

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

94-1787(IT)I

ENTRE :

DON DEPTUCK,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

Appel entendu le 29 avril 2002, à Vancouver (Colombie-Britannique) par

l'honorable juge Terrence O'Connor

Comparutions

Avocat de l'appelant : M^e Timothy W. Clarke

Avocate de l'intimée : M^e Margaret E. T. Clare

JUGEMENT

L'appel de la nouvelle cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 1983 est rejeté avec frais, selon les motifs du jugement ci-joints.

Signé à Ottawa, Canada, ce 12^e jour de juin 2002.

« T. O'Connor »

J.C.C.I.

Traduction certifiée conforme
ce 26^e jour de mai 2004.

Mario Lagacé, réviseur

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Date: 20020612
Dossier: 94-1787(IT)I

ENTRE :

DON DEPTUCK,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge O'Connor, C.C.I.

[1] Le présent appel a été entendu à Vancouver, en Colombie-Britannique, le 29 avril 2002. De nombreux investisseurs ont été touchés par le même ensemble de faits et de contrats. On peut consulter à titre d'exemple la décision du juge en chef adjoint Christie dans l'affaire *Madsen c. La Reine*, C.C.I., n° 94-2177 (IT)G, 20 mars 1998 (98 D.T.C. 1668). Cet appel concernait huit de ces investisseurs. Deux d'entre eux étaient MM. Madsen et Chutka. Le juge en chef adjoint Christie a rejeté ces appels et la Cour d'appel fédérale a maintenu sa décision dans l'arrêt répertorié de la manière suivante : *Chutka c. La Reine*, C.A.F., n° 267-98, 22 décembre 2000 (2001 D.T.C. 5093) («Chutka»).

FAITS

[2] Sous réserve de certaines exceptions qui seront relatées plus tard, les faits et les questions en litige dans le présent appel sont essentiellement les mêmes que ceux de l'arrêt *Chutka* et sont analysés succinctement dans la décision de la Cour d'appel fédérale relative à cette affaire. Je cite certains extraits de cette décision :

[1] Il s'agit d'appels relatifs à une décision en date du 23 mars 1998 par laquelle la Cour canadienne de l'impôt a rejeté huit appels interjetés à l'égard de nouvelles cotisations qui ont été établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et dans lesquelles les déductions pour amortissement demandées pour les années d'imposition 1982, 1983 et 1984 ont été rejetées. Les appels ont été réunis dans une seule instance portant le numéro de greffe A-267-98 conformément à une ordonnance du juge Stone en date du 11 mai 1999. Pendant toute la période pertinente, les appelants étaient associés d'une société en commandite appelée Inter-Teck Oil Limited Partnership (ITOLP). Ils cherchent à déduire de leur revenu les pertes liées à l'achat d'unités du capital de l'ITOLP.

Les faits

[2] L'ITOLP est née dans le cadre d'un grand projet qui visait à financer l'achat et l'exploitation de machinerie servant à transformer des boues d'épuration en produits commercialisables, y compris du pétrole. Il convient de résumer brièvement les faits pour mieux comprendre le contexte. Le 22 février 1979, International Resource Recovery Inc. (IRRI) a été constituée en société sous le régime des lois de la Colombie-Britannique. Pendant toute la période pertinente, son seul actionnaire et président était Jagroop S. Gill. IRRI s'occupait de transformer en produits commercialisables des matières organiques se trouvant dans des usines de traitement des eaux usées que gérait le Greater Vancouver Sewerage and Drainage District. Un des éléments d'actif de la société IRRI était le matériel que M. Gill avait conçu et créé pour transformer les boues d'épuration en produits commercialisables

[3] Le 9 novembre 1982, Inter-Teck Management Ltd. (ITML) a été constituée en société sous le régime des lois de la Colombie-Britannique. Encore une fois, pendant toute la période pertinente, son seul actionnaire et administrateur était M. Gill. Le 10 novembre 1982, un certificat établi en application de l'article 51 de la *Partnership Act* de la Colombie-Britannique a été déposé auprès du registraire des sociétés. Le certificat attestait l'existence

d'un contrat de société en commandite conclu entre ITML, à titre de «commandité», et M. Gill, à titre d'«associé fondateur», lequel contrat a donné lieu à la naissance de l'ITOLP. L'objet de la société ITOLP consistait à [TRADUCTION] «financer l'achat et le fonctionnement de matériel devant être utilisé pour transformer des boues d'épuration en produits commercialisables, y compris du pétrole». M. Gill a signé le contrat de société à la fois au nom d'ITML, soit le commandité, et en son nom personnel, à titre d'associé fondateur

[4] Dans une série d'accords conclus entre IRRI et l'ITOLP, également le 10 novembre 1982, il a été convenu que la société ITOLP s'occuperait de la transformation des boues d'épuration dans des locaux que lui sous-louerait IRRI et utiliserait à cette fin le matériel de transformation vendu également par celle-ci. ITML s'est engagée à gérer le projet de l'ITOLP visant à transformer les boues d'épuration en produits commercialisables. L'ITOLP a également retenu les services d'IRRI pour que celle-ci lui fournisse des conseils technologiques et effectue des travaux de recherche à l'égard du matériel de transformation

[5] L'événement particulièrement intéressant dans le présent appel est la vente du matériel de transformation à un prix déclaré de 6 850 000 \$, lequel devait être payé au cours de la période allant du 1^{er} décembre 1982 au 30 novembre 1992. L'opération a été conclue au moyen d'une convention de vente conditionnelle que M. Gill a signée au nom du vendeur, IRRI, ainsi qu'au nom de l'acheteur et du commandité de l'ITOLP, ITML. Une déduction pour amortissement a été réclamée au motif que le matériel entré dans la catégorie 29 de l'annexe II du *Règlement de l'impôt sur le revenu*. Par conséquent, une déduction correspondant à 25 p. 100 du coût en capital du matériel a été réclamée en 1982 (1 712 500 \$), à 50 p. 100 en 1983 (3 425 000 \$) et à 25 p. 100 en 1984 (1 712 500 \$). On a prétendu que ces déductions ont donné lieu à des pertes par unité détenue dans l'ITOLP de 6 402,30 \$ en 1982, de 6 358,54 \$ en 1983 et de 6 275,12 \$ en 1984.

[6] Toutefois, le ministre du Revenu national n'était pas d'accord avec les appelants au sujet du coût en capital du matériel de transformation. Le ministre a jugé que la vente du matériel était une opération avec lien de dépendance. Par conséquent, il a appliqué l'alinéa 69(1)a) de la *Loi* de façon à présumer que l'ITOLP avait acquis le matériel à la juste valeur marchande de celui-ci. En se fondant sur ce raisonnement, le ministre a réévalué les déductions pour amortissement réclamées en utilisant la juste valeur marchande du matériel qui, de l'avis du ministre, s'établissait à 422 000 \$. Les

pertes par unité détenue dans l'ITOLP ont donc été ramenées à des montants de 262 \$ pour l'année 1982, de 494 \$ pour l'année 1983 et de 685 \$ pour l'année 1984.

La décision de la Cour canadienne de l'impôt

[7] Les appelants ont interjeté appel des nouvelles cotisations devant la Cour canadienne de l'impôt qui, le 20 mars 1998, a rejeté les appels en question. Le juge de la Cour canadienne de l'impôt était d'avis que la décision que la Cour fédérale avait rendue dans l'affaire *Sidhu c. Canada* (M.R.N.) avait pour effet de trancher les appels. Dans ce jugement, la Cour a confirmé une décision dans laquelle la CCI a conclu que les dispositions de la *Loi* concernant les opérations avec lien de dépendance s'appliquaient à un lien d'emploi entre une société de personnes et l'une des employées de celle-ci pour déterminer s'il s'agissait d'un emploi assurable en vertu de la *Loi sur l'assurance-chômage*. Même si l'employée n'avait aucun lien avec l'associé qui l'avait engagée, le contrat d'emploi liait tous les associés en vertu de l'article 7 de la *Partnership Act* de la Colombie-Britannique, y compris le gendre de l'employée. Par conséquent, le contrat était vicié par l'existence du lien familial et ne pouvait être considéré comme un contrat sans lien de dépendance au sens de l'alinéa 251(2)a) de la *Loi*. Appliquant cette décision aux faits dont il était saisi, le juge de la Cour canadienne de l'impôt s'est exprimé en ces termes :

Bien qu'étant disposé à accepter le fait qu'une société de personnes n'est pas une entité juridique, il ne s'ensuit pas à mon avis qu'un contrat conclu entre d'une part une société de personnes et d'autre part une corporation ou un particulier ne peut correspondre à une opération avec lien de dépendance au sens des dispositions législatives [article 251 de la *Loi*]. En signant la convention visant l'achat du matériel de transformation pour 6,85 millions de dollars, le commandité ITML était lié par contrat, ainsi que M. Gill, le commanditaire. Ensemble, ils formaient la société de personnes

[8] Le juge de la Cour canadienne de l'impôt a de la même façon rejeté l'argument des appelants selon lequel, étant donné que le calcul de la déduction pour amortissement et, de façon générale, de l'impôt, doit être fait au niveau de la société de personnes, comme si celle-ci était «une personne distincte», les dispositions de la *Loi* qui concernent les opérations avec lien de dépendance ne peuvent s'appliquer parce que, d'une part, l'alinéa 69(1)a) concerne

uniquement les acquéreurs qui sont des «contribuables» et que, d'autre part, le concept «des personnes liées» du paragraphe 251(2) vise uniquement les particuliers et les corporations. Lorsqu'il a rejeté cet argument, le juge de la CCI s'est fondé sur la composition de la société ITOLP d'après le certificat déposé auprès du registraire des sociétés le 10 novembre 1982 pour conclure comme suit :

L'alinéa 96(1)a) n'est pas une déclaration législative établissant que, pour l'application de la *Loi*, une société de personnes n'est pas un contribuable ... Il s'applique à un «contribuable» qui «est membre d'une société [de personnes]». Il peut s'agir d'un particulier ou d'une corporation. Le revenu ou la perte de contribuables qui sont des associés doit être calculé au niveau de la société de personnes, comme si elle était une personne distincte. Le revenu et les pertes sont ensuite imputés aux associés. L'approche fondamentale de l'interprétation appropriée de l'alinéa 69(1)a) dans le contexte des présents appels est la même que celle qui vient d'être utilisée concernant les dispositions de la *Loi* en matière de lien de dépendance. Encore là, lorsque la convention d'achat-vente a été conclue, le 10 novembre 1982, il y avait seulement deux associés dans la [société]. L'ITML était le commandité, et M. Gill était le commanditaire. Ensemble, ils formaient la société en commandite. En concluant la convention, l'ITML était liée par contrat à l'IRRI, mais le commanditaire, M. Gill, était lié de la même manière. L'IRRI et M. Gill sont tous les deux des personnes et des contribuables.

[9] Par conséquent, le juge de la Cour canadienne de l'impôt a décidé que les dispositions relatives aux opérations avec lien de dépendance s'appliquaient, de sorte qu'il fallait présumer que le prix d'achat du matériel correspondait à la juste valeur marchande de celui-ci, soit 422 000 \$. Étant donné que la Cour canadienne de l'impôt n'a été saisie d'aucun élément de preuve important visant à réfuter la juste valeur marchande du matériel que le ministre avait déterminée, les nouvelles cotisations ont été acceptées et les appels ont été rejetés.

[. . .]

Les arguments des parties

[10] Les appelants soutiennent qu'en raison de son statut en vertu de la Loi, l'ITOLP ne peut être visée par la présomption de l'alinéa 69(1)a) en ce qui concerne la juste valeur marchande. D'abord, disent-ils, les alinéas 96(1)a) et c) exigent qu'une société de personnes soit traitée comme une «personne distincte» et que «chaque activité de la société de personnes (y compris une activité relative à la propriété de biens)» soit considérée comme une activité «exercée par celle-ci en tant que personne distincte» pour le calcul de l'impôt sur le revenu. L'alinéa 1102(1a) du *Règlement de l'impôt sur le revenu*, qui prévoit que la déduction pour amortissement doit être calculée comme si les biens de la société de personnes avaient été acquis par celle-ci plutôt que par les associés, étaye cette reconnaissance spéciale de la société à titre d'entité distincte de ses membres. Étant donné que le matériel de transformation a été acheté pour le compte de l'ITOLP, il doit être considéré comme un [TRADUCTION] «bien de la société de personnes» au sens du paragraphe 23(1) de la *Partnership Act* de la Colombie-Britannique et être traité, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, comme un bien acquis par l'ITOLP à titre d'entité distincte de chacun des associés

[11] De l'avis des appelants, il s'ensuit que, contrairement au raisonnement qu'a suivi le juge de la CCI, les dispositions de la *Loi* qui concernent les opérations avec lien de dépendance doivent, selon les règles de l'impôt sur le revenu, être appliquées au niveau de la société de personnes comme si l'ITOLP, et non M. Gill ou ITML, avait acquis le matériel de transformation. Cependant, les dispositions pertinentes de la *Loi* qui concernent les opérations avec lien de dépendance ne semblent pas viser les sociétés de personnes. Ainsi, de l'avis des appelants, l'ITOLP ne peut être une «personne liée» au sens de l'article 251, parce que le mot «personne» s'applique aux corporations et non aux sociétés de personnes. Même si l'article 96 exige que l'ITOLP soit considérée comme une «personne distincte» aux fins de l'impôt sur le revenu, ce concept est artificiel et restreint. Une société de personnes n'est pas une personne en soi ni n'est assimilée à une personne. Les appelants soulignent que le législateur a expressément assimilé une société de personnes à une personne dans d'autres dispositions de la *Loi*, mais qu'aucune présomption similaire ne s'applique dans le cas des dispositions sous examen qui concernent les opérations avec lien de dépendance. Même si l'ITOLP devait être considérée comme une personne, les appelants soulignent que l'alinéa 69(1)a) s'applique uniquement aux acquéreurs qui sont des «contribuables». Cependant, soutiennent-ils, l'ITOLP n'est pas un «contribuable» au sens de la Loi. Encore une fois, les sociétés de personnes ont parfois été considérées, dans des cas exceptionnels, comme des contribuables, mais ce n'est pas le cas

en l'espèce. Par conséquent, le prix d'achat de 6 850 000 \$ à l'égard du matériel de transformation doit être accepté et utilisé aux fins du calcul de la déduction pour amortissement disponible pour chaque unité détenue dans la société de personnes

[12] Subsidiairement, les appelants font valoir que l'opération d'achat-vente du matériel de transformation était une opération sans lien de dépendance et que le prix d'achat était équitable. [...]

[13] Les arguments de l'intimée, qui sont moins radicaux, sont énoncés de façon plus succincte. L'avocate de Sa Majesté soutient que la vente du matériel de transformation a été conclue entre IRRI (société appartenant exclusivement à M. Gill) et deux contribuables, en l'occurrence, ITML (la société qui appartenait à M. Gill et qui était le seul commandité de l'ITOLP) et M. Gill (le seul commanditaire de l'ITOLP). Selon des règles bien établies du droit des sociétés de personnes, les deux contribuables sont devenus copropriétaires du matériel en raison de leur statut d'associés. L'argument des appelants selon lequel l'alinéa 69(1)a ne s'applique pas à M. Gill et à ITML parce qu'ils n'ont pas acquis quoi que ce soit va à l'encontre de ces principes bien établis. La Cour fédérale a confirmé ces principes dans l'arrêt Sidhu, précité, et le juge de la CCI les a bien appliqués en levant le «voile de la société de personnes» pour examiner le lien entre IRRI, ITML et M. Gill. Ce traitement indique clairement que les parties à l'achat et à la vente ne traitaient pas à distance. Elles étaient plutôt des «personnes liées» au sens des sous-alinéas 251(2)b(i) et 251(2)c(i) de la *Loi*.

[14] L'intimée ajoute que la Cour ne devrait pas accepter les arguments des appelants au sujet de la juste valeur marchande du matériel, parce que la présomption du ministre concernant la véritable valeur de celui-ci n'a jamais été contestée à l'instruction. Plus précisément, aucun témoignage d'expert visant à réfuter la présomption du ministre n'a été présenté et le juge de la Cour canadienne de l'impôt a accepté comme fait la juste valeur marchande que le ministre a présumée. Cette conclusion ne devrait pas être modifiée, parce que le juge de la Cour canadienne de l'impôt avait le droit de la tirer.

Analyse

[15] La principale question à trancher dans les présents appels porte sur la mesure dans laquelle le paragraphe 96(1) de la *Loi* et l'alinéa 1102(1a) du *Règlement de l'impôt sur le revenu* touchent, voire remplacent, la façon de caractériser les opérations mettant en cause des sociétés de personnes selon les règles de droit privé. Les

appelants demandent à la Cour de reconnaître, selon les règles de droit applicables en matière d'impôt sur le revenu, les sociétés de personnes comme des «personnes distinctes» pour des fins restreintes, c'est-à-dire qu'elles sont des personnes en ce qui a trait à la possibilité de conclure des opérations séparément de leurs membres, mais non en ce qui a trait à l'application des règles de la *Loi* qui concernent les opérations avec lien de dépendance. Malgré le vibrant plaidoyer de l'avocat des appelants, je ne suis pas convaincu que cet argument doit être retenu.

[16] L'absence de personnalité juridique propre constitue la caractéristique qui distingue une société de personnes d'un particulier ou d'une corporation. La *Loi* confirme cette absence de personnalité juridique et, de façon générale, n'assimile pas les sociétés de personnes à des contribuables. Ce sont plutôt les particuliers qui sont associés qui paient l'impôt en fonction de leur part du revenu ou des pertes de la société de personnes. Pour que ce «transfert» des conséquences fiscales se produise, il est nécessaire, selon le paragraphe 96(1) de la *Loi*, que le revenu ou les pertes de ladite société soient calculés comme si celle-ci était une «personne distincte» et comme si [TRADUCTION] «chaque activité de la société de personnes ... était exercée par celle-ci en tant que personne distincte ...». Dans le cadre de cette séparation conceptuelle, les dépenses visant à acquérir des biens amortissables sont capitalisées au niveau de la société de personnes et les déductions pour amortissement ne peuvent être faites qu'à ce stade. L'alinéa 1102(1a) protège l'intégrité du calcul de la déduction pour amortissement au niveau de la société de personnes en veillant à ce que les biens amortissables appartenant à un associé ne soient pas mêlés à ceux de la même catégorie qui appartiennent à la société. À mon avis, le «régime» exposé ci-dessus ne sous-entend rien de plus qu'un concept fictif pour calculer la dette fiscale d'un contribuable. Il s'agit d'un arrangement purement administratif qui est nécessaire pour appuyer la perception de la société de personnes comme instrument ou intermédiaire des contribuables selon la *Loi*.

[17] En ce sens, la fiction d'une société de personnes comme entité distincte des associés est temporaire et n'a pas pour effet de modifier la nature juridique véritable des opérations au moment où elles sont conclues par ladite société. Les liens juridiques sont généralement caractérisés en fonction des principes reconnus du droit des sociétés de personnes. Tout récemment, la Cour d'appel fédérale a confirmé cette approche dans l'arrêt *Adams c. Canada (appel de Robinson)*, où Madame le juge Robertson a formulé les observations suivantes :

[par. 11] Il est de droit en common law qu'une société n'est pas une personne juridique, distincte des associés. En effet, ce sont le défaut de personnalité juridique distincte et la responsabilité limitée qui distinguent la société de la personne morale. À cet égard, la *Loi de l'impôt sur le revenu* reconnaît le défaut de personnalité juridique de la société, qu'elle n'assimile pas à un contribuable. Il est vrai qu'une société doit faire une déclaration annuelle de son revenu, mais ce sont les associés qui doivent payer l'impôt sur ce revenu. Au point de vue fiscal, une société n'est considérée comme «une personne distincte résidant au Canada» qu'aux fins du calcul du revenu au niveau de la société. De cette façon, la part de chaque associé dans le revenu peut être déterminée en conséquence; v. l'alinéa 96(1)a).

[par. 12] Puisque la société n'est pas une entité juridique distincte, ni en common law ni du point de vue fiscal, il est de droit strict que les véritables locataires en vertu d'un bail signé par la société sont les associés pris individuellement à la date du bail. Le droit sur le fonds de terre, qu'il s'agisse de tenure franche ou de tenure à bail, ne peut appartenir à une non-entité qu'est la société; v. A.B. Oosterhoff, W.B. Rayner, *Anger and Honsberger Law of Real Property*, vol. 2 (Toronto : Canada Law Book, 1985), page 1256. En l'espèce, chacun des 18 médecins associés doit être réputé avoir été un locataire en vertu du bail du 21 mai 1985.

De la même façon, le droit de propriété afférent au matériel de transformation ne pouvait être dévolu à l'ITOLP et ne l'a pas été. L'acquisition du matériel est plutôt une opération qui a été conclue entre IRRI et ITML, qui agissait au nom de l'ITOLP. Tant IRRI qu'ITML étaient des «personnes» et des «contribuables» au sens de la *Loi* et étaient contrôlées pendant toute la période pertinente par M. Gill, qui était également le commanditaire de l'ITOLP à la date de l'opération. Cette situation appert clairement d'un examen du certificat déposé conformément à l'article 51 de la *Partnership Act* le 10 novembre 1982, sur lequel le juge de la Cour canadienne de l'impôt pouvait se fonder pour en arriver à sa décision. La question de savoir si les souscripteurs subséquents d'unités de l'ITOLP ont ratifié ou non l'achat du matériel de transformation ne modifie nullement la façon de caractériser l'opération.

[18] En conséquence, le ministre a eu raison d'invoquer l'alinéa 69(1)a) comme il l'a fait pour présumer que le prix d'achat correspondait à la juste valeur marchande du matériel de transformation, étant donné que les parties étaient des «personnes liées» au sens de l'article 251. En l'absence de preuve d'expert réfutant la détermination du ministre quant à la juste valeur marchande du matériel, le prix d'acquisition présumé de 422 000 \$ doit être retenu et la déduction pour amortissement doit être annulée en conséquence.

[...]

LES ARGUMENTS DE L'AVOCAT DE L'APPELANT

[3] L'avocat de l'appelant met de l'avant un point de vue dont je ne suis pas convaincu qu'il a été soulevé dans l'affaire *Chutka*. À tout le moins, il n'y est pas discuté de façon précise. Il porte sur le fait que, le 10 novembre 1982, la date du transfert de propriété de l'actif, certaines autres personnes étaient commanditaires de l'ITOPL, d'où il découle que la vente d'équipement était une opération effectuée entre parties sans lien de dépendance. L'avocat affirme que Lois Ward et John Ward détenaient chacun deux unités et Jim Turner cinq unités, pour un total de neuf unités. L'avocat ajoute que le contrat de société de personnes établit que le commandité signe la convention de vente conditionnelle à titre de mandataire des commanditaires. Cela signifie que le contrat lie les commanditaires et l'IRRI. Dans le contexte du droit des mandats, le commandité a agi à titre de mandataire. L'avocat ajoute que, le 10 novembre 1982, Jim Turner, Lois Ward et John Ward contrôlaient la société de personnes et qu'ils traitaient tous sans lien de dépendance avec M. Gill ou avec l'IRRI.

[4] L'avocat s'est donné beaucoup de mal pour démontrer que les personnes mentionnées précédemment étaient des commanditaires au moment du transfert de propriété de l'équipement, ce qui fait qu'il s'agissait d'une opération entre parties sans lien de dépendance et que le prix stipulé, plutôt que la juste valeur marchande, est celui qui doit régir la transaction. Pour étayer ses prétentions, l'avocat a fait mention de certains documents dont, en particulier, le mémoire d'une entente, les souscriptions, de dispositions précises de la convention de société de personnes, de quelques autres conventions et de la *Partnership Act of British Columbia*.

LES ARGUMENTS DE L'AVOCATE DE L'INTIMÉE

[5] Je cite certains extraits de la plaidoirie de l'avocate de l'intimée :

[TRADUCTION]

Maintenant, si nous examinons le contrat de société en commandite, la convention de vente conditionnelle, et ainsi de suite, tous ces documents sont datés du 10 novembre 1982. Ainsi, nous sommes apparemment face à des individus, qui, soit antérieurement, soit à la date où ces documents ont été conclus, ont souscrit d'une certaine manière à une entité qui ne portait même pas le même nom. Il s'agit de l'Inter-Teck Oil Partnership, et ce que nous avons est l'Inter-Teck Oil Limited Partnership.

Nous avons ces individus qui ont consenti à participer à une certaine entité avec la perspective de devenir commanditaires à une date ultérieure. Ce qui est demandé à la Cour, c'est de faire passer ces souscripteurs qui ont adhéré en novembre 1982 à quelque chose appelée Inter-Teck Oil Partnership. On demande à la Cour de faire passer ces souscripteurs au statut de commanditaires de l'Inter-Teck Oil Limited Partnership, une entité qui n'a été créée que le 10 novembre 1982, et qui, en vertu du libellé de la Partie III de la *Partnership Act*, qui traite de commanditaires, ne pouvait pas, je le soumettrais, être—je vous le soumettrai, être en vigueur jusqu'à ce qu'un certificat ait été obtenu en vertu de la *Partnership Act*.

Ainsi, oui, nous avons ces investisseurs de la première heure. Et, oui, ils ont consenti à devenir des commanditaires selon les documents qu'ils ont signés. Commanditaires de quoi, nous ne le savons pas.

Le ministre a supposé que tous les participants sont devenus des commanditaires dans la société en commandite et en quelque sorte a subsumé tous les Lois Ward et James Turner de ce monde dans la société en commandite. Il n'était pas déraisonnable que le ministre agisse de la sorte, puisque nous détenons les certificats, qui ont été déposés au Ministère, relatifs à la société en commandite, et où apparaissent les noms de ces individus à titre de commanditaires.

À mon avis, il est raisonnable de conclure qu'à un certain moment, ces investisseurs initiaux qui ont adhéré à la société de personnes Inter-Teck Oil Partnership, qu'à un certain moment, ils sont devenus membres de la société en commandite Inter-Teck Oil Limited Partnership. Ce que nous ne savons pas, ce dont nous

n'avons aucune preuve, c'est du moment où cela s'est produit. Cela doit être survenu à un certain moment puisque les certificats révèlent que ces personnes sont à un certain moment des commanditaires. C'est à un moment beaucoup plus tardif des procédures, et j'y viendrai lorsque j'examinerai les dispositions de la *Partnership Act*. Mais, à un certain moment, il semble bien qu'ils soient devenus associés de la société en commandite.

Maintenant, cela n'est probablement rien de plus qu'un exemple de la main gauche qui ne sait pas ce que fait la main droite, parce que M. Gill a donné le mandat à des avocats de créer une société en commandite, et ainsi de suite, ce qu'ils font, et en même temps, vous savez, il cherche à rassembler des souscripteurs et, peut-être parce qu'il craint de les perdre, il leur fait signer un certain formulaire qu'il a lui-même préparé. Ainsi, deux situations se superposent. Et, ce que mon savant confrère voudrait que vous fassiez, c'est de dire, d'accord, nous allons prendre les individus qui ont souscrit à l'entité précédente, Inter-Teck Oil Partnership, et nous allons tout simplement, à la date exacte et au moment exact où la société en commandite a été créée, nous allons simplement les y intégrer et ils deviennent comme par magie des commanditaires à cette date. Et je vous soumets, ... , que, cela ne correspond pas à la façon dont les choses se passent en droit.

Il y a énormément d'information dont nous ne disposons pas. Nous savons cependant certaines choses.

Nous savons que, lorsque des individus ont souscrit à l'Inter-Teck Oil Partnership en utilisant des formulaires tels ceux signés par M^{me} Ward, qui figure à l'onglet 1 du mémoire de l'appelant, ils ont par la suite signé des formulaires de remplacement.

Nous disposons de la preuve déposée par M. Gill relative à Melvyn Cross, un des investisseurs, selon laquelle ce dernier a signé un formulaire de souscription à l'Inter-Teck Oil Partnership -- il s'agit de la pièce R-2 -- et que par la suite, il a signé un formulaire de souscription à l'Inter-Teck Oil Limited Partnership, pièce R-3. Maintenant, le formulaire de souscription R-3 est beaucoup plus détaillé que celui déposé sous la cote R-2. Il est également formulé de telle sorte qu'il doit être signé par un témoin; il s'agit d'un document beaucoup plus formel.

Le -- eu égard à M. Cross, celui qui a souscrit le 14 décembre 1982 au document portant la cote R-2, il a signé le 16 mars 1983 un formulaire que M. Gill lui a présenté comme étant un formulaire de remplacement. Maintenant, cela semble conforme à

ce qui est suggéré dans le formulaire de souscription à l'Inter-Teck Oil Partnership lui-même, onglet 1 du mémoire de M^{me} Ward, ou pièce R-2, selon lequel, durant le premier trimestre de 1983, le souscripteur deviendrait commanditaire d'une société en commandite.

Maintenant, il m'apparaît que ce qu'il s'est réellement produit relativement aux pièces R-2 et R-3 est une substitution à proprement parler. Oui, vous embarquiez dans l'entreprise d'investir dans l'Inter-Teck Oil Partnership par le biais du formulaire original R-2, mais, en consentant, conformément au formulaire R-2, à devenir ultérieurement commanditaire d'une société en commandite, soit au premier trimestre de 1983, et, R-3 semblerait être la matérialisation de cette conversion.

Maintenant, malheureusement, nous ne disposons pas des formulaires de remplacement relatifs à M. Deptuck, M^{me} Ward, et M. Turner, et la preuve semble démontrer que, finalement, ces témoins qui ont déposé devant la Cour ne disposaient d'aucune autre documentation que celle fournie à la Cour par mon savant collègue. Comme c'est toujours le cas dans ce type de cause, ... , nous avons, bien entendu, des difficultés créées par le simple écoulement du temps. Mais, il est clair pour un esprit juridique organisé, qu'il doit y avoir une documentation concrète, qui ferait de ceux qui se sont inscrits auprès de l'Inter-Teck Oil Partnership des membres de la société en commandite en tant que telle.

[...]

Ce que nous savons, c'est qu'une société en commandite a été créée dans cette affaire, et que c'est à cette société en commandite que le ministre a consenti à reconnaître des pertes. Nous savons que cette société en commandite a été créée par un document daté du 10 novembre 1982.

Maintenant, si nous examinons le contrat de société en commandite reproduit à l'onglet 4, il s'agit d'un contrat qui lie l'Inter-Teck Management Limited à titre de commandité et M. Gill à titre d'associé fondateur. Et si nous tournons à la page 2, nous voyons à la disposition 1.01 :

[TRADUCTION] Le commandité et l'associé fondateur ... conviennent de créer et créent une société en commandite (la «société en commandite») conformément aux dispositions de la *Partnership Act* de la province de Colombie-Britannique

... dans le but de financer l'achat et le fonctionnement de matériel devant être utilisé pour transformer des boues d'épuration en produits commercialisables, y compris du pétrole.

Ainsi, c'est par ce document, ... , que la société en commandite a été créée, et ce document, lui-même, établit que cette société en commandite est créée conformément aux dispositions de la *Partnership Act of British Columbia*.

Maintenant, avant que ce document ne soit signé, il n'y avait pas de société en commandite. Je vous sou mets que ce dans quoi M^{me} Ward et M. Turner se sont engagés n'était pas la société en commandite créée par le contrat de société en commandite.

[...]

Si nous regardons sous l'onglet 2, le certificat de société en commandite, également daté du 10 novembre 1982, nous avons le document signé qui stipule :

[TRADUCTION] Nous, les soussignés...

Les soussignés étant Inter-Teck Management Ltd. à titre de «commandité», et Jagroop S. Gill à titre de «commanditaire». Ils ont signé à la page 6. Ils affirment que :

[TRADUCTION] ... ayant souscrit à un contrat de société en commandite ... désirons créer une société en commandite...

Ainsi, nous devons également faire la distinction, ... , entre le contrat de société en commandite et la société en commandite. Vous pouvez convenir d'un contrat de société en commandite, sans être en présence d'une société en commandite en vigueur en Colombie-Britannique, tant que vous ne vous êtes pas conformé aux dispositions de la partie III de la *Partnership Act*. Ainsi, les seules personnes qui ont souscrit à ce certificat, qui a été déposé le 10 novembre, sont l'Inter-Teck Management Ltd. à titre de commandité et Jagroop Gill à titre de commanditaire. Et, il y a une disposition, ici même, pour établir quels sont les noms et adresses complètes du commandité et des commanditaires.

Si l'intention avait été qu'il y ait d'autres associés qu'Inter-Teck Management Ltd. à titre de commandité et Jagroop Gill à titre de commanditaire, le 10 novembre 1982, il était certainement possible pour les -- pour les personnes qui ont préparé le certificat de société en commandite d'y ajouter d'autres personnes ...

Maintenant, nous faisons face ici à d'autres problèmes, ... , relatifs aux faits. Nous savons que le contrat de société en commandite fait référence à des contributions de 25 000 \$. Et lorsque nous regardons le certificat de société en commandite, reproduit à l'onglet 2 du mémoire de l'appelant, il fait également référence à des contributions en capital de 25 000 \$. Maintenant, M. Gill a dit à la Cour que – bien, qu'il en était venu à la conclusion qu'il était impossible pour aucun des investisseurs vers lesquels il se tournait d'amasser la somme de 25 000 \$, alors, il avait substitué le montant de 6 250 \$ au montant initial. Les formulaires de souscription du type de ceux déposés comme pièce 1 par l'appelant ou comme pièce 2 par l'intimée, prévoient ce montant moindre de 6 250 \$. La documentation qui a été déposée auprès du registraire des compagnies le 10 novembre 1982 réfère toujours au montant de 25 000 \$. Ainsi, d'une part, M. Gill fait adhérer des investisseurs pour une somme de 6 250 \$ et d'autre part, presque simultanément, sous le nom d'une autre entité, il met

sur pied un système où les investisseurs fournissent la somme de 25 000 \$.

Monsieur le juge, vous vous êtes enquis des modifications apportées au contrat de société en commandite. Et, M^c Clarke vous a référé à la preuve fournie par M. Gill selon laquelle le contrat de société en commandite a été modifié à une date ultérieure, mais il n'y a pas de preuve à cet effet. M. Gill ne semblait pas savoir s'il s'agissait d'un amendement touchant à plusieurs aspects du contrat, ou quelle forme il a pris. Mais, si nous sommes en présence d'individus qui souscrivent à un certain type d'investissement pour 6 250 \$ dans une entité appelée l'Inter-Teck Oil Partnership, et d'une société en commandite créée le 10 novembre 1982 qui apparemment appelle des investissements de 25 000 \$ dans une nouvelle entité appelée l'Inter-Teck Oil Limited Partnership, je ne crois pas que la Cour puisse tirer une conclusion selon laquelle, à partir du moment de la création de cette société en commandite, les individus qui ont signé le formulaire de souscription pour 6 250 \$ avec l'Inter-Teck Oil Partnership deviennent, comme par magie, membres de la société en commandite qui, en vertu des termes mêmes des documents déposés à son sujet auprès du registraire des compagnies, était une entité différente et requérait un investissement de 25 000 \$. Tout simplement, je – je ne vois pas, ... comment la Cour pourrait en venir à une telle conclusion.

[...]

Voici dans quelle confusion la société en commandite a été déposée auprès du registraire des compagnies. Ce sont ces personnes qui étaient associées à cette date. C'est à cette date que l'équipement a été vendu. Et, oui, le ministre a supposé qu'à une date ultérieure ces autres individus, tels M^{me} Wilson et M. Turner, sont devenus associés de la société en commandite, mais il n'y a certainement pas de preuve selon laquelle ils étaient des associés de l'Inter-Teck Oil Limited Partnership le 10 novembre 1982. Il n'y a tout simplement aucune preuve à cet effet, et la Cour aurait à faire un acte de foi totalement injustifié pour conclure que, d'une certaine manière, ces individus étaient membres de cette société en commandite à ce moment-là.

[...]

... L'article 65 dispose que :

[TRADUCTION] ... Des commanditaires additionnels peuvent être admis dans la société en modifiant le certificat conformément à cette partie.

Et nous savons que le paragraphe 70(1) dispose que :

[TRADUCTION] Un certificat doit être modifié lorsqu'une personne est ajoutée à titre de commanditaire. De la même manière, le certificat doit être modifié lorsqu'une personne est ajoutée à titre de commandité.

Ainsi, si l'intention avait été, dès le départ, que ces autres individus, soit M^{me} Ward, M. Ward, M. Turner et M. Bawa, soient des commanditaires ou des commandités, dès le départ, alors, il est clair qu'il aurait fallu inclure leurs noms au certificat qui a été déposé initialement, soit au document qui figure à l'onglet 2 du mémoire de l'appelant, que nous ne devrions pas avoir à consulter le certificat modifié figurant à l'onglet 11 pour savoir quelles personnes sont désignées comme étant devenues des commanditaires le jour où la société a été créée.

[...]

[6] L'avocate de l'intimée ajoute que le paragraphe 9.02 à la page 11 du contrat de société de commandite énonce que :

[TRADUCTION] Toute personne qui doit souscrire à une unité et la recevoir conformément à l'offre ou tout ... doit être un commanditaire.

Elle affirme de plus qu'il semble n'y avoir aucune preuve que quiconque a reçu une unité et que, selon la preuve déposée par M. Gill, personne n'a reçu de certificat de quoi que ce soit.

[7] Le contrat de société en commandite déposé le 10 novembre 1982 indique que la société en commandite a l'intention d'émettre 273 unités, il y a donc une intention d'émettre ces unités, et bien entendu, l'avocate de l'intimée souligne, à nouveau, que l'intention de faire une émission est incompatible avec la prétention qu'il y a des personnes associées à titre de commanditaires de cette société qui n'avait encore vu le jour.

ANALYSE

[8] Je conclus qu'il convient d'admettre à titre de fait que les formulaires de souscription signés par Lois Ward, John Ward et James Turner constituait des souscriptions relatives à une entité différente de la société en commandite appelée l'ITOLP et, qu'à mon avis, elles ne font pas automatiquement de ces personnes des commanditaires de l'ITOLP à compter du 10 novembre 1982, ceci, nonobstant les mentions de l'intention d'acquérir l'équipement, de l'entente pour devenir des commanditaires et du consentement à certains documents, dont la convention de vente conditionnelle. Cette conclusion ressort encore davantage du fait que des documents qui mentionnent la somme de 25 000 \$ et que d'autres réfèrent à la somme de 6 250 \$. À mon avis, il en découle que la vente d'équipement était, pour des raisons analysées dans *Chutka*, une opération effectuée entre parties ayant un lien de dépendance et qu'ainsi, elle est présumée avoir été faite pour un montant correspondant à la juste valeur marchande.

[9] En outre, comme la Cour d'appel fédérale a statué que la juste valeur marchande de l'équipement était de 422 000 \$ et qu'aucune preuve n'a réfuté cette évaluation, je l'accepte.

[10] En conséquence, à mon avis, l'arrêt de la Cour d'appel fédérale dans *Chutka* tient toujours et régit le présent appel. Il en découle que l'appel est rejeté avec frais.

Signé à Ottawa, Canada, ce 12^e jour de juin 2002.

« T. O'Connor »

J.C.C.I.

Traduction certifiée conforme
ce 26^e jour de mai 2004.

Mario Lagacé, réviseur

