

Dossier : 2002-222(GST)G

ENTRE :

RICHTER & ASSOCIATES INC.
en sa qualité de syndic de l'actif de
CASTOR HOLDINGS LTD., faillie,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 11 mai 2004 à Montréal (Québec)

Devant : L'honorable juge Pierre Archambault

Comparutions :

Avocats de l'appelante : M^e Glenn A. Cranker

M^e Frank Mathieu

Avocat de l'intimée :

M^e Benoît Denis

JUGEMENT

Les appels de huit cotisations établies en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise* et visant la période du 1^{er} octobre 1994 au 31 mars 2001 sont accueillis, avec dépens, et les cotisations sont renvoyées au ministre du Revenu national pour qu'il les réexamine et qu'il en établisse de nouvelles en tenant compte du fait que l'actif a droit à des crédits de taxe sur les intrants de 2 354 362 \$, selon les motifs du jugement ci-joints.

Signé à Drummondville (Québec), ce 13^e jour de février 2005.

« Pierre Archambault »

Juge Archambault

Traduction certifiée conforme
ce 15^e jour de décembre 2005.

Mario Lagacé, réviseur

Référence : 2005CCI92
Date : 20050213
Dossier : 2002-222(GST)G

ENTRE :

RICHTER & ASSOCIATES INC.
en sa qualité de syndic de l'actif de
CASTOR HOLDINGS LTD., faillie,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Archambault

[1] La société Richter & Associates Inc., en sa qualité de syndic (**le syndic**) de l'actif de la société Castor Holdings Ltd. (**l'actif**)¹, interjette appel de huit cotisations établies en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise (la Loi)* et visant la période du 1^{er} octobre 1994 au 31 mars 2001 (**la période en question**). Le ministre du Revenu national (**le ministre**) a refusé, en vertu des articles 123, 141.1, 169 et 265 de la *Loi*, des crédits de taxe sur les intrants (**CTI**) totalisant 2 474 361,92 \$ pour la période en question. Le ministre dit que les CTI ont été demandés relativement à des biens et à des services qui n'ont pas été acquis dans le cadre d'activités commerciales. Ils ont plutôt été acquis (ou sont réputés avoir été acquis) dans le cadre de la réalisation de fournitures exonérées (c.-à-d. fournitures de services financiers).

¹ Pour désigner la société Castor lorsqu'elle est en état de faillite, j'utilise le mot « actif ». Pour désigner la société Castor avant sa faillite, j'utilise l'expression « la société Castor ».

Faits

[2] Dès le début de l'audience, les deux parties ont déposé une admission des faits par écrit, que je reproduis ici :

[TRADUCTION]

1. Le 26 mars 1992, la société Richter & Associates Inc. (la société Richter) a été nommée, conformément à la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*, séquestre intérimaire de la société Castor Holdings Ltd. (la société Castor).
2. Avant sa faillite, la société Castor exerçait principalement des activités consistant à prêter des fonds à des entreprises immobilières; elle était donc réputée être une institution financière aux termes du paragraphe 149(1) de la *Loi*.
3. Avant sa faillite, la société Castor effectuait presque exclusivement des fournitures de services financiers, c.-à-d. des « fournitures exonérées » au sens du paragraphe 123(1) de la *Loi*.
4. La société Castor était inscrite en vertu de l'article 240 de la *Loi*.
5. Le 9 juillet 1992, la société Richter a été nommée syndic de l'actif de la société Castor, faillie.
6. Au moment de la faillite, les états financiers vérifiés de la société Castor, préparés par le groupe Coopers & Lybrand, indiquaient que la société Castor avait des actifs de plus de 1,8 milliard de dollars.
7. La société Richter, en sa qualité de syndic (le syndic), a procédé à la liquidation des actifs de la société Castor en faillite. La liquidation a été essentiellement terminée en 1994, et le syndic avait réalisé un montant de moins de 25 millions de dollars de toutes provenances.
8. Différentes banques canadiennes, banques étrangères et sociétés canadiennes (les créanciers) avaient prêté des sommes considérables à la société Castor en se fondant sur les états financiers vérifiés par le groupe Coopers & Lybrand.
9. Lorsqu'il a été déterminé que la société Castor n'avait que des actifs négligeables et qu'un certain nombre d'irrégularités étaient évidentes, les créanciers ont intenté environ 40 actions distinctes auprès de la Cour supérieure du Québec, alléguant que le groupe Coopers & Lybrand avait fait

preuve de négligence en vérifiant les états financiers de la société Castor et réclamant des dommages-intérêts de plus d'un milliard de dollars.

10. Le syndic a également intenté une poursuite contre le groupe Coopers & Lybrand, alléguant qu'il n'avait pas rempli ses obligations contractuelles à titre de vérificateur et réclamant des dommages-intérêts de 40 millions de dollars.
11. En 1993, le syndic et certains des créanciers (les « créanciers participants »), qui avaient déposé des réclamations contre le groupe Coopers & Lybrand s'élevant à plus de 800 millions de dollars, ont conclu une entente de participation (l'entente de participation) dans laquelle il a été convenu que le syndic, ayant une connaissance directe des actifs et des registres de la société Castor, mettrait à la disposition des créanciers participants l'expertise et les renseignements² qui pourraient être utiles à leur poursuite contre Coopers &

² En fait, l'entente de participation indique ce qui suit :

[TRADUCTION]

Certains créanciers ont exprimé leur intention d'intenter des poursuites pour des raisons généralement semblables à celles du syndic. À cet égard, ils ont demandé que le syndic mette à leur disposition l'expertise et les renseignements qui pourraient être utiles à leurs propres poursuites. Pour aider à l'administration de l'actif, les inspecteurs ont autorisé le syndic à rendre disponible l'expertise et les renseignements qu'il possède relativement à ces poursuites, et le syndic convient avec les signataires à la présente de mettre cette expertise et ces renseignements à leur disposition, sous réserve des conditions suivantes :

[...]

Une entente de participation datée du 28 septembre 1993 a été déposée à titre de pièce A-2, onglet 34, pour illustrer une entente type conclue entre le syndic, pour le compte de l'actif, et certains des créanciers de l'actif (**les créanciers participants**). Dans cette entente en particulier, la société Chrysler Canada Ltée. indique qu'elle agit pour son propre compte et pour ses fiducies globales et ses régimes de pension et de retraite.

Selon M. Philip Manel, CA, un associé du syndic, qui avait la responsabilité de l'administration de l'actif et qui est le seul témoin ayant témoigné à l'audience, l'actif détenait un intérêt propriétaire dans les renseignements, ce qui explique en partie pourquoi l'actif a exercé les activités de soutien des recours en justice. Ces renseignements comprenaient les livres et registres de la société Castor situés dans différents pays. Il a fallu environ cinq ans pour recueillir les renseignements, lesquels remontaient à 12 ans et des milliers d'heures d'analyse y ont été consacrées. Selon M. Manel, ce travail s'étendait nettement au-delà des fonctions normales d'un syndic administrant l'actif d'un failli.

Lybrand (parfois désignés dans les présentes comme étant les « activités de soutien des recours en justice »).

12. Pour financer les activités de soutien des recours en justice, chaque créancier participant a accepté de faire des prêts périodiques³ au syndic, ces prêts étant obligatoires et calculés selon le pourcentage de la réclamation de chaque créancier participant par rapport au total des réclamations faites par l'ensemble des créanciers participants⁴.
13. L'entente de participation indiquait que les prêts accordés au syndic ne porteraient pas intérêt et étaient remboursables par le syndic à son gré seulement⁵.

³ En fait, l'entente de participation indique ce qui suit :

[TRADUCTION]

Les créanciers participants seront tenus de prêter au syndic la proportion applicable des honoraires permanents raisonnables, proportion qui leur sera facturée selon les besoins. Le syndic fournira des factures établissant, de façon raisonnablement détaillée, les services rendus et les débours faits, ainsi que le lien entre ceux-ci et les poursuites intentées contre le groupe Coopers & Lybrand.

[non souligné dans l'original]

⁴ Étant donné que l'actif n'est pas un créancier en soi et donc n'est pas un créancier participant, le résultat de cette formule est que les créanciers participants (et non l'actif) financent tous [TRADUCTION] « les honoraires raisonnables [...] devant être engagés après le 1^{er} mars 1993 (**honoraires permanents**), y compris les frais juridiques et comptables[...] se rapportant à l'expertise et aux renseignements qui pourraient être utiles à leurs propres poursuites » (page 1 de l'entente de participation). Selon M. Manel, les créanciers participants ont décidé d'utiliser le mécanisme des prêts pour leur permettre de récupérer leur argent de l'actif avant les autres créanciers de l'actif.

⁵ En fait, l'entente de participation indique ce qui suit :

[TRADUCTION]

1.b) Aucun des prêts consentis au syndic en vertu des présentes ne portera intérêt, aucun recours à leur égard ne sera porté à l'encontre du syndic et les prêts ne seront remboursables qu'au moment où le syndic détermine, à son gré seulement, agissant raisonnablement, qu'il dispose de suffisamment de fonds pour répondre à tous les besoins administratifs existants et futurs de l'actif après le

14. Le 10 février 1993, le syndic a reçu, des inspecteurs de la faillite de la société Castor, l'autorisation de conclure l'entente de participation et le mécanisme de financement.
15. Pendant la période visée par l'appel en question, soit du 1^{er} octobre 1994 au 31 mars 2001, le syndic a payé un montant de TPS de 2 474 361,92 \$⁶ à l'égard des biens et des services acquis pour liquider l'actif de la faillie et mener les activités de soutien des recours en justice⁷.
16. Le syndic a demandé des crédits de taxe sur les intrants (CTI) dans les déclarations de TPS périodiques de la société Castor, que le syndic a produites en sa qualité de mandataire de la faillie, le tout conformément à l'article 265 de la *Loi*.
17. L'appelante reconnaît qu'un montant de TPS d'environ 120 000 \$⁸ payé à l'égard de biens et de services acquis pour utilisation dans le cadre de la liquidation des actifs financiers exonérés de la société Castor ne donne pas droit à des CTI et, par conséquent, réduit ses demandes de CTI d'un tel montant, c.-à-d. que le montant en litige se chiffre à environ 2 354 000 \$.

remboursement de tous les prêts consentis par tous les créanciers participants.
(Pièce A-2, onglet 34, p. 2)

[non souligné dans l'original]

⁶ Ce montant représente 7 % de 35 348 029 \$.

⁷ Pour la période du 9 juillet 1992 au 1^{er} mars 2001, les débours de l'actif (que ce soit pour la liquidation de l'actif ou l'exécution des activités de soutien des recours en justice) se sont élevés à 44 643 991 \$, les trois éléments les plus importants étant un montant de 20 916 055 \$ pour les frais juridiques, un montant de 10 244 375 \$ pour les honoraires du syndic et un montant de 3 272 773 \$ pour les experts-comptables. Il convient de rappeler que l'audition de la cause type par la Cour supérieure n'a commencé qu'à la fin de l'été 1998. Une part importante de ces débours a été financée par les créanciers participants (26 194 545 \$). Voir la pièce A-2, onglet 31.

⁸ M. Manel a expliqué comment les 120 000 \$ en CTI ont été calculés. Il a dit que la réclamation faite contre le groupe Coopers & Lybrand (**C&L**) par l'actif représente plus ou moins 2,90 % de toutes les réclamations faites contre cette entreprise. Compte tenu de la variation du nombre de créanciers participants et de la fluctuation du montant de leur réclamation, le pourcentage réel a varié pendant la période de 1994 à 1999. Le pourcentage moyen de la réclamation faite par la société Castor est de 3,86 %. Cependant, il convient de rappeler que les honoraires permanents se rapportant aux activités de soutien des recours en justice sont payés par les créanciers participants. Le montant de 120 000 \$ représente 4,85 % des CTI de 2 474 362 \$ demandés par l'actif. L'intimée ne prétend pas que ce montant est injuste et déraisonnable.

18. Les demandes de CTI du syndic pour la période visée par l'appel en question ont été refusées dans huit (8) avis de cotisation distincts, qui ont tous dûment fait l'objet d'un appel au moyen d'avis d'opposition.
19. Dans sa lettre du 19 octobre 2001, le ministre du Revenu du Québec (le « ministre »), à titre de mandataire du ministre du Revenu national, a ratifié les avis de cotisation antérieurs dans lesquels les demandes de CTI du syndic ont été refusées.
20. De façon générale, le ministre a rejeté les demandes de CTI du syndic en faisant valoir que les activités de l'appelant constituaient des fournitures exonérées (services financiers) et n'étaient pas exercées dans le cadre d'activités commerciales conformément aux articles 123, 141.1, 169 et 265 de la *Loi*.

[non souligné dans l'original]

[3] En ce qui concerne de nombreux autres faits énoncés par l'actif dans son avis d'appel, soit ils ont été niés par l'avocat de l'intimée, soit celui-ci a dit ne pas en avoir eu connaissance. Je reproduis la plupart de ces faits ici :

[TRADUCTION]

3. La société Castor a également effectué des fournitures taxables, et elle était inscrite en vertu de l'article 240 de la *Loi*⁹.
14. Le syndic a régulièrement envoyé des demandes de prêt aux créanciers participants, demandant le paiement de leur part proportionnelle des honoraires et des dépenses requise pour financer les litiges communs¹⁰.
17. Les inspecteurs ont décidé à l'unanimité que, si les dommages-intérêts finalement recouverts par le syndic dans le cadre de sa poursuite contre le groupe Coopers & Lybrand dépassent le total des honoraires et des dépenses requis pour financer les litiges communs, les prêts consentis par les créanciers participants seront entièrement remboursés.

⁹ Un exemple d'une fourniture taxable effectuée par l'actif est donné à la pièce A-2, onglet 43, page 5.

¹⁰ Voir la pièce A-2, onglet 44.

18. Sinon, si le syndic recouvre un montant inférieur au total de ces honoraires et dépenses, le syndic a l'intention de rembourser en partie les prêts au moyen des fonds nets disponibles. Une fois obtenue l'approbation des inspecteurs, une facture sera envoyée aux créanciers participants selon leur part proportionnelle des dépenses restantes, plus la TPS applicable, le produit des prêts reçu auparavant par le syndic étant porté en diminution de ces factures.
19. Dans une décision du 12 juin 1995, la Cour d'appel du Québec a reconnu la légitimité de l'entente de participation¹¹.
20. De toutes les actions intentées contre le groupe Coopers & Lybrand, l'honorable juge Paul Carrière de la Cour supérieure du Québec a choisi, comme cause type, la poursuite intentée par un autre créancier, Peter N. Widdrington, et non celle intentée par le syndic contre le groupe Coopers & Lybrand¹².

¹¹ Il n'a pas été expressément demandé à la Cour d'appel du Québec de reconnaître la légitimité de l'entente de participation. La Cour a plutôt traité d'un appel d'une décision du juge de la Cour supérieure concernant un possible conflit d'intérêts des cabinets d'avocats Stikeman Elliott et Goldstein Flanz & Fishman soulevé par C&L à titre d'un des créanciers de l'actif. En concluant qu'il n'y avait aucun conflit d'intérêts de ce genre et qu'il y avait une convergence d'intérêts communs, la Cour d'appel, dans les motifs rédigés par le juge Gendreau, a dit ce qui suit à la page 16 (N° 500-09-002102-937, 12 juin 1995) :

Les créanciers, en l'espèce, estiment que le remboursement de leurs réclamations dépend largement du résultat des recours engagés contre Coopers. Ils ont donc créé un fonds pour aider le syndic à couvrir les frais de ses procédures contre l'appelante et en échange, obtenir informations, expertises et assistance à l'avocat choisi par chacun d'eux (créancier participant). Stikeman et Goldstein sont les avocats du syndic et de certains créanciers dans leur action en responsabilité contre Coopers[...] (pièce A-2, onglet 39)

Voici comment le juge Gendreau a conclu ses motifs :

Il serait, pour le moins, étonnant que la coalition formée d'intérêts identiques, mise sur pied pour mieux attaquer Coopers, soit démantelée à la demande de celui-ci, au motif d'un conflit d'intérêts.

À mon avis, la Cour d'appel du Québec a ainsi reconnu, du moins indirectement, la légitimité de l'entente de participation.

¹² Ce choix a été fait le 20 février 1998 (voir la pièce A-2, onglet 40). Le numéro du dossier de la Cour de M. Peter N. Widdrington est le C.S. Montréal 500-05-001686-946.

21. La Cour a décidé qu'en cas de verdict de négligence contre le groupe Coopers & Lybrand dans cette cause type, l'ensemble de la preuve s'y rapportant sera utilisé dans d'autres instances, ce qui limitera les procès des autres causes aux questions ayant trait à l'évaluation quantitative des dommages-intérêts et au lien de causalité¹³.
22. Les autres causes contre le groupe Coopers & Lybrand, y compris la poursuite du syndic, ont été laissées en suspens en attendant la décision concernant la cause type¹⁴.
23. Le procès de la cause type contre le groupe Coopers & Lybrand a commencé en septembre 1998 et se poursuivait à la date du dépôt du présent avis d'appel¹⁵.
24. Le syndic a engagé les avocats, les comptables, les juricomptables et le personnel (les « professionnels ») participant à la cause type, et a payé la TPS sur leurs honoraires et débours.
25. Le syndic a engagé ces professionnels à titre d'« acquéreur » de la fourniture de leurs services, et non à titre de mandataire ou d'agent des créanciers participants.
26. La société Richter a envoyé des factures périodiques à l'actif du failli et a facturé la TPS¹⁶.
27. Le syndic a engagé de nombreuses autres dépenses se rattachant aux activités de soutien des recours en justice, y compris les coûts pour la location de locaux à la cour, les photocopies, les témoins

¹³ Voir la pièce A-2, onglets 44 et 45.

¹⁴ Voir la pièce A-2, onglet 40.

¹⁵ La cause type a déjà pris plus de 500 jours d'audience, et il faudra vraisemblablement encore plusieurs années d'audience pour en finir. Le montant des frais de justice engagés par l'actif relativement à la poursuite contre C&L s'élève à plusieurs millions de dollars.

¹⁶ Les honoraires du syndic facturés à l'actif ont d'abord été approuvés par les inspecteurs en matière de faillite de l'actif. De plus, un état annuel est présenté à la Cour supérieure du Québec pour approbation. De même, chaque facture des avocats est d'abord approuvée par le syndic et les inspecteurs, et par la suite par la Cour supérieure du Québec.

experts, les transcriptions, le personnel et les déplacements, et il a payé la TPS sur la plupart de ces dépenses, selon le cas¹⁷.

28. Les honoraires et dépenses engagés par le syndic pour financer les litiges communs ont été payés au moyen du produit des prêts consentis par les créanciers participants¹⁸.
29. Tous les biens et services acquis par le syndic relativement aux litiges communs ont été acquis en sa qualité de mandataire de la faillie, comme le prévoit l'alinéa 265(1)a) de la *Loi*, et non à titre de mandataire des créanciers participants.

[non souligné dans l'original]

[4] À l'exception des faits décrits aux paragraphes 17 et 18, les faits présentés ci-dessus ont été établis à ma satisfaction, soit à la suite du témoignage de M. Manel, soit au moyen des preuves documentaires déposées à l'audience. En ce qui concerne les faits énoncés aux paragraphes 17 et 18, une analyse plus poussée est nécessaire avant de pouvoir conclure qu'ils ont été établis. Je remarque que, dans l'entente de participation, il n'y a aucun énoncé selon lequel, une fois obtenue l'approbation des inspecteurs, [TRADUCTION] « une facture sera envoyée aux créanciers participants selon leur part proportionnelle des dépenses restantes, plus la TPS applicable, le produit des prêts auparavant reçu par le syndic étant porté en diminution de ces factures ». Comme il est mentionné ci-dessus¹⁹, les prêts doivent

¹⁷ La pièce A-4 présente un résumé de toutes les activités de soutien des recours en justice exercées par le syndic. Celles-ci comprennent la collecte de dossiers et la création de répertoires (y compris des voyages en Irlande, à Chypre, à Curaçao et en Suisse), l'examen et la gestion de documents (dont l'examen de quelque 500 boîtes de documents consistant en 6 000 dossiers), l'analyse des provisions pour pertes sur prêts, une analyse comptable sur cinq ans des investissements dans des hypothèques et des débetures garanties, des avances et de la capitalisation des intérêts, un examen sur 12 ans des registres des procès-verbaux, un examen des feuilles de travail des vérificateurs, les échanges avec les créanciers participants et avec les avocats et les experts, l'établissement de la liste de milliers de documents conformément à la règle 15, l'aide aux avocats relativement aux interrogatoires préalables qui ont duré environ 200 jours, relativement aux interrogatoires rogatoires et pendant le procès. M. Manel a soutenu qu'il ne s'agit pas là du travail habituel d'un syndic de faillite. À son avis, le travail équivalait à une entreprise distincte.

¹⁸ Cet énoncé est certainement vrai en ce qui concerne les honoraires permanents (qui représentent les honoraires engagés depuis le 1^{er} mars 1993) engagés au cours de la période en question (qui a commencé le 1^{er} octobre 1994). Voir la note 4 ci-dessus.

¹⁹ Voir la note 5 ci-dessus.

être remboursés au gré du syndic. Cependant, M. Manel a confirmé l'intention du syndic de facturer aux différents créanciers participants la partie non remboursée des prêts utilisés pour financer les litiges, même si les créanciers participants n'étaient pas encore tous au courant du fonctionnement de cet arrangement. Mais au moins le plus important créancier unique de l'actif est au courant. Dans une lettre datée du 4 mai 2004²⁰, c'est-à-dire juste avant la présente audience, la société Daimler Chrysler Canada Inc. a indiqué qu'elle n'avait demandé aucun CTI à l'égard des prêts consentis à l'actif²¹. Cependant, lorsqu'une facture finale sera établie, elle entend demander des CTI pour la TPS exigée²².

²⁰ Pièce A-2, onglet 42.

²¹ M. Manel a expliqué que la TPS n'a été facturée sur aucun des prêts consentis par les créanciers participants parce qu'il ne savait pas quelle partie des prêts constituerait la contrepartie des services relatifs aux litiges. Il importe de rappeler que les créanciers participants espèrent être remboursés d'une partie de leurs frais de justice si l'actif obtenait gain de cause dans sa poursuite de 40 millions de dollars intentée contre C&L.

²² De plus, à mon avis, cette intention du syndic de facturer la partie non remboursée des prêts serait conforme aux exigences de la *Loi*. En effet, les prêts non remboursés constitueraient alors la contrepartie du service que les créanciers participants ont reçu de l'actif. Même si les parties elles-mêmes n'y ont pas fait allusion, je crois que la règle énoncée au paragraphe 168(9) de la *Loi* pourrait s'appliquer. Ce paragraphe est libellé comme suit :

168(9) Pour l'application du présent article, les arrhes (sauf celles afférentes à une enveloppe ou un contenant auxquels l'article 137 s'applique), remboursables ou non, versées au titre d'une fourniture ne sont considérées comme la contrepartie payée à ce titre que lorsque le fournisseur les considère ainsi.

[non souligné dans l'original]

À mon avis, on pourrait soutenir avec raison que les prêts en question peuvent être considérés comme étant en quelque sorte des arrhes : voir le commentaire (en anglais) sur le sens de « *deposit* » (arrhes) de M. David Sherman dans sa note concernant le paragraphe 168(9), dans la publication *GST Partner* (Thomson Canada Ltd.), la décision rendue dans l'affaire *Kenneth B.S. Robertson Ltd. v. M.N.R.*, [1944] R.C.E. 170, [1944] C.T.C. 75, 2 DTC 655 (le président Thorson) et la décision du Royaume-Uni qui y est mentionnée. Par conséquent, les prêts ne peuvent être considérés comme contrepartie de la fourniture avant que n'ait été déterminée la partie des prêts, le cas échéant, qui sera remboursée. Le montant final des honoraires payables par les créanciers participants ne peut être déterminé avant qu'une décision n'ait été rendue dans la cause type de M. Widdrington dont s'occupe l'actif, que la réclamation de l'actif lui-même n'ait été reconnue par la Cour supérieure du Québec et que les dommages-intérêts n'aient été payés à l'actif.

[5] Selon M. Manel, les débours faits et les dépenses engagées par l'actif au cours de la période en question se rapportaient principalement aux activités de soutien des recours en justice. [TRADUCTION] « La liquidation [de l'actif] a été essentiellement terminée en 1994[...]»²³ ». Étant donné le peu d'actifs récupérés par l'actif, son principal espoir d'obtenir des actifs supplémentaires après 1994 se rattachait aux dommages-intérêts qu'il pourrait recevoir de C&L. Pour ce qui est des créanciers participants, comme les débours de l'actif dépassaient déjà de beaucoup la valeur des actifs réalisés²⁴, leur principal espoir d'être dédommages de la perte de leur investissement dans la société Castor est de la même façon lié à leur propre réclamation directe en dommages-intérêts contre C&L.

[6] Lorsqu'on lui a demandé quels seraient les profits que l'actif tirerait des activités de soutien des recours en justice, M. Manel a répondu qu'il décrirait l'entente de participation non pas comme une source de profit pour l'actif, mais comme un avantage. Il a dit que cet arrangement permettait à l'actif de financer sa propre réclamation contre C&L. Si l'actif a gain de cause, l'argent sera d'abord utilisé pour payer les coûts de l'administration générale de l'actif, et s'il y a un surplus, il servira à rembourser les prêts aux créanciers participants; ensuite, s'il reste toujours des actifs, ceux-ci seront versés comme dividendes aux créanciers de l'actif²⁵.

[7] D'ici à ce qu'une décision soit rendue relativement à la cause type et à ce que l'actif ait eu la possibilité d'établir son propre droit à des dommages-intérêts de C&L, il n'est pas possible de savoir qui prendra à sa charge finalement les coûts de justice, et dans quelle proportion. Toutefois, une chose est claire : l'actif n'aurait certainement pas pu faire une demande en dommages-intérêts contre C&L sans les prêts consentis par les créanciers participants. Étant donné les coûts de justice astronomiques²⁶, il est fort probable que les actifs supplémentaires que l'actif pourrait acquérir ne seront pas suffisants pour payer ces coûts par le

²³ Paragraphe 7 de l'admission des faits par écrit, au paragraphe 2 ci-dessus.

²⁴ Voir la note 7 ci-dessus et la note 26 ci-dessous.

²⁵ Étant donné que les créanciers de l'actif n'ont pas tous participé au financement de la poursuite intentée contre C&L, il semble raisonnable que les créanciers participants soient remboursés avant les autres créanciers de l'actif.

²⁶ En avril 2004, les débours de l'actif s'élevaient à environ 62 millions de dollars et les prêts des créanciers participants totalisaient 46 millions de dollars.

remboursement des prêts des créanciers participants et, par conséquent, ces derniers devront prendre à leur charge directement au moins une partie, sinon une partie importante, de ces coûts.

[8] En conclusion, l'entente de participation constituait un mécanisme de financement devant fournir à l'actif des fonds suffisants pour lui permettre d'intenter des poursuites contre C&L, et ce, non seulement à son propre profit, mais aussi au profit des créanciers participants.

Position du ministre

[9] La position du ministre est décrite de façon concise comme suit, aux paragraphes 79 et 80 de la réponse de l'intimée à l'avis d'appel :

[TRADUCTION]

79. Étant donné que l'appelante, avant sa faillite, effectuait des fournitures exonérées, c'est-à-dire qu'elle effectuait des fournitures en dehors du cadre d'une activité commerciale, tout acte accompli par le syndic dans le cadre de l'administration de l'actif de l'appelante est réputé avoir été accompli, selon le cas, par le syndic à titre de mandataire de l'appelante, comme le fait d'intenter une poursuite contre le groupe Coopers & Lybrand;
80. Par ailleurs, aux termes de l'alinéa 141.1(3)b) de la *Loi*, la poursuite intentée contre le groupe Coopers & Lybrand par le syndic constitue un acte, sauf la réalisation d'une fourniture, à l'occasion de la cessation d'une de ses activités non commerciales et le syndic, à titre de mandataire de l'appelante, est réputé avoir accompli l'acte en dehors du cadre d'une activité commerciale.

[non souligné dans l'original]

[10] D'autres précisions sont données dans le mémoire sur opposition produit par le ministère du Revenu du Québec, qui a la responsabilité d'appliquer la *Loi* au Québec. L'agente des appels qui a traité l'opposition a cité l'opinion suivante exprimée par la Direction des lois sur les taxes, le recouvrement et l'administration :

[...] Selon les faits soumis, nous sommes d'avis que les biens acquis par le syndic dans le cadre de l'exercice du recours ne le sont que pour la réalisation des actifs du failli, donc dans le cadre

de la cessation de l'activité non commerciale de Castor, et qu'en conséquence, ils sont réputés avoir été acquis en dehors du cadre d'une activité commerciale (alinéa 141.1(3)b) de la Loi. Ainsi, aucun crédit de taxe sur les intrants ne peut être réclamé par Richter, en sa qualité de syndic de Castor, à l'égard des biens et des services acquis dans le cadre de l'exercice du recours contre Coopers et Lybrand.

De plus, selon notre analyse, nous sommes d'avis qu'en l'espèce, le « support de litige » offert par Richter ne peut être considéré comme étant une nouvelle activité du failli.

[non souligné dans l'original]

[11] De surcroît, l'agente des appels a aussi ajouté sa propre opinion, soit :

[...] En aucun cas, le syndic ne peut, aux fins de la LTA, commencer une nouvelle activité au nom du failli.

Le fait que l'article 32 LFI²⁷ n'exige pas que le syndic poursuive les activités du failli n'a pas d'incidence sur les effets des dispositions de la LTA. Nous ne contestons pas la légalité du geste posé par le syndic puisque nos conclusions ne portent que sur les conséquences (ou la qualification) de ce geste en matière de taxes à la consommation [...]

[non souligné dans l'original]

[12] Plus loin, à la page 3 de son rapport, l'agente des appels indique ce qui suit :

Le syndic soutient que le failli aurait, par son entremise, débuté une nouvelle entreprise soit celle de la fourniture de services de « support aux litiges » aux créanciers du failli.

Nous sommes d'avis que tel n'est pas le cas. Le syndic a pris action ès qualité pour récupérer un actif dans la faillite dans le cadre de sa gestion des actifs du failli. Il est partie à l'action. Ainsi, le fait que les autres créanciers lui prêtent des sommes d'argent ne signifie pas qu'il y a exploitation d'une entreprise. Ces fonds servent à financer l'action en justice qu'il a intentée.

²⁷ *Loi sur la faillite et l'insolvabilité (LFI).*

Le fait que le syndic mette à la disposition des autres créanciers les opinions comptables et légales qu'il a acquises ne constitue pas une fourniture en ce qu'il n'y a pas de livraison de biens ni de prestations de services [...]

[non souligné dans l'original]

[13] Pour établir la distinction entre la cause de l'actif dans la présente et celle de l'appelante dans *Borrowers' Action Society v. The Queen*, [1996] G.S.T.C. 61, l'agente des appels affirme ce qui suit :

[...] le syndic ne fait pas la promotion de poursuites en responsabilité professionnelle, ni n'intente de telles poursuites au nom d'autres personnes. Le syndic ne tente que de récupérer des sommes qui pourraient être dues au failli.

[non souligné dans l'original]

[14] Enfin, l'agente des appels tire la conclusion suivante aux pages 3 et 4 de son rapport :

[...] Cependant, nous ne croyons pas qu'il y a activité commerciale et contrepartie; les autres créanciers (que le syndic doit représenter) ne sont pas les acquéreurs d'une fourniture et ne versent pas une contrepartie mais ils avancent des fonds au syndic dans leur propre intérêt. De plus, le présent cas concerne uniquement la demande de l'opposant (non celle du syndic) et les activités de celui-ci étaient exonérées.

De plus, si une telle activité avait été exercée par l'opposant (ce que nous nions), celle-ci aurait été réputée être l'activité d'une personne distincte du failli et aurait été une activité non visée par la faillite [...]

[non souligné dans l'original]

Position de l'actif

[15] L'avocat de l'actif a dit, dans ses observations, que la faillite de la société Castor constitue un cas unique puisqu'il s'agit probablement de la plus importante faillite au Canada. À son avis, l'actif a commencé à exploiter une nouvelle entreprise lorsqu'il a décidé de fournir des activités de soutien des recours en justice aux créanciers participants. Les fournitures effectuées par l'actif

constituaient des fournitures taxables parce qu'elles ont été ainsi effectuées dans le cadre d'une activité commerciale. Les raisons données par l'actif à l'appui de ses appels sont exposées dans son avis d'appel, aux paragraphes 50 à 77, que je reproduis ici :

[TRADUCTION]

D. RAISONS À L'APPUI DE L'APPEL

(i) **Introduction**

50. En concluant les ententes avec les créanciers participants, il a été explicitement entendu que le syndic fournirait des services de soutien des recours en justice aux créanciers participants. À ce moment, le syndic a commencé une nouvelle « activité commerciale » qui était nettement différente de l'activité financière exonérée exercée par la société Castor avant sa faillite. Par conséquent, le syndic avait droit à des crédits de taxe sur les intrants relativement aux biens et aux services qu'il avait acquis pour consommation, utilisation ou fourniture dans le cadre de cette nouvelle activité commerciale.

(ii) **Le syndic exerçait une « activité commerciale »**

51. La fourniture de services de soutien des recours en justice aux créanciers participants constitue une « activité commerciale » qui est soit une « entreprise » exploitée par l'appelante, soit un « projet à risque ou une affaire de caractère commercial ». Ces deux activités sont définies comme étant une « activité commerciale » au paragraphe 123(1) de la *Loi*.

52. La définition du terme « entreprise » donnée au paragraphe 123(1) est clairement assez large pour comprendre la fourniture de services de soutien des recours en justice aux créanciers participants. Une « entreprise » est définie comme comportant « les commerces, les industries, les professions et toutes affaires quelconques avec ou sans but lucratif ».

53. La conclusion que les activités de soutien des recours en justice de l'appelante constituent une « entreprise » et une « activité commerciale » est appuyée par la décision de la Cour canadienne de l'impôt dans *Borrowers' Action Society v. The Queen*, [1996] G.S.T.C. 61. Dans cette cause, la Cour devait décider si l'appelante effectuait une « fourniture taxable » à chaque personne qui payait un droit, désigné comme étant un « don », pour participer à un recours collectif intenté contre une compagnie émettrice de cartes de crédit. Si les membres du groupe exerçant un recours collectif obtenaient gain de cause, chaque personne ayant avancé des fonds aurait droit à une partie du montant adjugé.

54. La Cour n'a pas eu de difficulté à déterminer que les services de soutien des recours en justice fournis par la Borrowers' Action Society constituaient une « entreprise » et une « activité commerciale », parce que le contribuable exploitait une entreprise consistant à promouvoir, à instituer et à poursuivre une action en justice contre des compagnies émettrices de cartes de crédit, action financée au moyen des sommes reçues de particuliers souhaitant participer au litige.
55. Dans un contexte semblable à celui de la cause *Borrowers' Action*, le syndic a accepté de superviser la cause type contre Coopers & Lybrand et de mettre à la disposition des créanciers participants l'expertise et les renseignements pouvant être utiles à leurs poursuites. Les activités de soutien des recours en justice du syndic étaient financées par des prêts consentis par les créanciers participants, et le syndic était autorisé par les inspecteurs à facturer aux créanciers participants ses honoraires et dépenses.
56. Par conséquent, les activités du syndic constituent clairement une « entreprise » et une « activité commerciale », et non une activité financière exonérée selon la détermination du ministre.
- (iii) Les intrants du syndic étaient pour utilisation dans le cadre d'une activité commerciale**
57. Compte tenu du fait que les activités de soutien des recours en justice de l'appelante constituent une « activité commerciale » et non la fourniture exonérée d'un service financier, le syndic avait le droit de demander des crédits de taxe sur les intrants relativement aux biens et services acquis pour consommation, utilisation ou fourniture dans le cadre de cette nouvelle activité commerciale.
58. Selon le mémoire de l'appelante, le ministre a conclu à tort que les biens et services acquis par le syndic étaient pour utilisation dans le cadre de la réalisation des actifs de la faillie et étaient donc réputés, aux termes de l'alinéa 141.1(3)b) de la *Loi*, avoir été acquis en dehors du cadre d'une activité commerciale.
59. Au contraire, les biens et services ont été acquis pour utilisation dans le cadre de la nouvelle activité commerciale du syndic consistant à fournir des services de soutien des recours en justice aux créanciers participants – une activité qui n'avait aucun lien avec les activités financières exonérées qui avaient auparavant été exercées par la société Castor.

60. Le ministre a également déterminé à tort que les fonds prêtés par les créanciers participants étaient utilisés pour financer l'action du syndic contre Coopers & Lybrand. La poursuite du syndic a été mise en suspens en attendant une décision concernant la cause type, et tous les fonds prêtés par les créanciers participants ont été utilisés pour financer les activités de soutien des recours en justice du syndic relativement à la poursuite de la cause type contre Coopers & Lybrand.
61. En ce qui concerne le moment choisi pour ses demandes de crédits de taxe sur les intrants, le syndic n'était pas tenu de faire payer la TPS aux créanciers participants avant qu'une décision n'ait finalement été rendue relativement à sa poursuite contre Coopers & Lybrand. Il avait néanmoins le droit de demander des crédits de taxe sur les intrants de façon continue. Selon l'alinéa 169(1)c) de la Loi, une personne peut demander un crédit de taxe sur les intrants selon le pourcentage que représente la mesure dans laquelle la personne a acquis les biens ou les services pour consommation, utilisation ou fourniture dans le cadre de ses activités commerciales. De plus, selon le paragraphe 228(3) de la Loi, une personne peut demander un remboursement de taxe nette pour une période de déclaration lorsque les crédits de taxe sur les intrants qu'elle demande excèdent la TPS percevable au cours d'une période de déclaration.
62. Selon le mémoire de l'appelante, le refus du ministre de faire droit aux demandes de crédits de taxe sur les intrants du syndic est contraire à la politique fondamentale de la Loi selon laquelle les entreprises exerçant des activités commerciales devraient être remboursées de la TPS payée sur leurs intrants même avant qu'elles n'effectuent des fournitures taxables.
63. De plus, le refus du ministre de la totalité des crédits de taxe sur les intrants est particulièrement sévère puisque la fourniture de services de soutien des recours en justice à des banques étrangères est détaxée en vertu de l'article 23 de la partie V de l'annexe VI de la Loi. En outre, toute TPS perçue auprès des créanciers participants qui sont des sociétés canadiennes exerçant des activités commerciales leur sera remboursée au moyen du mécanisme des crédits de taxe sur les intrants. Seules les institutions financières canadiennes, qui comptent pour environ 20 %²⁸ des réclamations des créanciers participants, devront payer la TPS sur les honoraires et dépenses du syndic et n'auront pas droit à des crédits de taxe sur les intrants.

²⁸

Cet énoncé est peut-être vrai, mais les preuves ne sont pas suffisantes pour me permettre de le considérer comme un fait.

(iv) Le ministre a mal interprété l'article 265 de la Loi

64. Le ministre a refusé les demandes de crédits de taxe sur les intrants en faisant valoir que le syndic exerçait une activité financière exonérée et non des activités commerciales. Par conséquent, le ministre a conclu que les biens et les services acquis par le syndic étaient réputés, aux termes de l'alinéa 141.1(3)b) de la *Loi*, avoir été acquis en dehors du cadre d'une activité commerciale.
65. Selon le mémoire de l'appelante, la conclusion du ministre repose avant tout sur une interprétation erronée de l'article 265 de la Loi selon laquelle le syndic ne pouvait en aucun cas commencer une nouvelle entreprise au nom de la faillie. Dans ses motifs, le ministre a exprimé l'opinion que l'activité principale du syndic à titre de mandataire de la faillie était de continuer l'entreprise exonérée de la faillie exploitée au moment de la faillite. Pour l'application de la *Loi*, le syndic ne pouvait en aucun cas commencer une nouvelle activité au nom de la faillie.
66. De façon préliminaire, l'appelante fait remarquer que, même si la société Castor était une institution financière réputée, elle exerçait tant des activités taxables que des activités exonérées et était un inscrit aux fins de la TPS. Dans de telles circonstances, l'Agence des douanes et du revenu du Canada a reconnu à maintes reprises qu'une institution financière peut demander des crédits de taxe sur les intrants selon le pourcentage qui représente la mesure dans laquelle les biens et les services sont consommés ou utilisés dans le cadre de ses activités commerciales.
67. Contrairement à la conclusion du ministre, l'article 265 ne laisse pas entendre que le syndic doit se limiter à l'entreprise de la faillie, telle qu'elle était exploitée avant la faillite.
68. L'alinéa 265(1)a) dispose qu'un syndic de faillite est réputé agir à titre de mandataire du failli et que les activités du syndic dans le cadre de la gestion des actifs du failli ou de l'exploitation de l'entreprise de celui-ci sont réputées fournies à ce titre.
69. Le syndic a été autorisé par les inspecteurs de la faillite et les cours du Québec à exercer la nouvelle activité commerciale consistant à fournir des services de soutien des recours en justice aux créanciers participants et à leur demander des prêts pour financer l'activité. Par conséquent, comme le prévoit l'alinéa 265(1)a), le syndic exerçait

ces nouvelles activités à titre de mandataire de la faillie dans le cadre de la gestion des actifs.

70. Par ailleurs, l'interprétation du ministre selon laquelle le syndic doit se limiter à l'entreprise de la faillie, telle qu'elle était exploitée avant la faillite, va à l'encontre de l'article 32 de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*, qui dispose que le syndic n'est pas tenu de continuer le commerce du failli.
71. En outre, le syndic était autorisé, en vertu de l'article 30 de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*, à superviser l'action contre le groupe Coopers & Lybrand, à employer des avocats à cette fin et à emprunter de l'argent des créanciers participants pour financer l'action.
72. Le ministre a aussi mal interprété l'article 265 lorsqu'il a dit que, si l'appelante exerçait une nouvelle activité commerciale, cette activité serait réputée être l'activité d'une personne différente, distincte de la faillie, et les demandes de crédits de taxe sur les intrants auraient à être présentées sous un autre numéro d'inscription.
73. Cette interprétation ne tient pas compte du libellé de l'alinéa 265(1)e), qui précise que « l'inscription [du failli] continue d'être valable pour ses activités visées par la faillite comme si le syndic était inscrit relativement à ces activités ».
74. Dans les circonstances présentes, les inspecteurs ont autorisé le syndic à exercer les activités de soutien des recours en justice, et ces activités se rapportaient clairement à la faillite de la société Castor. Par conséquent, le syndic n'était pas tenu, aux termes de l'alinéa 265(1)f) de la *Loi*, d'obtenir un nouveau numéro d'inscription ou de demander les crédits de taxe sur les intrants sous un autre numéro de TPS.
75. Le ministre a également dit dans ses motifs que, si une nouvelle activité commerciale consistant à fournir des services de soutien des recours en justice était commencée, elle était exercée par la société Richter en son propre nom, et non par la société Richter en sa qualité de syndic de la faillie.
76. Cette interprétation est contraire à l'alinéa 265(1)a) de la *Loi*, qui dispose que, sauf pour ce qui est de fournir ses services au failli, « le syndic de faillite est réputé agir à titre de mandataire du failli et tout bien ou service qu'il fournit ou reçoit, et tout acte qu'il accomplit,

dans le cadre de la gestion des actifs [...] sont réputés fournis, reçus et accomplis à ce titre ».

E. CONCLUSION

77. Pour toutes ces raisons, l'appelante soutient qu'elle exerçait une nouvelle activité commerciale lorsqu'elle a fourni les services de soutien des recours en justice aux créanciers participants, qu'elle avait le droit de demander des crédits de taxe sur les intrants relativement à ces activités et que l'article 265 de la *Loi* n'empêchait pas le syndic d'exercer ces activités et de demander les crédits de taxe sur les intrants sous le numéro d'inscription à la TPS de la société Castor.

[non souligné dans l'original]

Analyse

[16] La question soulevée par ces appels est épineuse. La difficulté découle en grande partie des circonstances inhabituelles qui ont donné lieu à ces appels. Nous avons ici un arrangement mis en œuvre par un syndic de faillite comportant une initiative majeure, c'est-à-dire la prestation de services de soutien des recours en justice à certains des créanciers de l'actif pour la poursuite de leurs propres actions en dommages-intérêts contre le vérificateur de la société Castor. La difficulté découle également des particularités de l'entente de participation. La principale source de financement (sinon la seule) de la poursuite de la cause type contre C&L est fournie par ces créanciers sous la forme de prêts. En fait, tous les honoraires permanents ont été financés par les créanciers participants. Cependant, nous ne savons pas qui devra finalement payer les coûts de cette action très coûteuse. Il est très probable qu'une grande partie des avances accordées par les créanciers participants ne sera pas remboursée et que la partie non remboursée constituera alors la contrepartie des services fournis par l'actif à ces créanciers. Cependant, nous ne savons pas dans quelle mesure cela sera le cas. Il est également possible qu'une part disproportionnée des coûts en question soit prise en charge par l'actif s'il a gain de cause et obtient des dommages-intérêts dans sa propre action contre C&L.

[17] Pour régler la question, il convient de commencer par examiner les dispositions pertinentes de la *Loi*. D'abord, conformément au paragraphe 225(1) de la *Loi*, un inscrit a le droit de demander des CTI. Le paragraphe 169(1) énonce la règle générale régissant leur calcul :

169(1) **Règle générale.** Sous réserve des autres dispositions de la présente partie, un crédit de taxe sur les intrants d'une personne, pour sa période de déclaration au cours de laquelle elle est un inscrit, relativement à un bien ou à un service qu'elle acquiert, importe ou transfère dans une province participante, correspond au résultat du calcul suivant si, au cours de cette période, la taxe relative à la fourniture, à l'importation ou au transfert devient payable par la personne ou est payée par elle sans qu'elle soit devenue payable :

$$A \times B$$

où :

A représente la taxe relative à la fourniture, à l'importation ou au transfert, selon le cas, qui, au cours de la période de déclaration, devient payable par la personne ou est payée par elle sans qu'elle soit devenue payable;

B :

[...]

- c) dans les autres cas, le pourcentage qui représente la mesure dans laquelle la personne a acquis ou importé le bien ou le service, ou l'a transféré dans la province, selon le cas, pour consommation, utilisation ou fourniture dans le cadre de ses activités commerciales.

[...]

[non souligné dans l'original]

[18] Les CTI ne peuvent être demandés que selon la mesure dans laquelle les biens ou les services ont été utilisés, consommés ou fournis dans le cadre d'une activité commerciale. Par conséquent, il est important d'examiner la définition de l'expression « activité commerciale » donnée au paragraphe 123(1) de la *Loi* :

« *activité commerciale* » Constituent "commercial activity" of a person
des activités commerciales exercées par means
une personne :

a) l'exploitation d'une entreprise (à l'exception d'une entreprise exploitée sans attente raisonnable de profit par un particulier, une fiducie personnelle ou une société de personnes dont l'ensemble des associés sont des particuliers), sauf dans la mesure où l'entreprise comporte la réalisation par la personne de fournitures exonérées; (a) a business carried on by the person (other than a business carried on without a reasonable expectation of profit by an individual, a personal trust or a partnership, all of the members of which are individuals), except to the extent to which the business involves the making of exempt supplies by the person,

b) les projets à risque et les affaires de caractère commercial (à l'exception de quelque projet ou affaire qu'entreprend, sans attente raisonnable de profit, un particulier, une fiducie personnelle ou une société de personnes dont l'ensemble des associés sont des particuliers), sauf dans la mesure où le projet ou l'affaire comporte la réalisation par la personne de fournitures exonérées; (b) an adventure or concern of the person in the nature of trade (other than an adventure or concern engaged in without a reasonable expectation of profit by an individual, a personal trust or a partnership, all of the members of which are individuals), except to the extent to which the adventure or concern involves the making of exempt supplies by the person, and

c) la réalisation de fournitures (sauf des fournitures exonérées) d'immeubles (c) the making of a supply (other than an exempt supply) by the person of real property of the person,

appartenant à la personne, y compris les actes qu'elle accomplit dans le cadre ou à l'occasion des fournitures. including anything done by the person in the course of or in connection with the making of the supply;

[non souligné dans l'original]

[19] Le mot « entreprise » est également défini au même paragraphe :

« *entreprise* » Sont compris parmi les entreprises les commerces, les industries, les professions et toutes affaires quelconques avec ou sans but lucratif, ainsi que les activités exercées de façon régulière ou continue qui comportent la fourniture de biens par bail, licence ou accord semblable. En sont exclus les charges et les emplois. "business" includes a profession, calling, trade, manufacture or undertaking of any kind whatever, whether the activity or undertaking is engaged in for profit, and any activity engaged in on a regular or continuous basis that involves the supply of property by way of lease, licence or similar arrangement, but does not include an office or employment;

[non souligné dans l'original]

[20] Le mot « profession » n'est pas défini dans la *Loi*, mais la définition suivante est donnée par la cour d'appel du Royaume-Uni dans l'affaire *Commissioners of Inland Revenue v. Maxse*, [1919] 1 K.B. 647 (C.A.), telle qu'elle est citée dans le *Canadian Goods and Services Tax Reporter* (publié par la CCH ltée), au paragraphe 3115 :

[TRADUCTION]

[...] une occupation exigeant soit des capacités purement intellectuelles, soit [...] une aptitude manuelle, comme pour la peinture et la sculpture, ou la chirurgie, contrôlée par l'aptitude intellectuelle de la personne, par opposition à une occupation consistant essentiellement dans la production ou la vente de marchandises ou les arrangements visant leur production ou leur vente.

[21] Le mot « affaires » (undertaking) a été défini dans la cause *James Voorhees Drumheller v. M.N.R.*, 59 DTC 1177, 1180 (C. de l'É.) comme comprenant [TRADUCTION] « [...] les métiers, les commerces, les manufactures ou les professions ainsi que tout autre type concevable d'entreprise ».

[22] Dans l'affaire *Drumheller*, un contribuable avait pris part à un projet conjoint qui est décrit comme suit à la page 1181 :

[TRADUCTION]

[...] Ce qu'ils ont mis dans le projet était presque entièrement un effort personnel. En effet, la contribution de l'appelant n'était rien d'autre que ses efforts personnels, et ses droits à l'égard des actifs (principalement la franchise) gagnés en menant l'entreprise représentaient le rendement de ce que ces efforts, déployés comme ils l'étaient de concert avec les efforts de M. Brook, avaient produit[...] chacun devait faire ce pourquoi il était qualifié et [...], en prenant des dispositions et en assistant à la mise à l'essai du puits, l'appelant faisait à peu près le même genre de chose qu'il faisait habituellement dans le cadre de l'exercice de sa profession d'ingénieur. La prise de dispositions pour la mise à l'essai du puits, la mise à l'essai de celui-ci et la supervision de cette mise à l'essai faisaient tous partie de la marche à suivre nécessaire ou souhaitable pour atteindre le premier objectif du projet; c'est-à-dire, l'acquisition de la franchise, qui est en soi une chose de valeur[...] le projet, dans la mesure où il s'agissait de leur projet personnel, était essentiellement celui de fournir les efforts nécessaires pour obtenir la franchise et promouvoir l'entreprise. Ils n'avaient prévu aucun mécanisme pour exploiter ou même acquérir eux-mêmes un réseau de distribution de gaz. Leur entreprise personnelle prendrait fin une fois que la société devant être constituée verrait le jour et achèterait les actifs acquis entre-temps[...]

[non souligné dans l'original]

[23] De l'avis du juge Thurlow, ces activités constituaient des affaires et les 10 000 \$ reçus au lieu de ce qui avait été promis initialement, soit une participation de 25 % dans une société gazière devant être créée et dont il devait être le dirigeant nommé, constituait un revenu tiré d'affaires, plutôt que du capital.

[24] Pour déterminer si une entreprise a été « exploitée », on peut se reporter à l'affaire *Palmer v. The Queen*, 73 DTC 5248 (C.F. 1^{re} inst.), une décision dans laquelle le juge Cattanach a dit (à la page 5249) que « la question de savoir si une série d'actes équivaut à l'exploitation d'un commerce ou d'une entreprise constitue une question de fait. Pour résoudre une telle question [, il] faut examiner principalement (1) la nature et la fréquence des actes et (2) l'intention de la personne qui les accomplit ».

[25] La même question a aussi été abordée par le Conseil privé dans l'affaire *American Leaf Blending Co Sdn Bhd v. Director-General of Inland Revenue*, [1978] 3 All ER 1185, qui est citée au paragraphe 3115 de la publication *Canadian Goods and Services Tax Reporter* :

[TRADUCTION]

Il n'y a pas de doute que l'exploitation d'une « entreprise » comporte habituellement une certaine activité de la part de la personne qui l'exploite même si, selon la nature de l'entreprise, l'activité peut être intermittente et entrecoupée de longs intervalles de quiescence.

[26] Certaines activités peuvent être réputées comme étant exercées soit dans le cadre d'activités commerciales, soit en dehors du cadre d'activités commerciales. Cela peut être le cas, par exemple, lorsqu'une personne met fin à une activité. La disposition pertinente est le paragraphe 141.1(3) de la *Loi*, qui est libellé comme suit :

141.1(3) Pour l'application de la présente partie :

a) dans la mesure où elle accomplit un acte, sauf la réalisation d'une fourniture, à l'occasion de l'acquisition, de l'établissement, de l'aliénation ou de la cessation d'une de ses activités commerciales, une personne est réputée avoir accompli l'acte dans le cadre de ses activités commerciales;

b) dans la mesure où elle accomplit un acte, sauf la réalisation d'une fourniture, à l'occasion de l'acquisition, de l'établissement, de l'aliénation ou de la cessation d'une de ses activités non commerciales, une personne est réputée avoir accompli l'acte en dehors du cadre d'une activité commerciale.

141.1(3) For the purposes of this Part,

(a) to the extent that a person does anything (other than make a supply) in connection with the acquisition, establishment, disposition or termination of a commercial activity of the person, the person shall be deemed to have done that thing in the course of commercial activities of the person; and

(b) to the extent that a person does anything (other than make a supply) in connection with the acquisition, establishment, disposition or termination of an activity of the person that is not a commercial activity, the person shall be deemed to have done that thing otherwise than in the course of commercial activities.

[non souligné dans l'original]

[27] Comme nous l'avons vu ci-dessus, des CTI ne sont accordés que dans la mesure où les biens ou les services sont consommés, utilisés ou fournis dans le cadre d'une activité commerciale et non dans le cadre de la réalisation de fournitures exonérées. Il n'y a pas de différend ici quant au fait que la plupart des services fournis par la société Castor avant sa faillite, c.-à-d. le prêt de fonds à des entreprises immobilières, constituaient des fournitures exonérées au sens de l'annexe V de la *Loi*²⁹. Cependant, même les institutions financières peuvent effectuer des fournitures taxables à l'égard desquelles elles sont tenues de percevoir la TPS³⁰. Il n'y a pas de différend non plus quant au fait que la fourniture de services de soutien des recours en justice ne constitue pas une fourniture exonérée. Par conséquent, si les activités de soutien des recours en justice constituent une activité commerciale de l'actif, ce dernier a le droit de demander des CTI selon la mesure dans laquelle les biens et les services ont été acquis dans le cadre de cette activité commerciale.

[28] Lorsqu'un inscrit comme une institution financière effectue tant des fournitures taxables que des fournitures exonérées, la *Loi* ne précise pas de méthode de répartition particulière à utiliser pour déterminer les CTI auxquels l'inscrit a droit. Le paragraphe 141.01(5) permet plutôt aux inscrits d'utiliser n'importe quelle méthode pour répartir l'utilisation de leurs intrants entre les fournitures taxables et les autres activités, pourvu que la méthode choisie soit juste et raisonnable dans les circonstances et soit suivie tout au long de l'exercice. Le paragraphe 141.01(5) dispose ce qui suit :

141.01(5) Seules des méthodes justes et raisonnables et suivies tout au long d'un exercice peuvent être employées par une personne au cours de l'exercice pour déterminer la mesure dans laquelle :

141.01(5) The methods used by a person in a fiscal year to determine

a) la personne acquiert, importe ou transfère dans une province participante des biens ou des services afin d'effectuer une fourniture taxable pour une

(a) the extent to which properties or services are acquired, imported or brought into a participating province by the person for the purpose of making taxable supplies for consideration or for

²⁹ Voir les paragraphes 2 et 3 de l'admission des faits par écrit, au paragraphe 2 ci-dessus.

³⁰ Pour une illustration, voir le Mémoire sur la TPS 17.2 (nouvelle série), daté d'avril 2000.

contrepartie ou à d'autres fins;

other purposes, and

b) des biens ou des services sont consommés ou utilisés en vue de la réalisation d'une fourniture taxable pour une contrepartie ou à d'autres fins.

(b) the extent to which the consumption or use of properties or services is for the purpose of making taxable supplies for consideration or for other purposes,

shall be fair and reasonable and shall be used consistently by the person throughout the year.

[non souligné dans l'original]

[29] Le paragraphe 141.01(3) devrait également être cité ici :

141.01(3) La consommation ou l'utilisation d'un bien ou d'un service par une personne dans le cadre de son initiative³¹ est réputée, pour l'application de la présente partie, se faire :

141.01(3) Where a person consumes or uses property or a service in the course of an endeavour of the person, that consumption or use shall, for the purposes of this Part, be deemed to be

a) dans le cadre des activités commerciales de la personne, dans la mesure où elle a pour objet la réalisation, pour une contrepartie, d'une fourniture taxable dans le cadre de l'initiative;

(a) in the course of commercial activities of the person, to the extent that the consumption or use is for the purpose of making taxable supplies for consideration in the course of that endeavour; and

b) hors du cadre des activités commerciales de la personne, dans la mesure où elle a pour objet :

(b) otherwise than in the course of commercial activities of the person, to the extent that the consumption or use is

(i) la réalisation, dans le cadre de l'initiative, d'une fourniture autre qu'une fourniture taxable effectuée pour une contrepartie,

(i) for the purpose of making supplies in the course of that endeavour that are not taxable supplies made for consideration, or

(ii) une autre fin que la réalisation d'une fourniture dans le cadre de

(ii) for a purpose other than the making of supplies in the course of that endeavour.

³¹ Pour l'application de l'article 141.01, le mot « initiative » comprend une entreprise d'une personne (paragraphe 141.01(1) de la *Loi*).

l'initiative.

[30] Appliquons maintenant ces dispositions législatives aux faits de la présente cause. Même si l'avocat de l'intimée a dit qu'il n'y a pas de différend concernant les faits, je crois qu'au moins la conclusion à tirer de ces faits donne lieu à un différend entre les parties. Essentiellement, la position de l'intimée, telle qu'elle a été exprimée par l'agente des appels et telle qu'elle est énoncée aux paragraphes 10 à 14 ci-dessus, est que l'actif ne faisait que percevoir l'argent qui lui était dû³². Cette description de l'agente des appels ne correspond pas à ma compréhension de ce qui a eu lieu ici.

[31] À mon avis, il est évident que l'actif acquérait les biens et les services liés aux activités de soutien des recours en justice non seulement à son propre profit, mais également au profit de chaque créancier participant. Ce constat est évident lorsque l'on tient compte du fait que l'actif a conclu l'entente de participation avec les créanciers participants; il est devenu encore plus clair lorsque le juge de la Cour supérieure du Québec, qui coordonne plus de 40 actions intentées contre C&L, a décidé, le 20 février 1998, de mettre en suspens la cause de l'actif et de procéder à l'audition de la cause type de M. Widdrington. Lorsque l'actif, par l'entremise des professionnels qu'il a engagés, fournit des services de soutien des recours en justice pour la cause type contre C&L, il fournit ces services non seulement à M. Widdrington, mais également à chaque créancier participant qui profite de la cause type. Même si l'actif ne finance pas les honoraires permanents, il profite lui aussi de la cause type. Aux termes de l'entente de participation et en raison du fait qu'il a engagé ces professionnels et a acquis des biens dans le cadre des activités de soutien des recours en justice, l'actif payera une partie des coûts s'il a gain de cause et obtient des dommages-intérêts de C&L.

[32] Les services requis par l'actif pour poursuivre sa propre action et celles des créanciers participants contre C&L constituent une initiative énorme qui a exigé de nombreuses années d'effort et exigera vraisemblablement encore plusieurs autres années. Elle a coûté plusieurs millions de dollars et en coûtera encore des millions. L'étape initiale a nécessité des milliers d'heures de recherche et d'analyse concernant les livres et registres de la société Castor et les documents de travail de

³² « [L]es biens acquis par le syndic dans le cadre de l'exercice du recours ne le sont que pour la réalisation des actifs du failli, donc dans le cadre de la cessation de l'activité non commerciale de Castor » (voir le paragraphe 10 ci-dessus). « Le syndic ne tente que de récupérer des sommes qui pourraient être dues au failli » (voir le paragraphe 13 ci-dessus).

C&L. Au cours de l'étape suivante, les interrogatoires préalables à l'audience ont pris au moins 200 jours. La troisième étape, qui a commencé avec le début de l'audition de la cause type devant la Cour en septembre 1998, a nécessité, jusqu'en mai 2004, plus de 500 jours de témoignages. Bien d'autres années d'audience sont prévues simplement pour terminer la première étape des réclamations contre C&L, soit pour permettre à la Cour supérieure de déterminer si C&L a fait preuve de négligence dans l'établissement des états financiers de la société Castor. Ensuite, si la Cour établit qu'il y a eu négligence, l'étape suivante exigera que chaque créancier participant de même que l'actif fournissent leurs propres preuves de dommages-intérêts. Je n'ai aucun doute lorsque je conclus que les activités exercées par l'actif pour fournir les services de soutien des recours en justice aux créanciers participants constituent, sinon une profession selon le sens donné dans l'affaire *Maxse* (citée plus haut), au moins une affaire au sens où ce mot est utilisé dans la définition du terme « entreprise ». Étant donné la nature de ces activités et la participation continue exigée de l'actif pour fournir les services pendant la période en question et qui sera exigée de lui au cours des années futures, cette affaire équivaut à une entreprise exploitée par l'actif.

[33] L'avocat et les représentants de l'intimée ont adopté ici une interprétation très étroite de ce qui constitue une entreprise. Ils soutiennent que l'actif, par l'intermédiaire du syndic, n'était pas autorisé en vertu de la LFI à exploiter une telle entreprise. D'abord, je crois que le syndic, agissant à titre de mandataire de l'actif, était légalement autorisé à mener l'initiative en question. En fait, le syndic a été autorisé à le faire par les inspecteurs et a obtenu un avis juridique indiquant qu'il convenait, aux termes de l'alinéa 30(1)e) de la LFI³³, qu'il conclue l'entente

³³ Cette disposition est libellée comme suit :

30(1) The trustee may, with the permission of the inspectors, do all or any of the following things:

[. . .]

(e) employ a solicitor or other agent to take any proceedings or do any business that may be sanctioned by the inspectors;

30(1) Avec la permission des inspecteurs, le syndic peut :

[. . .]

e) employer un avocat ou autre mandataire pour engager des procédures ou pour entreprendre toute affaire que les inspecteurs peuvent approuver;

de participation et exerce les activités de soutien des recours en justice. Comme il est mentionné dans la note 11 ci-dessus, la Cour d'appel du Québec a aussi reconnu, du moins indirectement, la légitimité de l'entente de participation.

[34] De toute manière, j'ajouterais que la *Loi* ne doit pas être appliquée aux opérations qui auraient dû avoir lieu, ni ne doit être appliquée seulement aux opérations qui pouvaient être menées légalement. À mon avis, la *Loi* devrait être appliquée à ce qui a en fait eu lieu. Si les services de soutien des recours en justice fournis par l'actif aux créanciers participants constituent une entreprise exploitée par l'actif, les activités devraient être traitées comme telles aux termes de la *Loi*.

[35] Contrairement à la position adoptée par l'agente des appels, telle qu'elle est énoncée au paragraphe 14 ci-dessus, je suis d'avis que les créanciers participants ne faisaient pas que prêter de l'argent à l'actif, mais concluaient en fait une entente en vertu de laquelle l'actif devait leur fournir des services pour des honoraires conditionnels. La condition ici se rapporte à la question de savoir si l'actif pourra obtenir des actifs suffisants dans le cadre de sa propre action contre C&L pour payer l'ensemble des services et des biens liés aux activités de soutien des recours en justice principalement, sinon presque exclusivement, grâce à ces actifs. L'entente de participation ne peut donc être considérée comme une simple convention de prêt.

[36] D'abord, l'entente de participation précise que l'actif doit fournir son expertise et des renseignements aux créanciers participants. Cela peut être mieux décrit comme étant la fourniture de services de soutien des recours en justice aux créanciers participants. À cette fin, l'actif a retenu les services d'avocats, de comptables et d'autres professionnels. Le syndic lui-même a fourni des services de soutien des recours en justice à l'actif, et des honoraires lui ont été versés pour ces services. Le mandat de l'actif était de fournir les services de soutien nécessaires à la préparation des réclamations contre C&L et à la poursuite de la cause type commune, une fois celle-ci choisie par la Cour supérieure du Québec, au profit des créanciers participants. L'actif était et est tenu, aux termes de l'entente de participation, de fournir [TRADUCTION] « [aux créanciers participants, avec ses

[non souligné dans l'original]

Il est intéressant de noter que, dans la version française, l'équivalent du mot anglais « *business* » utilisé à l'alinéa 30(1)e) est « affaire », soit le mot utilisé dans la version française de la *Loi* pour rendre le mot anglais « *undertaking* » dans la définition de « *business* ».

demandes de prêt] des factures établissant, de façon raisonnablement détaillée, les services rendus et les débours faits » (voir la note 3 ci-dessus).

[37] Par surcroît, aucun intérêt n'est payable à l'égard des prêts. Ces prêts ne sont remboursables qu'au moment où le syndic détermine, à son gré seulement, que l'actif dispose de suffisamment de fonds pour remplir toutes les exigences administratives existantes et futures de l'actif. Aujourd'hui, il est assez évident que les créanciers participants ne seront vraisemblablement pas remboursés de la totalité de leurs prêts et qu'ils payeront au moins une partie des honoraires permanents. Compte tenu du peu d'actifs à la disposition de l'actif, je ferais observer que cette probabilité était également prévisible au moment où il a conclu l'entente de participation.

[38] Ainsi, la vraie nature de l'arrangement conclu ici est la prestation, aux créanciers participants, de services de soutien des recours en justice pour des honoraires conditionnels qui deviendront payables dans la mesure où l'actif ne dispose pas lui-même de suffisamment de fonds pour payer ces services³⁴. Le plus important créancier participant unique s'attend à recevoir une facture une fois que la réclamation de l'actif aura été traitée.

[39] Je suis d'accord avec l'avocat de l'intimée lorsqu'il dit que le syndic a participé à la cessation des activités de l'actif, puisqu'il a été engagé pour liquider tous les biens de l'actif. Étant donné que les activités principales de la société Castor comportaient la réalisation de fournitures exonérées, les activités du syndic seraient réputées ne pas être exercées dans le cadre d'activités commerciales. Par conséquent, les coûts des services de soutien des recours en justice dont l'actif a profité lors de la poursuite de sa propre réclamation contre C&L ne donneraient pas droit à des CTI. Dans ce cas, les services et les biens acquis par l'actif dans le cadre de la poursuite des actions contre C&L (ou la poursuite de la cause type de M. Widdrington seulement depuis février 1998) ont ainsi été acquis dans le double but de faire avancer sa propre réclamation contre C&L et de fournir des services de soutien des recours en justice aux créanciers participants. Je conclurais donc que, dans la mesure où ces biens et services ont été acquis dans le but de profiter à

³⁴ Pour un exemple d'une qualification de la vraie nature d'un tel arrangement, voir la décision *Borrowers' Action Society* (précitée), où mon collègue, le juge Bell, a accepté l'argument de l'intimée selon lequel une fourniture taxable avait été effectuée pour une contrepartie, même si les documents de l'appelante décrivaient comme un « don » l'argent versé par les personnes acquérant un droit à l'égard d'une partie de tout montant que la Cour était susceptible d'adjudger.

l'actif, la partie de ceux-ci qui a été acquise au profit de l'actif serait considérée comme n'ayant pas été acquise dans le cadre d'activités commerciales. Cette partie des coûts ne donne pas droit à des CTI. En effet, l'actif a reconnu dans son avis d'appel qu'il n'a pas droit à une partie des CTI qu'il avait auparavant demandés. Cependant, la partie des services et des biens en question qui a été acquise dans le but de poursuivre les réclamations des créanciers participants serait considérée comme ayant été acquise dans le cadre d'activités commerciales. La fourniture par l'actif de ses services de soutien des recours en justice aux créanciers participants constituerait donc une « fourniture taxable ». La répartition par l'actif de l'utilisation de ses intrants entre ses fournitures taxables et ses autres activités (les fournitures exonérées) me semble juste et raisonnable et est conforme au paragraphe 141.01(5) de la *Loi*. Le caractère juste et raisonnable de cette répartition n'a pas été contesté par l'avocat de l'intimée.

[40] Avant de conclure, je devrais mentionner que je n'accepte pas la position de l'agente des appels du ministre selon laquelle, si les activités de soutien des recours en justice de l'actif sont considérées comme étant une activité commerciale, elles devraient être traitées comme une activité d'une personne distincte. L'agente des appels a invoqué l'alinéa 265(1)f) de la *Loi*, qui indique ce qui suit :

265(1) Les règles suivantes s'appliquent aux fins de la présente partie en cas de faillite d'une personne :

[. . .]

f) les activités non visées par la faillite que le failli commence à exercer au plus tôt le jour de la faillite sont réputées être distinctes des activités du failli qui sont visées par la faillite comme si les activités non visées étaient celles d'une autre personne; le failli peut, à l'égard des activités non visées, demander et obtenir l'inscription aux termes de la sous-section d de la section V, établir des exercices et faire des choix relativement à des périodes de déclaration comme si ces activités étaient les seules qu'il exerçait;

[41] Pour que cette disposition s'applique, il est nécessaire de conclure que les activités de soutien des recours en justice sont des activités non visées par la faillite. Dans son argumentation, l'avocat de l'intimée n'a pas traité de cette question, et je ne sais pas si l'on peut dire que les activités de soutien des recours en justice constituent des activités non visées par la faillite. Il est évident que les

services et les biens se rapportant aux services de soutien des recours en justice et les biens acquis par l'actif dans le but d'exercer les activités de soutien des recours en justice profitent également à l'actif dans la poursuite de sa propre action en justice contre C&L. Les dommages-intérêts qu'il pourrait recevoir constitueraient vraisemblablement les derniers actifs devant être liquidés par le syndic avant qu'il ne termine son travail. Les activités de soutien des recours en justice permettent à l'actif de poursuivre une initiative qui consiste en une action en justice. À première vue, ces activités de l'actif me semblent être des activités visées par la faillite, et je ne crois pas que l'alinéa 265(1)f) s'applique ici. De toute manière, à mon avis, l'argument fondé sur cet alinéa n'est rien de plus qu'une échappatoire, étant donné que le but de la règle énoncée dans cet alinéa est de déterminer comment les déclarations de TPS devraient être produites, soit à quel exercice et à quel numéro d'inscription elles doivent être attribuées. La question de savoir si l'actif aurait dû produire sa déclaration de TPS en son propre nom ou au nom d'une personne distincte importe peu; l'intimée a tout de même l'obligation de verser les CTI à l'actif.

[42] En résumé, les services et les biens se rapportant aux activités de soutien des recours en justice ont été acquis par l'actif tant à son propre profit dans le cadre de la liquidation de tous ses actifs que dans le but de fournir des services de soutien des recours en justice aux créanciers participants. La fourniture de ces services constituait l'exercice d'activités commerciales. Par conséquent, dans la mesure où ils se rapportent à ces activités commerciales, l'actif a droit aux CTI. Étant donné que la répartition faite par l'actif est juste et raisonnable, un montant de 120 000 \$ devrait être déduit des CTI totaux de 2 474 361,92 \$ demandés par l'actif. Le solde de ces CTI, c'est-à-dire 2 354 362 \$, se rapporte aux biens et services acquis dans le cadre d'une activité commerciale.

[43] Pour toutes ces raisons, les appels de l'actif sont accueillis et les cotisations sont renvoyées au ministre pour qu'il les réexamine et qu'il en établisse de nouvelles en tenant compte du fait que l'actif a droit à des CTI de 2 354 362 \$, le tout avec dépens.

Signé à Drummondville (Québec), ce 13^e jour de février 2005.

« Pierre Archambault »
Juge Archambault

Traduction certifiée conforme
ce 15^e jour de décembre 2005.

Mario Lagacé, réviseur