

Référence : 2007CCI65
Date : 20070131
Dossier : 2004-520(IT)G

ENTRE :

WEYERHAEUSER COMPANY LIMITED,

appellante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Bowie

[1] L'alinéa 153(1)g) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹ (la « Loi ») prévoit la retenue d'un montant sur les honoraires ou autres sommes versés pour services au titre de l'impôt éventuel du bénéficiaire ou du dépositaire en vertu de la Loi :

153(1) Toute personne qui verse au cours d'une année d'imposition l'un des montants suivants :

153(1) Every person paying at any time in a taxation year

a) [...]

(a) ...

g) des honoraires, commissions ou autres sommes pour services, à l'exception des sommes visées au paragraphe 212(5.1);

(g) fees, commissions or other amounts for services, other than amounts described in subsection 212(5.1),

[...]

...

¹ L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.), dans sa forme modifiée.

doit en déduire ou en retenir la somme fixée selon les modalités réglementaires et doit, au moment fixé par règlement, remettre cette somme au receveur général au titre de l'impôt du bénéficiaire ou du dépositaire pour l'année en vertu de la présente partie ou de la partie XI.3. Toutefois, lorsque la personne est visée par règlement à ce moment, la somme est versée au compte du receveur général dans une institution financière désignée.

shall deduct or withhold from the payment the amount determined in accordance with prescribed rules and shall, at the prescribed time, remit that amount to the Receiver General on account of the payee's tax for the year under this Part or Part XI.3, as the case may be, and, where at that prescribed time the person is a prescribed person, the remittance shall be made to the account of the Receiver General at a designated financial institution.

Pour donner effet à cette disposition dans le contexte de paiements effectués à des non-résidents, le gouverneur en conseil a édicté l'article 105 du *Règlement de l'impôt sur le revenu* (le « Règlement »)² :

105(1) Quiconque verse à une personne non-résidente un honoraire, commission ou autre montant à l'égard de services rendus au Canada, de quelque nature que ce soit, doit déduire ou retrancher 15 pour cent de ce versement.

105(1) Every person paying to a non-resident person a fee, commission or other amount in respect of services rendered in Canada, of any nature whatever, shall deduct or withhold 15 per cent of such payment.

(2) Le paragraphe (1) ne s'applique pas aux paiements mentionnés dans la définition « rémunération » figurant au paragraphe 100(1).

(2) Subsection (1) does not apply to a payment described in the definition "remuneration" in subsection 100(1).

Le paragraphe 100(1) donne une définition exhaustive du mot « rémunération », mais il n'inclut pas les honoraires professionnels dans cette définition.

[2] Le présent appel porte sur la validité du paragraphe 105(1) et, si cette disposition est valide, sur son application. En bref, la position prise par l'appelante est que le règlement est *ultra vires*, et subsidiairement, qu'il exige uniquement une retenue sur les honoraires ou autres rémunérations gagnés au Canada, mais non sur le paiement de débours. Selon la position prise par l'intimée, le règlement est *intra vires* et il exige que l'appelante retranche non seulement 15 p. 100 des honoraires que cette dernière a versés en 1998 à divers fournisseurs de services non-résidents, mais aussi 15 p. 100 de l'ensemble des paiements effectués à ces fournisseurs en

² R.R.C., ch. 945, dans sa forme modifiée.

vue de les rembourser des frais de déplacement et autres débours et de les dédommager du temps passé pour se rendre au Canada pour fournir les services en question. L'intimée se fonde entièrement sur l'alinéa 153(1)g) comme disposition habilitante à l'égard de l'article 105 du Règlement. L'avocat n'a pas cherché à invoquer le pouvoir général de réglementation conféré au paragraphe 221(1) pour justifier l'article 105.

[3] Au début de l'audience, l'intimée a concédé qu'un montant de 4 200 \$ avait été établi par erreur dans la cotisation et que ce montant devait en être retranché. L'appelante concède de son côté que, si l'argument selon lequel l'article 105 du Règlement est *ultra vires* est rejeté, elle aurait dû effectuer des retenues sur les paiements effectués pour les services rendus au Canada selon 19 factures produites sous la cote A-1 aux onglets suivants : 24, 25, 61, 62, 63, 76, 88, 89, 94, 95, 103, 105, 106, 116, 117, 118, 119, 120 et 121.

[4] Les parties ont conclu une entente exhaustive au sujet des faits de l'affaire et de l'énoncé des questions en litige. Cette entente comporte un résumé de la position avancée par chaque partie. Je le reproduirai en entier³.

[TRADUCTION]

1) L'appelante est une société dont l'adresse est le 925, rue Georgia Ouest, Cathedral Place, 5^e étage, Vancouver (Colombie-Britannique).

2) L'appelante a remplacé, par suite d'une fusion, la société MacMillan Bloedel Limited (la « société »).

3) En 1998, dans le cours ordinaire de son entreprise de foresterie, la société a effectué des paiements s'élevant en tout à 14 313 726,30 \$ à des fournisseurs de services non-résidents, et elle a retenu 15 p. 100 des paiements qu'elle estimait avoir effectués à des non-résidents pour des services rendus au Canada. L'appelante a remis ces montants à l'intimée.

4) Dans le cas où un fournisseur non-résident avait obtenu une dérogation du ministre du Revenu national (le « ministre ») en ce qui concerne l'obligation incombant à la société à l'égard des retenues, aucun montant n'avait à être retenu ou remis par la société, et la société n'a pas retenu ou remis de montant.

5) Les fournisseurs de services non-résidents remettaient parfois une estimation de la portion des services qu'ils rendaient au Canada. Si aucune

³ Les cinq annexes accompagnant le document sont jointes aux présents motifs.

estimation n'était remise, la société retenait généralement un montant sur la totalité des honoraires se rattachant aux services. Si une estimation était remise, la société se fondait généralement sur cette estimation et effectuait une retenue sur la portion des honoraires qui, selon les estimations du fournisseur de services, se rapportait aux services rendus au Canada.

6) La société n'a pas effectué de retenues sur les catégories suivantes de paiements effectués à des non-résidents en 1998 :

- a) la portion des honoraires pour services attribuée à des services rendus à l'étranger, selon les estimations du fournisseur de services;
- b) le remboursement des frais engagés par les non-résidents et des éléments connexes, notamment le temps et les frais de déplacement;
- c) les montants payés à titre d'acompte à l'égard des services que le fournisseur de services s'attendait à rendre à l'étranger.

Ces paiements sont collectivement désignés comme étant les « paiements en litige ».

7) La société a retenu et remis un montant de 1 551 341 \$ sur le montant d'environ 14,3 millions de dollars qu'elle avait payé à certains fournisseurs de services non-résidents en 1998.

8) Le ministre a vérifié ces paiements et a conclu que la société aurait dû retenir et remettre un montant de 2 101 088 \$ sur ces paiements. La différence (549 745 \$) entre le montant déterminé par le ministre et le montant réellement retenu et remis découle du fait que, selon la position prise par le ministre, les paiements en litige ont été effectués « à l'égard de » services rendus au Canada au sens de l'article 105 du *Règlement de l'impôt sur le revenu*. Une copie de l'avis de cotisation (la « cotisation ») se trouve à l'onglet 130 du cahier conjoint de documents.

9) Au moyen de la cotisation, le ministre a établi à l'égard de l'appelante un impôt de 549 745 \$ conformément aux paragraphes 227(8.4) et 227(10). La cotisation imposait également une pénalité de 10 p. 100 sur l'impôt établi aux termes des paragraphes 227(9) et 227(10.1) ainsi que des intérêts aux termes des paragraphes 227(8.3) et 227(10).

10) Le montant à payer au titre de l'impôt, des intérêts et des pénalités pour 1998, selon la cotisation, s'élevait en tout à 902 871,40 \$.

11) À l'onglet 129 du cahier conjoint de documents se trouve un sommaire préparé par l'Agence du revenu du Canada et énumérant les 128 factures à l'égard desquelles l'intimée affirme qu'un montant insuffisant a été retenu, le manque s'élevant en tout à 549 745 \$. Le montant fixé au titre de l'impôt est fondé sur ces factures.

12) Les onglets 1 à 128 du cahier conjoint de documents renferment les factures ou les éléments de preuve se rapportant à chaque élément dans le sommaire figurant à l'onglet 129.

13) Sur le montant de 549 745 \$ qui a été fixé au titre de l'impôt, un montant de 501 647 \$ est encore en litige dans le présent appel. La nature du litige est décrite d'une façon plus complète dans les paragraphes qui suivent ainsi que dans les annexes A à E du présent exposé conjoint des faits. L'appelante convient qu'il fallait retenir un montant de 48 097 \$ sur les 549 745 \$ ayant donné lieu à la cotisation.

14) L'annexe A jointe au présent exposé conjoint des faits énumère les factures qui figurent aux onglets 1 à 128 du cahier conjoint de documents et à l'égard desquelles l'appelante n'a pas effectué de retenues sur les paiements qu'elle a versés pour rembourser les non-résidents des dépenses engagées. L'appelante ne considérait pas les paiements de ce genre comme se rapportant à des services rendus au Canada. Elle s'est en général fondée sur les déclarations que les fournisseurs de services avaient faites sur les factures pour établir que les dépenses avaient été engagées, et elle n'a pas exigé de documents justificatifs des fournisseurs de services non-résidents.

15) Selon la position prise par l'intimée à l'égard des factures énumérées dans l'annexe A, ces dépenses sont assujetties à une retenue d'impôt, et ce, pour les motifs suivants :

a) elles visent des services rendus au Canada parce que les dépenses sont présumées se rapporter à un service rendu au Canada;

b) dans le cas des frais de déplacement, le fournisseur de services non-résident n'a pas fourni de pièces à l'appui du montant inscrit sur la facture (comme l'exige la circulaire d'information 75-6R).

16) L'annexe B jointe au présent exposé conjoint des faits énumère les factures qui figurent aux onglets 1 à 128 du cahier conjoint de documents et à l'égard desquelles l'appelante s'est fondée sur les estimations des fournisseurs de services quant à la proportion des services qu'ils avaient rendus au Canada¹. L'appelante a uniquement effectué une retenue sur les montants payables pour les services que

le non-résident avait identifiés comme ayant été rendus au Canada et n'a pas exigé de documents justificatifs des fournisseurs de services non-résidents.

¹ Lorsque l'annexe B l'indique, ces factures comprenaient également un montant peu élevé au titre des frais de déplacement et d'autres dépenses qui avaient été remboursés.

17) Selon la position prise par l'intimée à l'égard des factures énumérées dans l'annexe B, l'appelante n'a pas le droit de se fonder sur les déclarations que les fournisseurs de services non-résidents ont faites dans leurs factures quant à la proportion des services rendus au Canada. L'appelante est plutôt tenue de vérifier si les répartitions de services mentionnées dans les factures des non-résidents sont exactes et, si elle n'est pas en mesure de le faire, l'appelante doit effectuer une retenue sur l'ensemble du paiement conformément à l'article 105 du règlement pris en application de la Loi.

18) L'annexe C jointe au présent exposé conjoint des faits énumère les factures qui figurent aux onglets 1 à 128 du cahier conjoint de documents et se rapportent aux acomptes versés à des fournisseurs de services non-résidents. L'appelante a effectué une retenue sur les acomptes dans la mesure où les fournisseurs de services non-résidents indiquaient que l'acompte se rapportait à des services rendus ou à rendre au Canada, et elle n'a pas exigé de documents justificatifs des fournisseurs de services non-résidents.

19) Selon la position prise par l'intimée à l'égard des factures énumérées dans l'annexe C, l'appelante n'a pas le droit de se fonder sur les déclarations que les fournisseurs de services non-résidents ont faites dans leurs factures quant à la proportion des services rendus ou à rendre au Canada. L'appelante est plutôt tenue de vérifier si les répartitions de services mentionnées dans les factures des non-résidents sont exactes et, si elle n'est pas en mesure de le faire, l'appelante doit effectuer une retenue sur l'ensemble du paiement conformément à l'article 105 du règlement pris en application de la Loi.

20) En ce qui concerne les positions dont il est ci-dessus fait mention à l'égard des factures énumérées dans les annexes A, B et C jointes au présent exposé conjoint de faits, l'intimée s'appuie sur la politique administrative publiée dans la circulaire d'information 75-6R et sur les opinions remises au vérificateur par les fonctionnaires de la Direction de l'impôt international, à Ottawa (Ontario). Sous les onglets 131, 132 et 133 du cahier conjoint de documents figurent la circulaire d'information initiale 75-6, la circulaire d'information 75-6R (en vigueur lors de la vérification) et la circulaire d'information 75-6R2 (qui s'applique à l'heure actuelle). Les lettres échangées entre le fonctionnaire chargé de la vérification dans la présente affaire et les fonctionnaires de la Direction de l'impôt international ont été versées à l'onglet 134 et le rapport du vérificateur de l'impôt concernant les non-résidents, préparé dans la présente affaire, a été versé à l'onglet 135 du cahier conjoint de documents.

[5] Les principes fondamentaux qui s'appliquent en l'espèce ne sont pas mis en question. Le pouvoir de réglementation est limité au pouvoir que le législateur a conféré dans la loi. Le juge Walsh a énoncé la question comme suit dans des motifs de jugement que la Cour suprême du Canada a par la suite confirmés⁴ :

[TRADUCTION]

Selon un principe de droit général, il est certain que le pouvoir exécutif ne peut pas, par décret, modifier la loi ou prendre un règlement qui outre passe peut-être le pouvoir conféré dans la loi elle-même. [...]

J'examinerai donc en premier lieu l'étendue de la législation habilitante et par la suite, à la lumière de cet examen, la portée de l'article 105 du Règlement.

[6] Les mots essentiels de l'alinéa 153(1)g) sont les suivants : « Toute personne qui verse [...] des honoraires, commissions ou autres sommes pour services [...] doit en déduire ou en retenir [...] au titre de l'impôt du bénéficiaire ou du dépositaire pour l'année [...] ». Le sens clair des mots « honoraires, commissions ou autres sommes pour services » (en anglais, « *fees, commissions or other amounts for services* ») englobe les montants payés pour les services, mais non le remboursement des dépenses engagées par le fournisseur de services pour leur prestation, et ce, dans les versions française et anglaise de la Loi. Normalement, les mots « pour services » (« *for services* ») indiquent un montant payé au titre des honoraires ou d'un autre type de rémunération plutôt qu'un montant versé aux fins du remboursement de frais. Le contexte dans lequel s'inscrit l'alinéa g) milite également en faveur de la thèse suivant laquelle cette disposition vise des montants qui seraient de la nature d'un revenu pour le bénéficiaire. Les honoraires et commissions sont dans les deux cas des catégories de paiements de la nature d'un revenu et, cela étant, il se peut qu'ils soient assujettis à l'impôt au Canada, selon les circonstances applicables au bénéficiaire. Il en va de même pour tous les types de paiements mentionnés aux alinéas a) à t) du paragraphe 153(1).

[7] L'examen du but visé au paragraphe 153(1) mène à la même conclusion. Cette disposition n'établit pas un impôt; comme l'intimée le soutient avec raison, le but de l'alinéa 153(1)g) est d'assurer que, si le bénéficiaire non-résident d'un paiement est, une fois que tous les faits sont connus, tenu de payer un impôt sur le

⁴ *M.R.N. c. Midwest Hotel Co. Ltd.*, 70 D.T.C. 6316, à la page 6320 (C. de l'É.), confirmé par [1974] R.C.S. 1119, 72 D.T.C. 6440.

revenu au Canada, des fonds seront disponibles, sous la forme des 15 p. 100 retenus et remis, pour satisfaire à l'obligation. Cela est inévitable, puisque la disposition en question n'établit pas un impôt, mais exige simplement qu'une retenue soit effectuée « au titre de l'impôt du bénéficiaire ou du dépositaire pour l'année »⁵. Je ne dispose pas de tous les contrats écrits conclus par l'appelante et ses conseillers, mais l'examen des factures m'amène à conclure que, comme on peut s'y attendre, l'obligation de l'appelante à l'égard des débours consiste simplement à rembourser ce que le conseiller a payé pour le compte de l'appelante lors de la prestation du service. Une retenue de 15 p. 100 sur ce montant ne facilite pas du tout la réalisation du but visé à l'alinéa 153(1)g) ou dans la Loi dans son ensemble. De fait, le résultat qu'entraînerait une telle retenue serait tout à fait contraire aux intérêts de l'industrie canadienne. Il n'est pas difficile d'entrevoir que, si les fournisseurs de services étrangers devaient être remboursés de leurs dépenses uniquement dans une proportion de 85 p. 100, tant qu'ils n'auraient pas produit une déclaration de revenus canadienne après la fin de l'exercice, et qu'ils devaient ensuite attendre de recevoir un avis de cotisation et un remboursement, la chose aurait pour effet de les décourager fortement d'offrir leurs services à des clients canadiens. Étant donné que le but de la disposition est simplement de fournir une garantie pour l'impôt qui pourra par la suite être établi, il est uniquement nécessaire de veiller à ce que cette garantie soit donnée à l'égard du revenu gagné au Canada puisque c'est ce revenu qui est assujéti à l'impôt en vertu du paragraphe 2(3) de la Loi.

[8] J'examinerai maintenant la portée de l'article 105 du Règlement. Selon la position prise par l'appelante, il faut ici donner aux mots « [...] *in respect of* [...] » (à l'égard de), figurant dans la version anglaise, la même interprétation large que celle que leur a donnée la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Nowegijick c. La Reine*⁶, de sorte que le Règlement, s'il est ainsi interprété, exigerait que le payeur retienne non seulement 15 p. 100 des honoraires versés à un non-résident pour les services rendus au Canada, mais aussi 15 p. 100 de tous les paiements, y compris les débours et les paiements effectués pour le temps qu'un non-résident a passé à se rendre au Canada afin de fournir ces services. Étant donné que la chose donnerait au Règlement un effet qui excède le pouvoir conféré au gouverneur en conseil par la loi, il faudrait conclure que le Règlement est *ultra vires*, de sorte qu'il

⁵ Voir *Ogden Palladium Services (Canada) Inc. c. Canada*, n° 98-563(IT)G, 12 mars 2001, [2001] 2 C.T.C. 2404, confirmé par 2002 CAF 336, [2003] 1 C.T.C. 206.

⁶ [1983] 1 R.C.S. 29.

ne serait pas du tout nécessaire d'effectuer une retenue. Pour les motifs ci-après énoncés, je ne suis pas d'accord.

[9] Le juge Dickson (tel était alors son titre) a certes décrit l'expression « *in respect of* » comme ayant « la portée la plus large possible ». Toutefois, les mots et expressions ont fondamentalement un sens souple, et il faut les examiner et les appliquer eu égard au contexte dans lequel ils s'inscrivent. Dans l'arrêt *Nowegijick*, la Cour examinait l'expression en question dans le contexte de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*⁷; le juge La Forest a par la suite décrit ce contexte comme faisant :

[...] partie d'un ensemble législatif qui fait état d'une obligation envers les peuples autochtones, dont la Couronne a reconnu l'existence tout au moins depuis la signature de la Proclamation royale de 1763. Depuis ce temps, la Couronne a toujours reconnu qu'elle est tenue par l'honneur de protéger les Indiens de tous les efforts entrepris par des non-Indiens pour les déposséder des biens qu'ils possèdent en tant qu'Indiens, c'est-à-dire leur territoire et les chatels qui y sont situés⁸.

Un tel contexte exige clairement que l'on donne à l'expression l'interprétation la plus large possible.

[10] Toutefois, le principe régissant la présente affaire est celui que le juge Cartwright (tel était alors son titre) a énoncé dans l'arrêt *The Queen v. McKay*⁹ :

[TRADUCTION]

[...] lorsqu'un texte législatif, émanant du Parlement, d'une assemblée législative ou d'un organisme subalterne auquel le pouvoir de légiférer est délégué, peut être interprété de manière à limiter son application aux domaines de compétence du corps législatif, cette interprétation doit prévaloir. Une autre façon de formuler la règle est de dire que, si les termes d'une loi peuvent légitimement être interprétés de deux façons, l'une permettant de conclure au caractère *intra vires* de la loi alors que l'autre aurait l'effet contraire, ils doivent être interprétés de la première façon.

Il s'agit donc de savoir s'il est possible d'interpréter les mots de l'article 105 du Règlement de façon que la disposition soit *intra vires*. Autrement dit, il faut

⁷ S.R.C. 1970, ch. I-6.

⁸ *Mitchell c. Bande indienne Peguis*, [1990] 2 R.C.S. 85, à la page 131.

⁹ [1965] R.C.S. 798, aux pages 803 et 804.

décider si l'expression « [...] honoraire, commission ou autre montant à l'égard de services rendus au Canada, de quelque nature que ce soit [...] » peut être à juste titre interprétée comme comprenant uniquement les montants qui peuvent être imposables au Canada entre les mains du bénéficiaire, c'est-à-dire comme un « revenu gagné au Canada » : voir le paragraphe 2(3) de la Loi. À mon avis, ces mots peuvent être ainsi interprétés, de sorte que c'est le sens qu'il faut leur attribuer.

[11] Les arrêts faisant autorité montrent clairement qu'il faut éviter un vide réglementaire si la Cour peut indiquer en toute confiance la façon dont le gouverneur en conseil aurait exercé son pouvoir de réglementation s'il avait reconnu comme il se doit les limites de ce pouvoir. La Cour d'appel fédérale a récemment examiné une telle situation dans deux arrêts : *British Columbia Ferry Corp. c. M.R.N.*¹⁰ et *Société des alcools du Québec c. Canada*¹¹. Dans l'arrêt *B.C. Ferry*, elle a conclu que le *Règlement sur les provisions de bord*¹² pris en vertu du paragraphe 59(3.2) de la *Loi sur la taxe d'accise*¹³ était *ultra vires*. Le juge Strayer, qui a écrit les motifs au nom de la Cour, s'est demandé si la Cour pouvait de fait récrire le Règlement d'une façon qui le rendrait *intra vires*. Le juge a tiré une conclusion négative, mais le raisonnement de la Cour montre implicitement que c'est ce qu'elle aurait fait si elle avait cru en toute confiance donner suite correctement par là à l'intention visée dans la *Loi sur la taxe d'accise*, ou à une intention susceptible d'être imputée au gouverneur en conseil, si celui-ci s'était rendu compte que la discrimination à laquelle donnait lieu le Règlement qu'il avait pris n'était pas valide. Le juge Strayer a énoncé la question comme suit au paragraphe 40 :

[40] Bref, il n'y a aucune façon pratique dont la Cour peut, en annulant certaines parties du Règlement et des définitions qui y sont adoptées ou en interprétant de façon large certaines exemptions simples, concevoir un régime dont il serait possible de dire qu'il met en oeuvre avec précision l'esprit de la *Loi sur la taxe d'accise* en ce qui a trait au pouvoir de réglementation accordé au paragraphe 59(3.2) ou qu'il met en oeuvre l'intention que le gouverneur en conseil aurait eue s'il avait su que la discrimination visant les appelantes serait invalide.

¹⁰ [2001] 4 C.F. 3.

¹¹ 2002 CAF 69.

¹² DORS/86-878.

¹³ L.R.C. 1985, ch. E-15, dans sa forme modifiée.

Par conséquent, nous ne pouvons accorder aux appelantes un droit rétroactif qui leur permettrait de réclamer des remboursements ou des *drawbacks* en vertu du *Règlement sur les provisions de bord* existant. Pour les raisons déjà exposées, il ne convient pas non plus de radier le Règlement de 1986 ou celui de 1988, parce qu'il nous est impossible de dire que le gouverneur en conseil n'aurait pas voulu accorder un avantage aux exploitants de navire qui bénéficient ou ont bénéficié des exemptions prévues au Règlement s'il avait su qu'il ne pourrait valablement exclure les autres de la portée des avantages.

[12] Dans la décision *Société des alcools du Québec c. Canada*¹⁴, le juge de première instance avait conclu que le Règlement régissant le taux de remboursement à payer à la Société en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*, lorsqu'on est passé de la taxe de vente fédérale à la taxe sur les produits et services, était *ultra vires* dans la mesure où il s'appliquait à la Société demanderesse. Toutefois, le juge avait également conclu qu'il pouvait arriver à une conclusion au sujet de l'étendue du remboursement que le législateur avait voulu conférer, et il a accordé une réparation à la demanderesse sur cette base. L'appel interjeté à l'encontre de ce jugement a été rejeté¹⁵. La Cour d'appel fédérale a appliqué le principe énoncé par le juge Strayer dans l'arrêt *B.C. Ferry*, mais elle a conclu que, dans l'affaire dont elle était saisie, elle pouvait combler le vide réglementaire. Le juge Noël a dit ce qui suit, au nom de la Cour, aux paragraphes 57 à 60 :

[57] La question qui se pose est la suivante : la Cour est-elle en mesure de préciser comment le détenteur du pouvoir délégué aurait conçu le facteur applicable aux boissons alcoolisées s'il avait su que la Loi exigeait l'établissement d'un facteur particulier à l'égard de ces produits? Une réponse affirmative inviterait la Cour à combler elle-même le vide réglementaire qui découle de sa déclaration d'invalidité.

[58] Comme nous l'avons vu, l'objet de la Loi et en particulier de l'article 120 est sans équivoque. La logique qui a animé le ministre des Finances dans la conception et la mise en oeuvre de la méthode et des facteurs autorisés par le législateur afin de réaliser cet objet est aussi facilement discernable. Il s'agissait d'élaborer les facteurs qui, appliqués au coût des inventaires détenus en date du 1^{er} janvier 1991, identifieraient avec la plus grande exactitude possible l'étendue de la taxe payée sous l'ancienne loi, de façon à en permettre le remboursement.

[59] Il est donc possible d'affirmer sans crainte de se tromper que le ministre des Finances en établissant un facteur spécifique pour les boissons alcoolisées,

¹⁴ [2001] 1 C.F. 386 (C.F. 1^{re} inst.).

¹⁵ Précité, note 11.

aurait tenu compte du taux de la taxe applicable à ces produits sous l'ancienne loi. Il aurait aussi tenu compte de leur mode uniforme de commercialisation qui fait en sorte que le coût des inventaires composés de ces produits était en principe égal au montant sur lequel la taxe avait été payée.

[60] Dans ces circonstances, il semble évident que le ministre aurait fait coïncider le facteur de remboursement applicable aux boissons alcoolisées avec le taux de la taxe qui était prélevée sur ces produits sous l'ancienne loi comme il l'a fait d'ailleurs pour l'essence et le combustible diesel. Incidemment, la sagacité que j'attribue au ministre des Finances est validée par l'expérience de l'intimée qui, de l'aveu de l'appelante, a correctement identifié la taxe prélevée sur l'inventaire qu'elle détenait en date du 1^{er} janvier 1991 en appliquant un facteur de 19 %.

[13] Si j'avais conclu que l'expression « [...] honoraire, commission ou autre montant à l'égard de services rendus au Canada, de quelque nature que ce soit [...] » ne pouvait pas être interprétée de façon à rendre le Règlement *intra vires*, j'aurais néanmoins conclu qu'en édictant l'article 105 du Règlement, le gouverneur en conseil voulait indubitablement exiger qu'une retenue de 15 p. 100 soit effectuée sur tous les paiements versés à des fournisseurs de services non-résidents dans la mesure où l'alinéa 153(1)g) de la Loi le permet — c'est-à-dire sur tous les paiements de la nature d'une rémunération pour services rendus au Canada, lesquels étaient donc susceptibles d'être imposables par le Canada entre les mains du non-résident. J'aurais appliqué le principe énoncé dans l'arrêt *B.C. Ferry* à cette fin. Quoi qu'il en soit, la conclusion relative à la validité de l'article 105 du Règlement est que cette disposition est *intra vires*, mais que son application se limite à exiger du payeur qu'il déduise et retienne du paiement de montants qui sont de la nature d'honoraires ou de commissions les montants qui, entre les mains du bénéficiaire, sont de la nature d'un revenu gagné au Canada.

[14] J'examinerai maintenant en détail les 128 factures dont il est question dans l'exposé conjoint des faits. Les parties ont rangé ces factures en quatre catégories.

[15] Dans l'annexe A de l'exposé conjoint des faits, 78 factures sont énumérées. Il s'agit en totalité ou en partie de factures par lesquelles divers fournisseurs ont recouvré de l'appelante les dépens remboursables qu'ils avaient engagés pour des choses telles que les frais de déplacement, de téléphone, de télécopie, d'affranchissement, de photocopie, et ainsi de suite. L'intimée fait principalement valoir, en ce qui concerne ces montants, qu'ils sont tous assujettis à la retenue prévue à l'article 105 du Règlement en se fondant sur le fait que, bien qu'il ne s'agisse pas d'honoraires, ce sont des montants payés « à l'égard de services rendus au Canada ». Cette thèse ne peut pas être retenue, et ce, pour les motifs que j'ai

donnés. Ces paiements ne sont pas de la nature d'un revenu pour les bénéficiaires, de sorte qu'ils ne sont pas assujettis à l'obligation relative à la retenue.

[16] Subsidiairement, l'intimée fait valoir, en ce qui concerne ces montants, que l'appelante ne pouvait pas et ne peut pas se fonder uniquement sur les factures pour établir que les montants en question (c'est-à-dire les montants facturés au titre de débours) visaient à rembourser de ses frais le fournisseur de services, plutôt que de constituer des honoraires, des commissions ou d'autres montants de la nature d'un revenu qui seraient susceptibles d'être imposables par le Canada entre les mains des fournisseurs. L'argument à l'appui de cette position, si je comprends bien, est dans une certaine mesure fondé sur les circulaires d'information¹⁶ portant sur la question des sommes retenues sur les paiements effectués à des non-résidents, qui ont été publiées par le ministre du Revenu national, et dans une mesure plus large sur l'hypothèse que le ministre a faite en établissant la cotisation, énoncée à l'alinéa 9n) de la réponse à l'avis d'appel. Les circulaires d'information sont publiées par le ministre afin de donner un aperçu général des dispositions de la Loi et du Règlement portant sur l'obligation d'effectuer une retenue sur les paiements effectués à des non-résidents. À chaque révision de la circulaire, des détails ont été ajoutés, de sorte que la circulaire d'information 75-6R2, publiée le 23 février 2005, bien après que les paiements dont il est ici question ont été effectués, prétend établir les conditions auxquelles l'Agence du revenu du Canada (l'« Agence ») peut accorder une « exception administrative » à l'obligation de retenue¹⁷, et établir les normes applicables à la preuve de choses telles que les dépenses¹⁸ et la mesure dans laquelle les services fournis en vertu d'un contrat sont fournis à l'étranger plutôt qu'au Canada¹⁹. Ces circulaires peuvent sans aucun doute avoir un but utile, dans une certaine mesure, lorsqu'il s'agit d'informer le lecteur de la politique relative aux cotisations qui sera appliquée par l'Agence. Toutefois, les circulaires n'ont pas force de loi et ne peuvent pas avoir pour effet d'imposer aux contribuables des obligations en sus de celles qui sont établies par la Loi et par le Règlement. Elles ne peuvent pas, non plus, établir la norme de preuve à laquelle doit satisfaire le contribuable qui interjette appel de la cotisation du ministre devant

¹⁶ IC 75-6, IC 75-6R et IC 76-R2, figurant aux onglets 131, 132 et 133 de la pièce A-1, volume 2.

¹⁷ Voir IC 75-6R2, au paragraphe 24.

¹⁸ *Ibid.*, aux paragraphes 25 et 26.

¹⁹ *Ibid.*, aux paragraphes 32 à 34.

la Cour. La question fondamentale sur laquelle je dois me prononcer est de savoir si l'appelante a retenu et remis 15 p. 100 du bon montant à l'égard de chacune des factures qui ont été contestées. Je dois déterminer quel est le bon montant sur la base des actes de procédure et de la preuve mise à ma disposition.

[17] Étant donné que l'intimée a accordé énormément d'importance aux hypothèses, je les reproduirai ici en entier :

[TRADUCTION]

- a) l'appelante est, par fusion, une société remplaçante de la société;
- b) au cours de l'année d'imposition 1998, la société exploitait une entreprise de foresterie;
- c) au cours de l'année d'imposition 1998, la société a effectué de nombreux paiements, s'élevant en tout à 14 313 726,30 \$, à des non-résidents (les « bénéficiaires ») à l'égard de services fournis au Canada (les « paiements »);
- d) la société a retenu un montant au titre de l'impôt au taux réglementaire de 15 p. 100 sur certains paiements, mais non sur tous les paiements;
- e) la société était obligée de retenir et de remettre un montant s'élevant en tout à 2 101 087,93 \$ sur les paiements effectués au cours de l'année d'imposition 1998;
- f) la société a retenu et remis un montant de 1 551 342,73 \$ seulement sur les paiements effectués au cours de l'année d'imposition 1998;
- g) la société a omis de retenir et de remettre au titre de l'impôt, comme elle était tenue de le faire, un montant s'élevant à au moins 549 745,20 \$ sur certains paiements, tel que cela est énoncé à l'annexe A;
- h) la société n'a retenu aucun montant au titre de l'impôt sur les paiements décrits dans les factures des bénéficiaires comme se rapportant au remboursement de frais;
- i) l'appelante n'a pas fourni la preuve de tous les frais qui auraient censément été remboursés aux bénéficiaires;
- j) la société n'a retenu aucun montant au titre de l'impôt sur les paiements décrits dans les factures des bénéficiaires comme se rapportant à des honoraires pour le temps passé à se déplacer aux fins de la prestation de services au Canada;

- k) la société n'a retenu aucun montant au titre de l'impôt sur la portion des paiements que divers bénéficiaires avaient attribuée à des services rendus à l'étranger;
- l) l'appelante n'a pas fourni la preuve de la répartition des honoraires des bénéficiaires pour des services rendus à l'étranger;
- m) la société a remboursé à un bénéficiaire certains montants qu'elle avait retenus au lieu de les remettre;
- n) lorsque les paiements effectués aux bénéficiaires comprenaient le remboursement non corroboré de frais ou d'honoraires pour le temps qu'un bénéficiaire avait passé à se déplacer afin de fournir des services au Canada, et lorsqu'une répartition entre les services rendus au Canada et ceux rendus à l'étranger n'était pas corroborée, le montant brut des paiements effectués au bénéficiaire constituait un paiement à l'égard de services rendus au Canada;
- o) la société n'était pas obligée de retenir un montant au titre de l'impôt sur les paiements effectués aux bénéficiaires qui avaient obtenu de l'Agence des douanes et du revenu du Canada (l'« ADRC », maintenant Agence du revenu du Canada) une dérogation à l'égard de ces paiements;
- p) la société était au courant de l'existence de l'obligation relative aux retenues;
- q) la société savait qu'elle avait omis de retenir un montant au titre de l'impôt sur certains paiements à l'égard desquels elle était obligée d'effectuer une retenue;
- r) la société entretenait une relation à long terme avec le service des dérogations de l'ADRC;
- s) la société n'a pas pris de mesures adéquates en vue de prévenir l'omission de retenir et de remettre un montant au titre de l'impôt sur les paiements qui étaient assujettis à l'obligation légale relative aux retenues.

[18] Je reproduirai également ici l'énoncé des faits supplémentaires qui, même si aucune hypothèse n'a été émise à leur sujet par le répartiteur, sont allégués par l'intimée dans la réponse :

[TRADUCTION]

- a) les paiements effectués aux bénéficiaires qui incluaient un remboursement non corroboré des frais d'un bénéficiaire, des honoraires pour le temps qu'un

bénéficiaire avait passé à se déplacer afin de fournir des services au Canada ou des acomptes versés aux bénéficiaires étaient des paiements effectués aux bénéficiaires pour des services rendus au Canada;

b) la société s'est uniquement fondée sur les factures du bénéficiaire pour déterminer le montant des retenues à effectuer, sans tenter elle-même de corroborer les demandes relatives aux frais engagés;

c) lorsqu'il n'est pas établi que des services ont été rendus à l'étranger, les paiements effectués aux bénéficiaires qui ont été répartis entre des services rendus au Canada et les services rendus à l'étranger ont entièrement été effectués pour des services rendus au Canada;

d) la société s'est uniquement fondée sur les factures du bénéficiaire pour déterminer la répartition des paiements entre les services rendus au Canada et les services rendus à l'étranger, et elle n'a pas cherché à les répartir elle-même;

e) la société a omis de retenir un montant au titre de l'impôt sur certains paiements en raison d'erreurs commises par ses propres employés.

[19] Si j'examine en premier lieu les hypothèses au paragraphe 12, celles qui figurent aux alinéas a), b), c), d), f), h), j), k), p) et r) se rapportent à des faits non contestés, lesquels sont tout à fait anodins. Les hypothèses figurant aux alinéas e), g), o) et q) constituent dans une mesure plus ou moins large des énoncés de l'opinion de l'intimée quant au droit, et il s'agit en bonne partie de ce sur quoi je dois me prononcer. Le fait de plaider ces énoncés en tant qu'hypothèses de fait est exactement ce que la Cour de l'impôt et la Cour d'appel fédérale ont toutes deux jugé inapproprié dans la décision *Anchor Pointe*²⁰. Ces énoncés auraient dû être radiés, et je n'en ferai aucun cas. L'intimée fonde dans une large mesure sa cause sur les hypothèses figurant aux alinéas i), l) et n). Dire que l'appelante n'a pas [TRADUCTION] « fourni la preuve » des frais qui lui ont été facturés, ou de la répartition effectuée par les fournisseurs entre le travail exécuté au Canada et celui exécuté aux États-Unis, comme l'affirme l'intimée aux alinéas i) et l), c'est simplement dire que l'appelante s'est entièrement fondée sur les renseignements contenus dans les factures lorsqu'il s'est agi de décider si elle devait effectuer des retenues et des versements sur tout ou partie des paiements qu'elle effectuait pour ces factures. Ce fait, à quelques exceptions près, qui ont peu d'importance, n'est pas en litige.

²⁰ *Anchor Pointe Energy Ltd. c. Canada*, n° 2000-2864(IT)G, 23 septembre 2002, [2002] 4 C.T.C. 2633, au paragraphe 28, confirmé par 2003 CAF 294, [2004] 5 C.T.C. 98, aux paragraphes 25 à 28.

[20] C'est l'hypothèse figurant à l'alinéa n) qui est la plus odieuse. Elle ne vise aucune facture ou opération précise. Il y est question du remboursement [TRADUCTION] « non corroboré » de frais et de la répartition d'honoraires entre les services rendus au Canada et ceux rendus aux États-Unis, sans pour autant définir ce qui, selon le ministre, constituerait une preuve corroborante. À mon avis, il s'agit tout simplement d'une tentative que l'intimée a faite pour profiter de l'avantage dont bénéficie la Couronne dans un litige lorsqu'elle énonce les hypothèses de fait qui sous-tendent une cotisation afin d'établir, quant à la preuve, une exigence d'un niveau indéterminé qui, selon elle, est plus strict que celui auquel satisfait le seul élément de preuve soumis par l'appelante, à savoir, comme tout le monde en convient, les factures des fournisseurs.

[21] Depuis l'affaire *Anderson Logging Co. v. The King*²¹, les arrêts faisant autorité montrent clairement que l'obligation qui incombe à l'intimée de plaider les hypothèses de fait ayant donné lieu à la cotisation en cause vise à permettre à l'appelante d'avoir connaissance des prétentions qu'elle doit réfuter. Comme l'a dit le juge Rand dans l'arrêt *Johnston v. M.N.R.*²² :

[TRADUCTION]

[...] il lui incombait de démolir le fait fondamental sur lequel l'imposition reposait.

Ces décisions ainsi que d'autres donnent implicitement à entendre que ce sont les faits pertinents, quant à l'incidence de la taxation, qui doivent être plaidés; l'obligation de divulguer les faits pertinents sur lesquels repose la cotisation ne permet pas au ministre de tenter de contester le poids de la preuve du contribuable avant qu'elle ne soit soumise au moyen d'une hypothèse générale de non-fiabilité, telle que celle figurant à l'alinéa 12n), et ce, qu'il s'agisse d'une preuve documentaire telle que les factures ici produites en preuve ou du témoignage qu'un contribuable pourrait donner au sujet des faits. Cela ne veut pas dire que l'intimée ne peut pas plaider que le ministre a supposé qu'un certain document est faux, mais la règle a toujours été que la fraude doit être plaidée d'une façon précise; or, en l'espèce, aucun plaidoyer de ce genre n'a été présenté. Comme le juge L'Heureux-Dubé l'a dit dans l'arrêt *Hickman Motors Ltd. c. Canada*²³, en citant les

²¹ [1925] R.C.S. 45.

²² [1948] R.C.S. 486, à la page 489.

²³ [1997] 2 R.C.S. 336, au paragraphe 96.

remarques que le juge Brulé, de notre Cour, avait faites dans la décision *Kamin c. M.R.N.*²⁴ :

[...] le ministre devrait pouvoir réfuter cette preuve [*prima facie*] et présenter des arguments à l'appui de ses présomptions. [...] Le ministre n'a pas carte blanche pour établir les présomptions qui lui conviennent. À l'interrogatoire principal, on s'attend qu'il puisse produire des preuves plus concrètes que de simples présomptions pour réfuter les arguments de l'appelant.

[C'est le juge L'Heureux-Dubé qui a souligné.]

[22] Les opérations ici en cause ont été conclues par des parties sans lien de dépendance, dans le cours ordinaire des affaires. On ne donne pas à entendre, dans les actes de procédure, ni en fait ailleurs, qu'on ait eu recours à une fraude ou à un trompe-l'oeil. L'appelante a payé les factures qui lui ont été soumises telles qu'elles lui avaient été remises, après les avoir examinées. Elle était convaincue que les factures étaient acceptables aux termes des contrats qu'elle avait conclus avec les divers fournisseurs. Les factures ont été produites en preuve sur consentement des deux parties. En l'absence d'une hypothèse contraire précise et valide et en l'absence d'une preuve contradictoire de la part de l'intimée, les factures, et certaines parties de l'interrogatoire préalable qui ont été versées au dossier, constituent les seuls éléments de preuve disponibles des faits essentiels en litige, à savoir le montant des débours qui ont été remboursés et le montant des honoraires attribuable au travail exécuté au Canada. La partie de l'interrogatoire préalable à laquelle on a renvoyé renfermait peu d'éléments vraiment probants. J'accepte les factures telles quelles en tant qu'éléments de preuve dignes de foi des faits qui y sont énoncés, à quelques exceptions près; je reviendrai en temps et lieu sur ces exceptions, qui sont de peu d'importance.

[23] L'argumentation de l'intimée reposait en bonne partie sur le fondement plutôt précaire selon lequel, étant donné qu'il est difficile pour le ministre d'appliquer la Loi à l'étranger, il doit avoir l'avantage que confère l'observation des « exigences » énoncées dans les circulaires d'information par les contribuables qui effectuent des paiements à des fournisseurs étrangers. Si j'accepte la chose aux fins de l'argumentation « parce qu'aucune preuve n'a été fournie à ce sujet », il va sans dire qu'on ne saurait donner force de loi à une pratique administrative pour le simple motif que cela est commode, ou même nécessaire, sur le plan administratif. Les

²⁴ n° 84-1149(IT), 2 décembre 1992, 93 D.T.C. 62, à la page 64.

avocats ont reconnu la chose au paragraphe 55 de leur exposé. De plus, comme je l'ai déjà dit, les difficultés administratives auxquelles le ministre fait face ne peuvent pas être réglées par le type de plaidoyer auquel on a eu recours ici, à l'alinéa 12n). Si le ministre ne peut pas émettre d'hypothèses précises au sujet des opérations sur une base individuelle, il faudra une modification législative qui établira un critère précis auquel le contribuable doit satisfaire quant à la preuve.

[24] Dans leur mémoire, les avocats de l'intimée mettent en question l'exactitude de 14 factures remises à l'appelante par Andy Love & Associates entre le 17 mars 1988 et le 23 novembre 1998, pour le motif qu'elles ne sont pas du tout compatibles avec le pourcentage des services qui auraient été rendus au Canada. Ce pourcentage était initialement de 85 p. 100, mais vers la fin de la période, il était de moins de 5 p. 100. Toutefois, ces factures ne comportent aucune incohérence interne, et je ne dispose d'aucun élément de preuve permettant d'en contester l'exactitude. Il se peut bien que le répartiteur veuille avoir plus de détails quant à la nature du travail et à l'endroit où le travail a été exécuté, mais il n'existe en droit aucune obligation de fournir pareils détails, ni aucune obligation pour l'appelante de considérer le travail comme ayant été exécuté au Canada en l'absence de pareils détails. Compte tenu des seuls éléments de preuve mis à ma disposition, à savoir les factures, je reconnais que le travail a été exécuté de la façon énoncée dans les factures.

[25] L'intimée met également en question l'exactitude de deux factures, datées du 21 janvier et du 5 mars 1998 respectivement, remises par Geduldig & Ferguson, Inc., de New York, pour services professionnels rendus. Plus précisément, la personne désignée dans les factures comme étant « DLF » a facturé un montant de 3 247,50 \$ pour du travail exécuté les 17 et 18 novembre 1997 et un montant de 3 170 \$ pour du travail exécuté le 16 février 1998, au titre d'honoraires pour du travail exécuté aux États-Unis; or, si l'on se reporte aux frais de déplacement mentionnés dans ces factures, « DLF » était en fait au Canada ces jours-là. De toute évidence, une erreur a été commise. Disons encore une fois que les factures constituent la seule preuve mise à ma disposition; ces factures me convainquent que l'appelante aurait dû retenir un montant de 487,13 \$ et de 475,50 \$ respectivement sur ces deux paiements. Or, en fait, l'appelante n'a effectué aucune retenue.

[26] L'intimée soutient que l'appelante a eu tort de ne pas effectuer de retenues et de versements en vertu de l'article 105 du Règlement lorsqu'elle a acquitté les factures de Pearl Meyer and Partners Inc. (« PMP ») versées sous la cote A-1, onglets 88, 89 et 94, et celles de Solomon Smith Barney (« SSB ») versées sous la

cote A-1, onglet 102. L'intimée mentionne l'acompte de 25 000 \$ facturé par PMP, mais il ressort clairement des documents figurant à l'onglet 83, page 2, et à l'onglet 94, page 6, que cet acompte est de la nature d'une garantie et qu'il est remboursable à la fin des travaux. Il ne s'agit donc pas d'honoraires, et l'acompte ne se rapporte à aucun travail; cela étant, il ne serait pas assujéti à une retenue même selon l'application la plus large possible du Règlement. Les autres montants facturés par PMP au titre d'honoraires sont clairement décrits comme se rapportant à du travail exécuté aux États-Unis ou au Canada. Comme je l'ai déjà dit pour les factures d'Andy Love, les répartiteurs aimeraient peut-être avoir plus de renseignements au sujet des services, mais il n'y a rien en droit qui leur permette d'en obtenir. Les factures sont claires et ce sont les seuls éléments de preuve que je possède au sujet du lieu où les services ont été fournis.

[27] La facture de SSB est composée d'un acompte de 1 000 000 \$ concernant des services à fournir ainsi que de certains montants pour les débours. J'ai déjà examiné l'argument que l'intimée a avancé au sujet des retenues effectuées sur les paiements versés pour les débours. En ce qui concerne l'acompte, SSB déclare expressément que 25 p. 100 en est attribuable à du travail à exécuter au Canada, et 75 p. 100 à du travail à exécuter aux États-Unis. Comme c'est le cas pour toutes les sommes réparties dans les autres factures, on peut se demander si cette estimation est exacte; toutefois, il reste qu'il s'agit d'une facture qui a été soumise et acquittée dans le cours ordinaire des affaires, de sorte qu'elle a une valeur probante, et puisqu'il n'y a aucune hypothèse valide contraire que l'appelante doit réfuter ni aucun élément de preuve contradictoire, il suffit pour satisfaire à l'obligation qui incombe à l'appelante de démontrer que la cotisation est dénuée de fondement, quant à cet élément.

[28] Aux paragraphes 70 à 73 de leur exposé des arguments, les avocats de l'intimée soutiennent que les frais demandés pour le temps passé à se déplacer pour venir au Canada sont assujétiés aux obligations de retenue prévues à l'alinéa 153(1)g) de la Loi et à l'article 105 du Règlement parce que ces frais font partie de ce qui est demandé « à l'égard de services rendus au Canada ». Ils signalent expressément certaines factures²⁵ et font valoir que les montants facturés pour le temps de déplacement sont [TRADUCTION] « dans bien des cas élevés par rapport au montant facturé au titre des honoraires pour services ». Bien sûr, les conseillers qui se rendent du Sud des États-Unis en Colombie-Britannique doivent

²⁵ Factures d'Adritz Inc., pièces R-3, R-4, R-5 et R-6; facture de J. L. Barnard, pièce A-1, onglet 26; factures de Geduldig & Ferguson, pièce A-1, onglet 33.

facturer des montants élevés pour le temps de déplacement, mais cela ne veut pas dire pour autant que les montants qui leur sont versés à cet égard sont gagnés au Canada et qu'ils sont donc imposables au Canada. Cela n'a pas, non plus, pour effet de mettre en question l'exactitude de leurs factures.

[29] Il reste à trancher la question de la pénalité. L'intimée reconnaît que la pénalité est assujettie au moyen de défense fondé sur la diligence raisonnable. Toutefois, il ne suffit pas de démontrer simplement la bonne foi. Le critère a été énoncé par le juge Bowman (tel était alors son titre) comme exigeant une « preuve positive que toutes les précautions raisonnables ont été prises pour qu'aucune erreur ne soit commise »²⁶. Un examen vraiment minutieux des factures aurait mené à des demandes de renseignements auprès des entrepreneurs. Or, il n'existe aucun autre élément de preuve, mis à part les extraits des transcriptions des interrogatoires préalables qui ont été versés au dossier, et je ne puis rien y trouver qui établisse que toutes les précautions raisonnables ont été prises lors de l'examen des factures à l'égard desquelles l'appelante a omis, d'une façon illégitime, de retenir le montant nécessaire. Je conclus donc que l'appelante est passible de la pénalité de 10 p. 100 dans les cas où cette pénalité a été à juste titre imposée pour les montants qu'elle a sans motif légitime omis de retenir.

[30] Pour plus de commodité, je résumerai les conclusions qui précèdent :

(i) le but de l'alinéa 153(1)g) de la Loi est simplement d'assurer que des fonds soient disponibles aux fins du paiement de l'impôt établi, le cas échéant, contre un non-résident. Il ne s'agit pas d'une disposition établissant un impôt. S'ils sont interprétés à la lumière de ce but, les mots « honoraires, commissions ou autres sommes pour services » sont limités aux sommes qui sont de la nature d'un revenu gagné au Canada entre les mains du bénéficiaire non-résident puisque seules ces sommes sont susceptibles d'être imposables par le Canada en vertu du paragraphe 2(3) de la Loi;

(ii) l'article 105 du Règlement édicté par le gouverneur en conseil est *intra vires*, mais les mots « honoraire, commission ou autre montant à l'égard de services rendus au Canada, de quelque nature que

²⁶ *Pillar Oilfield Projects Ltd. c. Canada*, n° 93-614(GST)I, 19 novembre 1993, [1993] G.S.T.C. 49.

ce soit » s'appliquent uniquement aux paiements qui sont de la nature d'un revenu gagné au Canada par le bénéficiaire non-résident;

(iii) les honoraires pour du travail exécuté au Canada constituent un revenu gagné au Canada;

(iv) les montants qui ont été payés à titre de remboursement des débours des entrepreneurs ne constituent pas un revenu gagné au Canada;

(v) les montants qui ont été payés pour le temps passé à se déplacer pour venir au Canada ne constituent pas un revenu gagné au Canada. Les montants qui ont été payés pour le temps passé à voyager au Canada constituent un revenu gagné au Canada;

(vi) la décision administrative figurant dans les circulaires d'information publiées par le ministre du Revenu national et les vagues hypothèses générales plaidées par le sous-procureur général ne permettent pas d'imposer à l'appelante, quant à la preuve, une obligation excédant celle qu'impose la loi à la partie qui affirme un fait positif dans une action civile;

(vii) sous réserve de toute incohérence interne ou d'éléments de preuve contradictoires, les factures sont adéquates lorsqu'il s'agit pour l'appelante de s'acquitter de l'obligation d'établir la nature des paiements qu'elle a effectués aux entrepreneurs non-résidents, et la mesure dans laquelle les honoraires qu'elle a payés se rapportaient à du travail exécuté au Canada;

(viii) l'appelante n'a pas établi qu'elle avait pris toutes les précautions raisonnables pour se conformer aux exigences de la Loi et du Règlement lorsqu'elle a effectué les paiements aux non-résidents, et la pénalité de 10 p. 100 s'applique donc dans les cas où l'appelante a omis d'une façon illégitime d'effectuer les retenues.

[31] L'appel est accueilli. L'appelante a en bonne partie eu gain de cause et elle a droit à ses dépens. Ses avocats prépareront un projet de jugement donnant effet aux présents motifs et aux concessions faites par les avocats à l'audience, pour approbation par les avocats de l'intimée. Si les avocats n'arrivent pas à s'entendre au sujet de la forme du jugement, ils pourront me consulter.

Signé à Ottawa, Canada, ce 31^e jour de janvier 2007.

« E. A. Bowie »

Le juge Bowie

Traduction certifiée conforme
ce 17^e jour de novembre 2008.

Yves Bellefeuille, réviseur

[TRADUCTION]

ANNEXE A

Factures à l'égard desquelles aucune retenue n'a été effectuée lors du remboursement des dépens

<u>Onglet (C. D.)</u>	<u>Fournisseur</u>	<u>Montant en litige (\$)</u>
2	Robert Anderson	2 700,00
4	Andy Love	97,75
5	Andy Love	964,45
6	Andy Love	608,27
11	Andy Love	570,16
14	Andy Love	110,22
16	Andy Love	218,61
18	Andy Love	460,65
20	Andy Love	892,94
23	AppDev Training Co.	571,98
24	J. Annette Arnold	240,24
26	J. L. Barnard	1 035,77
27	Barr-Mullin	264,94
28	Beloit	229,01
31	Comptrol	128,92
33	Geduldig & Ferguson	566,37
37	Geduldig & Ferguson	3 342,93
38	Geduldig & Ferguson	1 349,46
40	Geduldig & Ferguson	323,56
41	Geduldig & Ferguson	107,13
42	Geduldig & Ferguson	130,49
43	Geduldig & Ferguson	2 304,81
44	Geduldig & Ferguson	143,70
46	Geduldig & Ferguson	1 661,69
47	Geduldig & Ferguson	1 681,69
48	Geduldig & Ferguson	117,25
49	Geduldig & Ferguson	1 320,03
50	Geduldig & Ferguson	18,11
51	Geduldig & Ferguson	201,05
53	Geduldig & Ferguson	1 431,81
54	Geduldig & Ferguson	246,42
57	Geduldig & Ferguson	115,00
58	Geduldig & Ferguson	1 537,87
59	Hyperion	106,96
61	Johns Manville	376,81 ¹

<u>Onglet (C. D.)</u>	<u>Fournisseur</u>	<u>Montant en litige (\$)</u>
62	Linkage	710,12 ¹
63	Linkage	778,79 ¹
64	McKinsey	14 534,64
65	McKinsey	10 113,93
66	McKinsey	3 851,42
67	McKinsey	9 960,55
68	McKinsey	8 114,93
69	McKinsey	6 421,98
70	McKinsey	17 746,58
71	McKinsey	11 224,29
72	McKinsey	8 590,89
73	McKinsey	8 057,28
74	McKinsey	1 660,89
75	McKinsey	11 709,39
77	Paradigm	96,68
82	Pearl Meyer	142,76
86	Pearl Meyer	91,16
87	Pearl Meyer	3 542,47
90	Pearl Meyer	3 695,63
92	Pearl Meyer	680,43
93	Pearl Meyer	6 960,00
95	Dan Petersen	269,68 ¹
99	Robert Teicher	868,94
100	Salomon Smith Barney	25 272,86
101	Salomon Smith Barney	7 486,78
103	Scientific Cert. Systems	518,93 ¹
104	Harry Sherman	2 105,00
105	Steve Clark	543,32 ¹
106	Steve Clark	619,70 ¹
107	Steve Clark	851,04
108	Steve Clark	527,77
109	Steve Clark	185,59
110	Steve Clark	36,14
111	Steve Clark	149,06
112	Steve Clark	89,31
113	Steve Clark	92,38
114	Steve Clark	99,02
116	Timwood	675,23 ¹
117	Timwood	1 465,85 ¹
118	Timwood	120,60 ¹
119	Timwood	1 583,31 ¹
120	Timwood	456,57 ¹
121	Timwood	<u>1 608,38¹</u>

<u>Onglet (C. D.)</u>	<u>Fournisseur</u>	<u>Montant en litige (\$)</u>
	Total	200 487,33 \$

¹ Le montant total à retenir exigé par l'ARC était plus élevé; la différence découlait de services rendus au Canada pour lesquels l'appelante avait par inadvertance omis d'effectuer une retenue, différence que l'appelante ne conteste plus.

ANNEXE B

Montant retenu selon les estimations du fournisseur de services

<u>Onglet (C. D.)</u>	<u>Fournisseur</u>	<u>Montant en litige (\$)</u>
22	Andy Love	20 902,81
34	Geduldig & Ferguson	4 330,61 ¹
39	Geduldig & Ferguson	5 457,73 ¹
45	Geduldig & Ferguson	2 771,58 ¹
52	Geduldig & Ferguson	2 181,92 ¹
55	Geduldig & Ferguson	1 339,89
56	Geduldig & Ferguson	2 772,00
76	Paradigm	1 448,40
78	Paradigm	89,40
79	Pearl Meyer	1 052,70
84	Pearl Meyer	1 692,00
85	Pearl Meyer	816,10
88	Pearl Meyer	9 212,78
89	Pearl Meyer	5 162,93
91	Pearl Meyer	532,80
94	Pearl Meyer	9 429,71
122	Valmet	1 811,88
123	Valmet	1 369,71
124	Voith Sulzer	<u>3 273,56¹</u>
	Total	75 648,52 \$

¹ La facture comprend certains dépens et certains frais de déplacement qui ont été remboursés et qui, selon l'intimée, se rapportent à des services rendus au Canada.

ANNEXE C

Acomptes

<u>Onglet (C. D.)</u>	<u>Fournisseur</u>	<u>Montant en litige (\$)</u>
9	Andy Love	2 610,01
10	Andy Love	2 476,24
12	Andy Love	2 463,75
13	Andy Love	2 679,00
15	Andy Love	2 592,45
17	Andy Love	2 643,95
19	Andy Love	2 616,07
21	Andy Love	2 945,25
83	Pearl Meyer	5 287,50
102	Salomon Smith Barney	<u>195 506,35 \$¹</u>
	Total	221 820,57 \$

¹ Ce montant peut se répartir comme suit : 187 129,86 \$ à l'égard d'un montant de 750 000 \$ sur un acompte de 1 000 000 dollars américains attribué par Salomon Smith Barney à des services fournis aux États-Unis et 8 376,59 \$ à l'égard de frais de déplacement et d'autres dépenses.

ANNEXE D

Autres factures en litige

<u>Onglet (C. D.)</u>	<u>Fournisseur</u>	<u>Montant en litige (\$)</u>
3	Andritz	1 553,56 ¹
29	Bloomberg L.P.	1 500,00 ²
30	Bran Luebbe	<u>637,70</u>
	Total	3 691,26 \$

¹ Les retenues ont été effectuées par des employés de l'usine de papier, compte tenu de leur estimation du pourcentage des honoraires qui était attribuable à des services rendus au Canada.

² Des corrections ont été effectuées à l'égard du montant de 10 p. 100 qui avait initialement été retenu au moyen du dépôt d'un formulaire T4A-NR modifié indiquant une retenue de 15 p. 100 (et du paiement y afférent). L'intimée n'a pas tenu compte de ce paiement.

ANNEXE E

Factures non contestées

Les factures suivantes ne sont pas en litige pour le motif que l'appelante a obtenu des dérogations, qu'aucune retenue n'était nécessaire, ou que l'appelante souscrit à la position prise par l'intimée :

1, 7, 8, 24, 25, 32, 35, 36, 60, 80, 81, 96, 97, 98, 125, 126, 127, 128

RÉFÉRENCE : 2007CCI65

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2004-520(IT)G

INTITULÉ : WEYERHAEUSER COMPANY LIMITED
c. SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Vancouver (Colombie-Britannique)

DATE DE L'AUDIENCE : Les 5 et 6 décembre 2005

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge E. A. Bowie

DATE DES MOTIFS
DE JUGEMENT : Le 31 janvier 2007

COMPARUTIONS :

Avocats de l'appelante : M^e Thomas M. Boddez
M^e Douglas Powrie

Avocats de l'intimée : M^e Lynn M. Burch
M^e Michael Taylor

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : Thomas M. Boddez

Cabinet : Thorsteinssons LLP

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