce problème de double comptabilisation.

[41] Somme toute, selon l'avocat des appelantes, en retenant son interprétation, cette Cour permettrait aux appelantes de réclamer un crédit plus important, ce qui est conforme à l'intention sous-jacente à l'article 125.1 de la *Loi*, soit celle de conférer aux sociétés canadiennes se livrant à la transformation et à la fabrication un avantage sur leur compétiteurs internationaux (*Canada c. Hawboldt Hydraulics (Canada) Inc.* [1995] 1 C.F. 830, aux pages 846 et 847, 94 DTC 6541, à la page 6548 (C.A.F.))².

[42] À titre subsidiaire, les appelantes affirment que, si les honoraires de gestion versés à une société sont visés par la définition de l'expression « coût en main-d'oeuvre », la partie des honoraires de gestion versés à Groupe qui devrait être ajoutée à leur coût en main-d'oeuvre est moindre que celle supposée par le ministre. Selon les appelantes, le ministre a commis une erreur lorsqu'il a présumé que la totalité des coûts liés aux salaires et aux charges sociales de Groupe était attribuable à la gestion et à l'administration des appelantes et de Galv Inc. Il ressort de la preuve produite qu'Elaine Bazalais a passé 15 % de son temps en 1997, 25 % de son temps

² Voir également Jacques Bernier, "Bénéfices de fabrication et de transformation : Le crédit d'impôt au titre bénéfices de fabrication et de transformation en vertu de l'article 125.1 de la L.I.R. : mise à jour jurisprudentielle", Congrès 99, APFF, Tome 1, 4:1-15, aux pp. 4:3-4.

en 1998 et 50 % de son temps en 1999 à remplir des fonctions n'ayant pas de rapport avec la gestion des appelantes. Par conséquent, l'avocat soutient que seule une partie de son salaire a été assumée par Groupe au bénéfice des appelantes et que seule cette partie peut être attribuée aux appelantes au titre de leur coût en main-d'oeuvre.

Analyse

[43] La première question est de savoir s'il existe, comme le prétendent les appelantes, une ambiguïté quelconque dans le texte de la définition du terme « coût en main-d'oeuvre ». Dans l'affirmative, il me faudra, pour interpréter ce terme tenter d'établir quelle était l'intention du législateur lorsqu'il a adopté la définition. Cependant, si le texte est clair et sans équivoque, je devrai donner effet à la définition telle qu'elle est rédigée et il ne sera pas nécessaire alors de m'enquérir de l'intention du législateur³.

[44] En l'espèce, l'avocat des appelantes avance que le texte de la définition de l'expression « coût en main-d'oeuvre » ne permet pas de savoir si le terme « personne » comprend les sociétés.

[45] Je ne suis pas d'accord. Le terme « personne » est défini à l'article 248 de la *Loi* de manière à comprendre les sociétés. Cette définition s'applique au *Règlement*⁴ et s'applique en l'espèce, sauf si elle entraîne un résultat absurde. Je ne suis pas convaincu que le fait d'interpréter le terme « personne » comme englobant les sociétés mènerait à une absurdité quelconque.

[46] Quant au texte des définitions des expressions « dépense de main-d'oeuvre » et « dépense de main-d'oeuvre au Canada » aux paragraphes 125.4(1) et 125.5(1), et au texte du paragraphe 402(7) du *Règlement*, je n'y vois rien qui puisse aider les appelantes. Les deux définitions ne sont aucunement analogues à l'article 5202 du *Règlement* et, quoique le texte du paragraphe 402(7) du *Règlement* présente une certaine ressemblance, il n'y a aucun rapport du point de vue des objets visés par le législateur. Il n'est pas utile, dans l'interprétation d'une expression d'un mot particulier figurant dans une loi ou dans un règlement aussi complexe que le sont la

³ *Canada c. Antosko*, [1994] 2 R.C.S. 312, aux pages 326 et 327; *Friesen c. Canada*, [1995] 3 R.C.S. 103, aux pages 136 et 137.

⁴ Voir l'article 16 de la *Loi d'interprétation*, L.R.C. 1985, ch. I-21 :

16. Les termes figurant dans les règlements d'application d'un texte ont le même sens que dans celui-ci.

Loi et le *Règlement*, de comparer ce mot ou cette expression à un autre pris hors contexte une disposition non connexe.

[47] De plus, la mention, au paragraphe 402(7) du *Règlement*, des services rendus par une société ou par les employés de cette dernière est redondante puisque les services rendus par une société englobent ceux rendus par ses employés. Les fonctions exercées par des dirigeants ou par des employés qui agissent pour le compte de la société sont réputées constituer des actes de la société elle-même.

[48] De plus, je ne suis pas convaincu que la décision *Louben* (précitée), rendue par D.E. Taylor, soit d'une aide quelconque aux appelantes. En effet, dans cette affaire, monsieur Taylor se prononçait non pas sur la définition de « coût en main-d'oeuvre », mais plutôt sur la définition de « coût en main-d'oeuvre de fabrication et de transformation » qui est différente à au moins deux égards. Je reproduis les extraits pertinents de ces deux définitions pour simplifier la comparaison :

<p>« coût en main-d'oeuvre »</p> <p>[...]</p> <p>b) de toutes les autres sommes dont chacune constitue une somme payée ou payable pendant l'année pour l'exécution pendant l'année, par toute personne autre qu'un employé de la société, de fonctions relatives</p> <p>[...]</p> <p>(iii) à un service ou à une fonction que rendrait ou accomplirait normalement un employé de la société,</p>	<p>« coût en main-d'oeuvre de fabrication et de transformation »</p> <p>[...]</p> <p>b) les autres sommes comprises dans le calcul de ce coût ont été payées ou étaient payables à des personnes pour l'exécution de fonctions qui seraient directement reliées aux activités admissibles de la société pendant l'année, si ces personnes étaient des employés de la société,</p>
--	---

[49] Il ressort de cette comparaison que la définition de « coût en main-d'oeuvre » ne précise pas à qui doivent être payées les « autres sommes », ni ne contient le terme « employés » sur lequel monsieur Taylor s'était fondé pour conclure que le mot « personnes » dans la définition de « coût en main-d'oeuvre de fabrication et de transformation » ne comprend pas une société. On pourrait penser que les rédacteurs de ces définitions étaient au courant de ces deux distinctions et qu'ils ont choisi de définir les deux expressions différemment.

[50] J'estime également que l'argument des appelantes relatif à la double comptabilisation de sommes payées par un des membres d'un groupe de sociétés pour des services rendus pour le compte d'un autre membre du groupe ne peut réussir.

[51] Même si la thèse des appelantes se traduirait par l'élimination de la double comptabilisation pour les deux sociétés, elle entraînerait également la suppression des sommes en cause du coût en main-d'oeuvre du contribuable en faveur duquel les services de gestion ont été rendus et qui a en réalité supporté le coût de ces services. D'un autre côté, la société qui a fourni les services à la société liée, et qui a été remboursée pour ces services, serait néanmoins obligée d'ajouter le coût des salaires à son coût en main-d'oeuvre.

[52] Cela est à l'opposé de ce qui est accompli au moyen de l'allégement administratif accordé par le ministre aux termes du numéro 18 du bulletin d'interprétation IT-145R. Selon la politique énoncée, la société qui a en définitive bénéficié des services de gestion et supporté leur coût doit ajouter celui-ci à son coût en main-d'oeuvre. L'allégement administratif paraît concorder plus étroitement avec le présumé objet de la disposition que le fait de donner au terme « personne » employé dans la définition de l'expression « coût en main-d'oeuvre » le sens que propose l'avocat des appelantes.

[53] À mon avis, le sens du terme « personne » dans cette définition est clair et sans équivoque. À la lecture même de la disposition, rien ne permet de conclure que les fonctions ne pouvaient pas être remplies par une société qui, elle, se servirait de ses employés. En l'absence d'ambiguïté, il ne m'est pas nécessaire de me pencher sur l'argument des appelantes quant à l'objet général de l'article 125.1. Il suffit de dire que l'objet général de cette disposition ne peut pas justifier une interprétation allant à l'encontre du libellé clair d'une disposition connexe.

[54] Par conséquent, j'arrive à la conclusion que le ministre n'a pas commis d'erreur lorsqu'il a inclus les sommes payées à Groupe dans le coût en main-d'oeuvre des appelantes. Ce raisonnement s'appliquerait, par extension, aux sommes versées par Groupe à Talfrank Inc. pour les services de gestion rendus aux appelantes.

[55] À titre subsidiaire, les appelantes font valoir que le ministre a commis une erreur lorsqu'il a attribué la totalité du salaire payé par Groupe à M^{me} Bazalais au coût en main-d'oeuvre des appelantes.

[56] L'avocate de l'intimée n'a pas contesté l'assertion voulant que seule la partie du salaire de M^{me} Bazelais payée au titre des fonctions de gestion et d'administration qu'elle a remplies pour le compte des appelantes doive être ajoutée au coût en main-d'oeuvre de ces dernières. Elle a toutefois soutenu que le témoignage de M^{me} Bazelais n'est pas, à lui seul, suffisamment crédible pour établir quelle partie de son temps elle consacrait à des questions touchant les appelantes. M^{me} Bazelais n'a pas consigné ses heures travaillées pendant les années en cause, et elle s'est fiée entièrement à sa propre mémoire des faits pour cette période.

[57] Après avoir entendu le témoignage de M^{me} Bazelais, je suis convaincu que son estimation, selon laquelle elle a passé environ la moitié de ses heures de travail en 1999 soit à la vente des actions de Galv Inc., soit à la réorganisation des sociétés Talarico, est exacte. M^{me} Bazelais a déclaré qu'il lui était relativement facile de faire cette estimation pour 1999 parce qu'elle était fondée sur les souvenirs précis qu'elle gardait de faits qui sortaient du cadre normal des activités de gestion de Groupe.

[58] Par contre, ses estimations pour 1997 et 1998 étaient moins précises. Elle a fait mention de ses activités de gestion ayant trait à Groupe et de sa supervision du seul employé travaillant pour Fab USA ainsi que du fait qu'elle avait assisté, avec ce travailleur, à certaines réunions avec des clients. Cependant, elle n'a pas expliqué comment elle était arrivée à son estimation qu'elle avait consacré à ces activités 15 % de son temps en 1997 et 25 % de son temps en 1998. Elle s'est contentée d'affirmer qu'elle se fondait sur ce qu'elle avait accompli et sur les heures de travail qu'elle avait effectuées. Aucune précision n'a été fournie. Compte tenu de la preuve présentée, j'ai des doutes quant à la partie de son temps consacrée par M^{me} Bazelais en 1997 et en 1998 à des questions n'ayant aucun rapport avec les activités des appelantes. Même si M^{me} Bazelais m'a fait bonne impression et que j'estime qu'il s'agit d'un témoin tout à fait digne de foi, elle ne paraissait pas particulièrement sûre de ses estimations concernant son travail en 1997 et 1998. En l'absence d'une analyse et d'une vérification supplémentaires de son travail pendant ces années, je conclus que les appelantes ne se sont pas acquittées de leur obligation de prouver quelle partie du travail de M^{me} Bazelais n'avait pas de rapport avec leurs activités.

[59] En résumé, les appels seront accueillis compte tenu du fait qu'il y aurait lieu de réduire leur part proportionnelle de la somme de 191 081 \$ (soit la moitié du salaire versé à M^{me} Bazelais en 1999) le coût en main-d'oeuvre de chacune des appelantes, et compte tenu en outre des concessions faites par l'intimée et énoncées à l'annexe jointe aux présents motifs.

Signé à Ottawa, Canada, ce 4^e jour d'août 2005.

« B. Paris »

Juge Paris

Annexe

Les parties ont convenu que le pourcentage des salaires versés par les appelantes aux employés dont le nom est mentionné ci-dessous qui devrait être ajouté à leur « coût en main-d'oeuvre de fabrication et de transformation » respectif est le suivant :

Quali-T-Tube Inc. et Quali-T-Tube ULC :

Albert Couture 25 %

Stéphane Ferland 45 %

Johanne Vadnais 50 %

Quali-T-Fab Inc. et Quali-T-Fab ULC :

Richard Hébert 70 %

Gino Boucher 70 %

RÉFÉRENCE : 2005CCI373

N° DES DOSSIERS DE LA COUR : 2002-2821(IT)G; 2002-2824(IT)G;
2002-2826(IT)G; 2002-2827(IT)G

INTITULÉS DES CAUSES : Quali-T-Tube ULC Inc., Quali-T-Tube Inc.,
Quali-T-Fab ULC Inc., Quali-T-Fab Inc. et
Sa Majesté la Reine

LIEU DE L'AUDIENCE : Montréal (Québec)

DATE DE L'AUDIENCE : le 14 octobre 2004

MOTIFS DE JUGEMENT PAR : L'honorable juge B. Paris

DATE DU JUGEMENT : le 4 août 2005

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelante : M^e Louis Tassé

Avocate de l'intimée : M^e Marie Bélanger

AVOCAT INSCRIT AU DOSSIER :

Pour l'appelante:

Nom : M^e Louis Tassé

Étude :

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