

LA NOTION D'« EXPLOITATION ACTIVE D'UNE ENTREPRISE » DE L'ALINÉA 125 (1) a) DE LA LOI CANADIENNE DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

Claude Boulanger

Volume 3, numéro 1, 1972

URI : <https://id.erudit.org/iderudit/1059724ar>

DOI : <https://doi.org/10.7202/1059724ar>

[Aller au sommaire du numéro](#)

Éditeur(s)

Éditions de l'Université d'Ottawa

ISSN

0035-3086 (imprimé)

2292-2512 (numérique)

[Découvrir la revue](#)

Citer cet article

Boulanger, C. (1972). LA NOTION D'« EXPLOITATION ACTIVE D'UNE ENTREPRISE » DE L'ALINÉA 125 (1) a) DE LA LOI CANADIENNE DE L'IMPÔT SUR LE REVENU. *Revue générale de droit*, 3(1), 7–57.
<https://doi.org/10.7202/1059724ar>

LA NOTION D'« EXPLOITATION ACTIVE D'UNE ENTREPRISE » DE L'ALINÉA 125 (1) a) DE LA LOI CANADIENNE DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

par Claude BOULANGER
professeur à la Faculté de droit de l'Université d'Ottawa

SOMMAIRE

I. — Interprétation jurisprudentielle

A. Les buts ou objets de la corporation

1. Le fait de l'incorporation
2. Les buts et objets déclarés dans les lettres patentes
3. Les buts et les objets réellement poursuivis et réalisés par la corporation

B. Nature des biens de la corporation

C. Les activités de la corporation et de ses dirigeants

1. Groupe des principaux faits retenus par les tribunaux
2. Analyse des principales décisions des tribunaux

II. — Essai de définition des termes

A. État des difficultés

B. Caractères de l'entreprise

C. Entreprise « active » et entreprise « non active »

D. Caractères de l'entreprise « active » et de l'entreprise « non active »

Conclusion

La nouvelle loi canadienne de l'impôt sur le revenu, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1972¹, crée plusieurs nouveaux concepts juridiques dont un certain nombre ont été empruntés à l'ancienne loi de l'impôt sur le revenu² et étendus à d'autres matières non couvertes jusqu'alors.

L'un des concepts emprunté à l'ancienne loi et étendu à la nouvelle loi traite des « entreprises exploitées activement³ ».

Afin de comprendre d'abord l'importance de cette notion dans la nouvelle loi, nous devons dès maintenant préciser dans quel

¹ 1970 S.R.C., ch. 63 et am.

² 1952 S.R.C., ch. 148 et am.

³ En particulier l'alinéa 125 (1) a) de la nouvelle loi.

contexte cette expression d'« entreprise exploitée activement » était employée dans l'ancienne loi.

Sous l'ancienne loi, l'alinéa 68 (1) c) utilisait la notion d'« exploitation active d'une entreprise » aux fins de définir les corporations dites personnelles:

... l'expression « corporation personnelle » signifie une corporation qui, pendant la totalité de l'année d'imposition à l'égard de laquelle l'expression s'applique,

a) était *contrôlée*, soit au moyen d'une majorité des actions de la corporation soit de toute autre manière, par un particulier résidant au Canada, ou par un tel particulier et un ou plusieurs membres de sa famille qui résidaient au Canada, ou par toute autre personne agissant en son nom ou au nom desdits membres;

b) *retirait au moins un quart de son revenu*

(i) de la propriété, ou du négoce ou trafic des obligations, actions, débentures, mortgages, hypothèques, effets, billets ou autres biens semblables ou d'un intérêt dans les susdits,

(ii) du prêt d'argent avec ou sans garantie,

(iii) de loyers, louage d'effets mobiliers, droits ou rémunérations de chartes-parties, annuités, redevances, intérêts ou dividendes, ou

(iv) de succession ou fiducies; et

c) qui *n'exploitait pas activement une entreprise financière, commerciale ou industrielle.*

Dans le contexte des corporations personnelles, la notion d'exploitation active d'une entreprise ne présentait pas, somme toute, une importance énorme, et ne s'appliquait à toutes fins utiles qu'à un nombre fort limité de corporations.

Par contre, avec la nouvelle loi, cette même notion risque de s'étendre à un nombre beaucoup plus considérable d'entreprises.

En effet, sous l'ancienne loi, les corporations, à l'exception des corporations personnelles, bénéficiaient d'un taux préférentiel d'impôt sur la première tranche de \$35.000 de leur revenu imposable. On se rappellera sans doute qu'en vertu de l'article 39 (3) a), les corporations payaient un taux d'impôt égal à 18% de la première tranche de \$35.000 de revenu imposable, taux qui était effectivement majoré à 21% si l'on ajoute l'impôt de 3% imposé en vertu de la loi de sécurité de la vieillesse⁴. L'excédent de la

⁴ 1952 S.R.C., ch. 200 et am., par. 10 (5).

première tranche de \$35.000 était taxable à 47%, lequel taux était effectivement de 50% si l'on y inclut le taux de 3% imposé en vertu de la loi de sécurité de la vieillesse ⁵.

Or, la nouvelle loi de l'impôt sur le revenu tend à faire disparaître le plus possible les situations privilégiées d'un certain nombre de contribuables, dont les entreprises. A cet effet, les taux réduits d'impôt sur une certaine tranche des revenus imposables d'une entreprise ne sont plus accordés automatiquement, mais sont restreints aux seules corporations privées dont le contrôle est canadien, et sont également limitées au montant calculé selon l'article 125.

L'article 123 de la nouvelle loi de l'impôt sur le revenu impose le revenu imposable des corporations au taux de 50% en 1972, taux qui diminuera de 1% par année pour chacune des années 1973 à 1976 inclusivement. Le taux de base stabilisé à compter de 1976 sera de 46%.

L'article 125 de la nouvelle loi de l'impôt accorde exceptionnellement à certaines petites entreprises une déduction d'impôt égale à 25% du moins élevé de 4 montants calculés en vertu dudit article 125. En règle générale, nous pouvons dire que les corporations privées dont le contrôle est canadien bénéficient d'un dégrèvement annuel d'impôt égal à 25% de la première tranche de \$50.000 de revenu imposable, jusqu'à ce que le total de tous leurs revenus imposables à compter de 1972 atteigne le plafond de \$400.000.

L'alinéa 125 (1) a) de la nouvelle loi de l'impôt sur le revenu donne les règles relatives au calcul de l'un des 4 montants à la base de la déduction d'impôt de 25% :

Une corporation, qui a été pendant toute l'année une corporation privée dont le contrôle est canadien, peut déduire de l'impôt payable par ailleurs pour une année d'imposition, en vertu de la présente Partie, une somme égale à 25% du moins élevé des montants suivants :

a) la fraction, si fraction il y a,

(i) de la totalité des sommes qui constituent chacune le revenu de la corporation pour l'année, tiré d'une *entreprise exploitée activement* au Canada,

⁵ Les impôts fédéral et provincial (Québec) combinés amenaient un accroissement de 2% des taux ci-dessus dû au fait que l'impôt québécois sur le revenu des corporations (S.R.Q., 1964, c. 67) est de 2% supérieur au dégrèvement fédéral pour l'impôt provincial.

qui est en sus de

- (ii) la totalité des sommes qui constituent chacune une perte de la corporation pour l'année, provenant de l'exploitation d'une *entreprise exploitée activement* au Canada ⁶.

Dans le contexte de la nouvelle loi de l'impôt sur le revenu, le taux réduit d'impôt, jusqu'alors universel, est maintenant restreint aux seules corporations privées dont le contrôle est canadien, et se limite de plus au seul revenu tiré d'une entreprise exploitée activement au Canada.

Avant le 1^{er} janvier 1972, les corporations autres que les corporations personnelles pouvaient bénéficier du taux réduit d'impôt sur tous les revenus, nonobstant le fait que leur revenu ait été tiré d'une entreprise exploitée activement ou non activement. De fait, hormis les cas des corporations personnelles, la question d'exploitation active ou non ne se posait même pas avant le 1^{er} janvier 1972, alors que maintenant la question va se poser à un nombre beaucoup plus considérable d'entreprises au Canada. De plus, étant donné le fait que la déduction accordée aux petites entreprises apparaît comme une « gracieuseté » du législateur aux fins de les aider à autofinancer leurs opérations régulières, on peut en conclure que le ministère du Revenu tendra à interpréter restrictivement l'application de la déduction accordée par l'article 125 de la nouvelle loi de l'impôt sur le revenu.

A titre d'exemple, une corporation qui retirait avant 1972 la quasi-totalité de son revenu de l'une des sources énumérées à l'alinéa 68 (1) b) de l'ancienne loi, mais qui n'était pas contrôlée de la manière prescrite à l'alinéa 68 (1) a) de l'ancienne loi, bénéficiait automatiquement du taux réduit d'impôt selon l'article 39, et la question de savoir si ses revenus étaient tirés d'une exploitation active ou non active d'une entreprise ne se posait même pas. Or, dans la nouvelle loi, la question va nécessairement être

⁶ Les trois autres montants sont les suivants:

- b) la fraction, si fraction il y a, du revenu imposable de la corporation, pour l'année, qui est en sus du total de
 - (i) 10/4 du total des sommes déduites, en vertu du paragraphe 126 (1), de l'impôt pour l'année par ailleurs payable par elle en vertu de la présente Partie, et
 - (ii) du double du total des sommes déduites, en vertu du paragraphe 126 (2), de l'impôt pour l'année par ailleurs payable par elle en vertu de la présente Partie,
- c) le plafond des affaires de la corporation pour l'année, ou
- d) la fraction, si fraction il y a, du plafond global des affaires de la corporation pour l'année qui est en sus du compte des déductions cumulatives à la fin de l'année d'imposition précédente.

posée en vertu de l'article 125 de la loi. Dans ce cas, à la lumière de la jurisprudence qui a servi à interpréter l'expression « entreprise exploitée activement » sous l'alinéa 68 (1) c) de l'ancienne loi, nous pouvons presque affirmer à coup sûr que les tribunaux n'accorderont plus à cette même entreprise la déduction d'impôt à laquelle elle avait pourtant droit dans le passé.

Il devient donc impérieux de bien connaître le sens de la notion d'exploitation active employée à l'alinéa 125 (1) a) de la nouvelle loi, puisque cette notion s'applique dorénavant à toutes les corporations privées dont le contrôle est canadien.

La nouvelle loi de l'impôt sur le revenu ne définit pas, pas plus que l'ancienne, ce que l'on doit entendre par l'expression « entreprise exploitée activement ».

Le but de la présente étude est donc de rechercher d'abord, dans une première partie, l'interprétation jurisprudentielle de la notion d'entreprise exploitée activement. Dans une deuxième partie, nous tenterons d'en définir les termes aux fins de l'application de l'alinéa 125 (1) a).

I. — INTERPRÉTATION JURISPRUDENTIELLE.

Dans le passé, les tribunaux ont eu à intervenir à plusieurs reprises pour déterminer si un revenu provenait d'une entreprise ou non.

La première série de cas, les plus fréquents, est le résultat de l'application de l'article 4 de l'ancienne loi de l'impôt sur le revenu ⁷, aux fins de qualifier les gains en capitaux ou les revenus d'entreprises.

La deuxième série de cas est le résultat de l'application de l'alinéa 12 (1) a) de l'ancienne loi de l'impôt sur le revenu ⁸, relatif à la déductibilité des dépenses qui ont servi à produire un revenu tiré d'une entreprise.

Enfin, la troisième série de cas est le résultat de l'application de l'alinéa 68 (1) c) relative à la qualification des corporations personnelles ⁹.

⁷ « ... le revenu provenant, pour une année d'imposition, d'entreprise ou de biens est le bénéfice en découlant pour l'année. »

⁸ « Dans le calcul du revenu, il n'est opéré aucune déduction à l'égard a) d'une somme déboursée ou dépensée, sauf dans la mesure où elle l'a été par le contribuable en vue de gagner ou de produire un revenu tiré de biens ou d'une entreprise du contribuable ... »

⁹ Le texte du paragraphe 68 (1) est reproduit dans le préambule de cet article.

Comme nous le verrons ci-après, les tribunaux n'ont pas toujours interprété les « revenus tirés d'une entreprise » et « les revenus tirés d'une entreprise exploitée activement » d'une manière semblable dans chacune des trois hypothèses ci-dessus; bien au contraire, selon que le tribunal devait trancher un cas tombant dans l'une ou l'autre de ces hypothèses, l'interprétation donnée variait souvent et de plus les facteurs à la base des décisions n'étaient pas toujours les mêmes.

Ainsi des juges affirment qu'un revenu tiré d'une entreprise doit nécessairement être un revenu tiré d'une entreprise exploitée activement, ou encore qu'une entreprise doit être nécessairement une entreprise exploitée activement, alors que dans d'autres cas ils font clairement la distinction entre « exploiter une entreprise » et « exploiter une entreprise activement ou passivement ». De même, selon l'hypothèse visée, on qualifie de revenu d'entreprise le profit résultant de la disposition à profit d'un immeuble quand le profit réalisé était recherché par le contribuable; par contre, on affirme également dans d'autres causes que les dépenses faites dans le but de gagner un revenu ne sont pas déductibles si l'entreprise ne possède pas une certaine organisation matérielle indépendante, etc.

Afin de mieux distinguer les facteurs établis par les tribunaux pour interpréter les termes « entreprise » et « entreprise exploitée activement », nous verrons en premier lieu les décisions des tribunaux qui ont eu à interpréter l'expression « revenu d'entreprise exploitée activement ou non activement », ensuite nous ferons une brève revue des quelques décisions des tribunaux relativement à l'interprétation de l'expression réduite « revenu d'entreprise ».

Mais en tout premier lieu, il est important de rappeler ici la définition que donne la loi du terme « entreprise », employée dans chacune des trois hypothèses relatées ci-dessus:

... « *entreprise ou affaire* » comprend une profession, un métier, un commerce, une manufacture ou une activité de quelque genre que ce soit, y compris un projet comportant un risque ou une affaire de caractère commercial, mais ne comprend pas une charge ni un emploi ¹⁰.

Lorsque, dans une année d'imposition, une personne non résidente a

a) produit, cultivé, miné, créé, manufacturé, fabriqué, amélioré, emballé, conservé ou construit, en totalité ou en partie, quoi

¹⁰ Par. 248 (1).

que ce soit au Canada, qu'elle l'ait ou non exporté sans le vendre avant l'exportation, ou

b) sollicité des commandes ou offert en vente quoi que ce soit au Canada par l'entremise d'un mandataire ou préposé, que le contrat ou l'opération ait dû être parachevée au Canada ou hors du Canada, ou en partie au Canada et en partie hors du Canada, elle est réputée, aux fins de la présente loi, avoir exploité une entreprise au Canada pendant l'année ¹¹.

Il n'existe pas encore de tests définitifs permettant de déterminer si une entreprise est exploitée activement ou non. Cependant, vu la multiplicité des facteurs invoqués par les tribunaux dans leurs décisions, nous avons regroupé les causes selon les différents facteurs sur lesquels elles sont basées. Les principaux facteurs généraux invoqués dans les décisions des tribunaux à cet égard peuvent se regrouper ainsi: 1° les buts ou objets de la corporation; 2° la nature des biens de la corporation; et 3° les activités de la corporation et de ses dirigeants.

A. LES BUTS OU OBJETS DE LA CORPORATION.

L'un des critères retenus par les tribunaux aux fins de qualifier l'activité ou la non activité d'une entreprise réside dans les buts ou objets de la corporation.

A cet égard, les tribunaux ont émis trois hypothèses: le fait de l'incorporation, les buts et objets déclarés aux lettres patentes et ceux réellement poursuivis et réalisés par la corporation.

1. *Le fait de l'incorporation.*

C'est dans la cause N° 585 c. M.N.R. ¹² que nous retrouvons l'affirmation la plus claire de la règle suivante, à savoir que le seul fait de la constitution d'une entreprise en corporation permet de présumer une exploitation active de l'entreprise:

It will come to no one's mind that the intention of the individuals seeking incorporation was not « to carry on an active industrial business ».

Dans cette même cause, le juge ajoute même ce qui suit:

Even the chosen name tends to prove that the company would engage in such a business ¹³. . .

¹¹ Art. 253.

¹² 58 D.T.C., p. 754.

¹³ *Ibid.*, p. 759.

A l'exception de la cause précitée, nous n'avons cependant pas retrouvé d'autres décisions aussi catégoriques dans ce sens¹⁴; le simple fait de la constitution d'une entreprise en corporation reste par conséquent un critère fort isolé pour déterminer le caractère actif ou non actif de l'exploitation d'une entreprise.

2. Les buts et objets déclarés dans les lettres patentes.

Les buts et objets déclarés dans les lettres patentes ou les lettres patentes supplémentaires d'une corporation ont servi à quelques reprises à déterminer le caractère actif ou non actif de l'exploitation d'une entreprise. Ainsi, dans la cause *Samuel P. Smith Holdings Limited c. M.N.R.*¹⁵, on trouve l'énoncé suivant:

... it would be appropriate to reproduce at this time the appellant company's objects in order to see if the nature of the company is more a personal corporation than a stricktaine enterprise ...

Après avoir reproduit les objets corporatifs et l'article 68 (1) de l'ancienne loi de l'impôt sur le revenu, la Cour conclut comme suit:

According to its objects, the nature of the appellant company's activities resemble considerably to those mentioned in section 68 (1) of the Act¹⁶.

Dans une autre cause, *Mendel c. M.N.R.*¹⁷, la Cour déclare accorder énormément d'importance au fait suivant:

... that the object for which the holding company was established make no provision for the operation of a feed lot or any thing of that nature¹⁸...

Cette déclaration vient confirmer, semble-t-il, un argument du ministère du Revenu national dans cette cause, à savoir que « the holding company was not empowered under the terms of its charter to operate such a business (feed lot)¹⁹ ».

¹⁴ Sans qualifier le caractère actif ou non d'une entreprise, le juge Duff affirmait dans la cause *Anderson Logging Company c. The King*, (1925) S.C.R. 45 (52 D.T.C. 1209) que « the sole « raison d'être » of a public company is to have a business and to carry it on ». Dans une autre cause, *Smitty's Pankake Houses Ltd. c. M.N.R.*, 65 D.T.C. 667, il est affirmé, à la page 669, que « there is a presumption, termed juris tantum or prima facie of commerciality, with respect to any corporate act within the scope of its charter powers and objects ». Dans le même sens, voir N° 585 (N° 1) c. *M.N.R.*, 58 D.T.C. 754; HANNAN et FARNSWORTH dans *The Principles of Income Taxation*, page 163.

¹⁵ 67 D.T.C., p. 625.

¹⁶ *Ibid.*, p. 629.

¹⁷ 65 D.T.C., p. 114.

¹⁸ *Ibid.*, p. 120.

¹⁹ *Ibid.*, p. 121.

Par contre, dans les causes ci-dessus mentionnées, les buts et objets déclarés dans les lettres patentes n'ont pas été les seuls facteurs déterminants et encore une fois, les tribunaux ne semblent pas avoir accordé beaucoup d'importance à ces facteurs d'ailleurs peu employés, sinon à titre d'arguments négatifs.

Dans une cause récente, *Weintraub c. M.N.R.*²⁰, la Cour affirme, d'une façon assez exceptionnelle d'ailleurs et sans autre explication, que :

... that this company was incorporated for investment purposes as well as the collecting or receiving of rents from tenants and the maintenance of the premises to their satisfaction, and cannot, in any way whatsoever²¹, be construed as an active commercial business.

Cette dernière cause s'inspire, malgré l'absence de référence à cet égard dans le jugé, de la cause *Walsh and Micay c. M.N.R.* que nous étudierons plus loin.

En règle générale, les tribunaux ont cependant préféré rechercher à cet égard les véritables activités de la corporation.

3. *Les buts et les objets réellement poursuivis et réalisés par la corporation.*

A l'exception de quelques cas isolés, les tribunaux analysent davantage les buts et les objets réellement poursuivis et réalisés par une corporation, plutôt que de restreindre leur jugement à la seule analyse des buts et des objets prévus dans les statuts corporatifs, par exemple dans les lettres patentes :

... the question to be decided is not as to what business or trade the company might have carried on under its memorandum but rather what was in truth the business it did engage in²²...

Nous devons ici reconnaître l'heureuse attitude des tribunaux qui préfèrent généralement fonder leur décision et interpréter la loi à partir des faits soigneusement vérifiés plutôt que de ce qu'aurait pu faire une corporation en vertu de ses statuts corpora-

²⁰ 1972 D.T.C. 1167.

²¹ Les termes « in any way whatsoever » signifieraient-ils que le seul fait des objets précisés dans les statuts corporatifs soit déterminant en cette matière ? Nous n'osons pas le croire.

²² *Admiral Investments Ltd. c. M.N.R.*, 67 D.T.C. 5114, à la page 5120. Dans le même sens, voir *Ardwold Gate Ltd. c. M.N.R.*, 54 D.T.C. 343; *C. W. Logging Co. Ltd. c. M.N.R.*, 56 D.T.C. 1007; N° 585 (N° 2) c. *M.N.R.*, 58 D.T.C. 761; *Locke J. in re Sutton Lumber & Trading Company Limited c. M.N.R.*, (1953) 2 S.C.R. 77, à la page 83 (53 D.T.C. 1158).

tifs. Une telle attitude d'ailleurs inspire plus de justice ²³, en plus de correspondre davantage à la réalité ²⁴. Cela ne saurait signifier cependant l'exclusion systématique des objets déclarés dans les lettres patentes d'une corporation; ce dernier fait reste quand même l'un des éléments susceptibles d'intérêt, surtout dans l'analyse de l'intention d'un contribuable ²⁵.

B. NATURE DES BIENS DE LA CORPORATION.

Il résulte d'une certaine jurisprudence que certaines catégories de biens soumis à l'administration d'une corporation impliquent nécessairement une exploitation active de l'entreprise, à cause de la nature même de ces biens. Le meilleur exemple à cet égard nous est fourni dans la cause N° 196 c. M.N.R.:

... reviewing the evidence heard, I have concluded that both corporations were operating actively the business of managing and maintaining commercial buildings for the purpose of deriving revenue therefrom. *Such property does not take care of itself.* It is not like a bond, debenture or similar security that can be put aside and ignored until the next interest date approaches. Instead, fuel must be purchased, furnaces manned, corridors and wash-rooms kept clean, door-ways swept and the buildings maintained to suit tenants' normal requirements throughout the year. In addition, maturing leases and new and renewed tenancies — frequent in the present instance and sometimes calling for alteration and improvements — must be considered and dealt with by the owners ²⁶...

Dans une autre cause, *Alexander Graham c. M.N.R.*, la Cour arrive à la même conclusion en ces termes:

... the kind of operations [placements] conducted by the company is by no means as simple as it sounds and calls for experience, good judgment and the ability to assess character. Without these qualities a person in what may be termed the mortgage business could soon run into bad straits, financially ²⁷.

²³ En dépit de la règle: « Equity and Income Tax are strangers »: voir l'explication de cette règle inique dans les causes suivantes: *Frederick Mendel c. M.N.R.*, 65 D.T.C. 114, à la page 122; *R. Liman c. Winckworth*, 17 T.C. 569, à la page 572.

²⁴ Contrairement à la règle actuelle établie par l'alinéa 7 (2) c) de la loi canadienne relative aux corporations, les *Propositions pour un nouveau droit des corporations commerciales canadiennes*, vol. II, article 3.01, recommandent la reconnaissance explicite de la règle suivante: « Toute corporation possède et est censée avoir toujours possédé la capacité d'une personne physique ayant la pleine jouissance de ses droits. »

²⁵ N° 585 (N° 2) c. M.N.R., 58 D.T.C. 754.

²⁶ 54 D.T.C. 468, à la page 469. Les soulignés sont nôtres partout où ils apparaissent.

²⁷ 70 D.T.C. 1747, à la page 1749.

La dernière cause connue au même effet est celle de *Weintraub c. M.N.R.*²⁸ où la Cour s'est, une troisième fois, basée sur la nature des objets réels de la corporation pour conclure cette fois à la non activité de l'entreprise qui, rappelons-le, avait été constituée en corporation aux fins d'effectuer des placements aussi bien que d'administrer des immeubles commerciaux :

This holding is more in the nature of an investment and the volume of transactions performed or services rendered is not substantial enough to disturb the nature of this investment.

Nous remarquons cependant que le facteur de la « nature des biens de la corporation » n'a en définitive que très peu servi dans la détermination du caractère actif ou non actif de l'exploitation de l'entreprise. Cela peut s'expliquer par le raisonnement suivant : si la nature même de certains biens d'une corporation nécessite une exploitation active de l'entreprise, il devra donc exister une activité réelle dans l'exploitation de cette entreprise et point n'est nécessaire alors de qualifier la nature du bien exploité par l'entreprise puisqu'il suffit de constater l'existence de cette activité.

C. LES ACTIVITÉS DE LA CORPORATION ET DE SES DIRIGEANTS.

Dans la plupart des cas, les tribunaux ont largement analysé les activités mêmes de la corporation et de ses dirigeants pour déterminer le caractère « actif » ou « non actif » de l'entreprise.

Or l'activité d'une entreprise et de ses dirigeants varie considérablement d'un cas à l'autre et revêt une multitude de formes, selon les circonstances. De plus, l'idée que le juge se fait d'une « entreprise » et d'une « entreprise exploitée activement » sera déterminante dans sa décision. La jurisprudence jusqu'à ce jour témoigne de toutes ces difficultés, de sorte qu'il demeure très difficile de dégager les caractéristiques générales d'une « entreprise active ».

Afin de mieux comprendre l'état de la jurisprudence à cet égard, nous dégagerons d'abord brièvement le groupe des faits qui ont retenu le plus souvent l'attention des tribunaux pour ensuite en analyser les principales décisions.

1. *Groupe des principaux faits retenus par les tribunaux.*

Les tribunaux ont retenu d'une façon intermittente et désordonnée les principaux faits suivants pour déterminer le caractère « inactif » d'une entreprise :

²⁸ 72 D.T.C. 1167.

- a) la corporation ne fait rien à toutes fins utiles:
 - soit qu'elle n'exerce objectivement aucune transaction;
 - soit que des personnes étrangères à ses cadres assument tout le travail inhérent à ses activités;
- b) la corporation exerce une certaine activité, mais cette activité n'en est qu'une dite « de routine »;
- c) les activités de la corporation sont très restreintes, par exemple, elle n'effectue qu'un très petit nombre de transactions d'affaires; le chiffre d'affaires reste très bas; il y a très peu de dépenses et de débours; le nombre des clients est très restreint; il n'y a pas assez de travail au sein de l'entreprise pour occuper du personnel; ses services restent fort limités, etc.;
- d) la corporation ne fait aucune promotion commerciale, par exemple, il n'y a pas d'annonce, pas de numéro de téléphone publié dans l'annuaire téléphonique, pas d'adresse connue du public, pas de papier avec le nom de la corporation, etc.;
- e) la corporation ne possède pas d'organisation administrative, par exemple, elle n'a pas de bureau d'affaires, pas d'employé, pas de secrétariat, pas d'ameublement, pas de téléphone, pas de papier à lettre distinctif ou encore elle n'a rien de cela qui lui appartient en propre. En d'autres termes, la corporation n'a pas de cadres ni de facilités habituelles d'opération;
- f) la corporation transige principalement avec des personnes ayant des liens de dépendance avec elle.

2. *Analyse des principales décisions des tribunaux.*

Les faits regroupés ci-dessus ne constituent pas nécessairement les critères ou tests généraux pour qualifier le caractère « actif » ou « inactif » de l'exploitation d'une entreprise. Selon les décisions, en effet, certains des faits ci-dessus sont retenus alors que les autres restent ignorés. Dans d'autres causes, le contraire se produit, de sorte que l'absence de promotion commerciale, par exemple, devient fatal dans un cas alors qu'il n'en est même pas question dans un autre cas semblable.

Afin de dégager l'évolution ou l'absence d'évolution des tribunaux à l'égard des critères déterminant le caractère « actif » ou « inactif » de l'exploitation d'une entreprise et des règles de droit pertinentes, nous présentons un résumé succinct des principaux jugements des tribunaux à cet égard, *par ordre chronologique*, à

partir de l'année 1952, soit pour une période couvrant les vingt dernières années:

N° 74 c. M.N.R.²⁹ (entreprise non active).

La compagnie en cette cause (B Finance Corporation Ltd.) finançait les billets d'une autre compagnie (B Motors Ltd.) avec qui elle avait un lien de dépendance.

La Commission d'Appel de l'Impôt (maintenant la Commission de Révision de l'Impôt³⁰) décida que l'entreprise n'était pas exploitée activement, pour les motifs suivants:

- B Finance Corporation Ltd. has only one customer with which it deals, namely, B Motors Ltd.;
- B Finance Corporation Ltd. paid money to B Motors Ltd. on the average of about six or seven times throughout any year;
- the book of B Finance Corporation Ltd. are kept in the office of B Motors Ltd.;
- B Finance Corporation Ltd. has no employees of its own, all of the clerical work in connection with its operations being done by employees of B Motors Ltd.;
- B Finance Corporation Ltd. has no other source of income;
- it does not carry on any other kind of business;
- it does not discount lien notes for any company or person other than B Motors Ltd.;
- it has never invested in mortgages or purchased shares of stock;
- it has no separate office accommodation from that of B Motors Ltd.;
- it has no sign on the door indicating that it is located on the premises of B Motors Ltd.;
- it is not listed in the telephone directory;
- the work necessary in connection with B Finance Corporation Ltd.'s business takes up only a small portion of the said clerk's time, and it is not always the same clerk who may happen to render the services . . . when such services become necessary;
- in order to carry on an active financial business, a company must take some positive action, such as advertising or soliciting business . . . and B Finance Corporation Ltd. did nothing of this sort.

²⁹ 52 D.T.C. 410.

³⁰ 1970 S.R.C. c. 11.

Manson c. M.N.R. ³¹ (entreprise non active).

L'un des objets principaux de la corporation visée consistait en ceci: « to collect rents and to manage office buildings, warehouse buildings, apartments and real estate of every description ».

La corporation, contrôlée par M^{me} Benjamin Manson, possédait un seul immeuble loué à quatre locataires industriels, dont le plus important était une compagnie contrôlée par le mari de M^{me} Manson. En 1950, année visée, la corporation a tiré \$27.339,96 de revenus locatifs, desquels il restait \$2.755,02 de revenus nets, dépenses payées. La corporation avait six employés, gardiens et hommes de service; elle louait les locaux, recevait les loyers, fournissait les services habituels de location, l'huile à chauffage, etc., et enfin s'occupait du financement de l'immeuble.

La Cour a rendu sa décision en ces termes:

It appears to me that the company was merely a landlord in not a large way and that what was done by it hardly merited description as either an active financial or commercial business. On the contrary, the company's activities were of a nature and restrictiveness in extent that . . . are readily embraced by section 61 (8) ³². . .

I find it difficult to view the collecting or receiving of rents monthly from four tenants, and maintaining premises to their satisfaction, as being active business. It may be a business, but if it is such, I can only regard it as a passive and not an active business. None of the factors such as advertising, or business promotion, for example, came into play. As the owner of certain property the company had chiefly to receive rents and make certain disbursements, as a matter of routine. In no sense, I think, could its operations be called even large or busy.

La Cour se réfère de plus à la décision rapportée ci-dessus, N° 74 c. *M.N.R.*, pour y introduire deux facteurs nouveaux:

On examining the financial statement pertinent in that appeal ³³, I find that the value of the assets involved was two and one-half times that of those mentioned in the instant appeal and that the net income was there times that received by Manson Realty Ltd. Nevertheless the company dealt with in case No. 74 was held to be no more than a personal corporation. It is true that assets and income constitute only one factor to be considered, but it is an important one as affording some indication of the extent of a company's operation.

³¹ 52 D.T.C. 433.

³² L'article 61 (8) de la loi canadienne de l'impôt sur le revenu 1948 repris par l'article 68 (1) de la loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952.

³³ 52 D.T.C. 410.

N° 137 c. *M.N.R.* ³⁴ (entreprise non active).

Une corporation cesse ses activités et loue ses immeubles et équipements commerciaux à un prix basé sur le chiffre d'affaires du locataire.

La Cour a vite disposé de cette affaire:

Because it retained the ownership of its factory, made certain additions to the factory equipment in compliance with the terms of its lease, and occasionally encouraged prospective buyers to buy from its lease, it surely cannot be said of the corporation that it was carrying on an active . . . business.

N° 196 c. *M.N.R.* ³⁵ (entreprise active).

Un individu, dont l'activité principale touche la construction, contrôle deux compagnies, propriétaires de trois édifices commerciaux loués à environ 63 locataires différents. Les revenus bruts de location sont passés de \$75.000 en 1951 à \$91.000 par la suite. C'est une firme de courtiers indépendants qui s'occupe de trouver les locataires et de collecter les loyers.

La décision rendue dans cette affaire jette une nouvelle lumière sur la question étudiée:

Appellant [le principal actionnaire] has his own offices in one of the said buildings and takes an active part in the management of the three properties. This is in spite of the fact that the collection of rents and preliminary negotiating of leases is in the hand of a local real estate firm. The latter does not have a free hand in such matters, but must have the approval of the appellant before the terms of any new or renewed tenancy may be treated as settled. The evidence adduced made it clear that appellant had a lot to say in such matters and did not always accept the recommendations of the realtors. It was the appellant, in fact, who had had most to do with increasing some of the rentals charged and selecting the most desirable class of tenants. I am satisfied that the appellant devoted considerable time and effort to these matters, visited the several buildings with some frequency and that their supervision and efficient operation could well be in the category of a full-time occupation for each of the corporation owners . . .

Reviewing the evidence heard, I have concluded that both corporations were operating actively the business of managing and maintaining commercial buildings for the purpose of deriving revenue therefrom.

³⁴ 54 D.T.C. 22.

³⁵ 54 D.T.C. 468.

Such property does not take care of itself. It is not like a bond, debenture or similar security that can be put aside and ignored until the next interest date approaches. Instead, fuel must be purchased, furnaces manned, corridors and washrooms kept clean, doorways swept and the buildings maintained to suit tenants' normal requirements throughout the year. In addition, maturing leases and new and renewed tenancies — frequent in the present instance and sometimes calling for alterations and improvements — must be considered and dealt with by the owners. Just why all this should not be viewed as an active business, is difficult to comprehend.

Hotel-keeping is unquestionably a business and so is operating any large office building in a metropolis. The instant matter would seem to be simply a question of degree ³⁶.

N° 418 c. *M.N.R.* ³⁷ (entreprise non active).

Une corporation personnelle tirait \$60 par mois de redevances (*oil royalties*). En 1952, elle effectue une seule transaction de laquelle elle tire un profit de \$4.500. Le ministre du Revenu national déclare l'entreprise active à cause de cette dernière transaction.

La Cour reconnaît le caractère non actif de l'entreprise:

The [company] was not so occupied during 1952. It was merely the instrument of Mr. « M » and used by him only very occasionally, when it appeared convenient to do so. Usually, it was entirely dormant and, in fact, it never functioned as a corporation normally would do. It had no office of its own, . . . no meetings of either shareholders or directors were held, . . . no employees, no furniture or fixtures, . . . its only income is the sum of \$60.00 per month . . . from two oil royalties . . .

What is meant by « active . . . business » ? These words impress me as being free of difficulty as regards their interpretation. First the word « active » must relate to more than just one transaction . . .

In *The Concise Oxford Dictionary*, 3rd Ed., at page 14, « active » is defined as indicating « given outward action: working, effective, energetic, diligent » . . .

The company was merely a simulacrum, « alter ego » or cloak . . . in its relation to Mr. « M » in the transaction under consideration.

N° 585 (N° 1) c. *M.N.R.* ³⁸ (entreprise active).

Les faits de la cause se résument ainsi dans un allégué du jugement de la Cour:

³⁶ Confusion entre « entreprise » et « entreprise active ».

³⁷ 57 D.T.C. 243.

³⁸ 58 D.T.C. 754.

The company was empowered (by its letters patent) to buy lands, and it did; it was empowered to build apartment houses on these lands, and it did; it was empowered to borrow money, and it did; it was empowered to lease apartments or flats, and it did; it was empowered to sell buildings, and it did.

La Cour fait reposer sa décision sur l'extrait suivant tiré de Hannan et Farnsworth ³⁹:

The mere fact of incorporation for the purpose of gaining income appears to be conclusive as to the carrying on of a business, if the company is following an object for which it was formed.

A titre d'argument additionnel, la Cour précise:

It will come to no one's mind that the intention of the individuals seeking incorporation was not « to carry on an active industrial business... even the chosen name tends to prove that ⁴⁰... »

McCorkell c. M.N.R. ⁴¹ (entreprise active).

Une corporation voit soudainement son chiffre d'affaires réduit massivement en une année à cause des changements dans les conditions du marché et de la maladie grave du principal actionnaire, l'homme-clef de l'entreprise. Le ministre du Revenu considère alors l'entreprise non active.

La Cour déclare l'entreprise active, en précisant que l'expression « entreprise active » :

... is hardly to be taken as meaning that unless such a corporation operates at full tilt during a particular year, it loses its status « ipso facto » and falls into another category, viz., that of a personal corporation, regardless of the attendant circumstances. Such a change, when indicated, is not to depend on the whim of anyone, but only on a clear failure to avoid the effect of the said paragraph [68 (1)].

Taylor c. M.N.R. ⁴² (entreprise active).

Une corporation dont les activités consistaient dans l'élevage de chevaux de course et qui n'opérait pas encore à profits fut classée comme corporation personnelle par le ministre du Revenu.

La Cour déclara l'entreprise active, parce que ses activités commerciales étaient assez considérables et qu'elle avait plusieurs employés sous ses ordres.

³⁹ *The Principles of Income Taxation*, page 163.

⁴⁰ Confusion entre « entreprise » et « entreprise active ».

⁴¹ 61 D.T.C. 154.

⁴² 61 D.T.C. 513.

Finning c. M.N.R. ⁴³ (entreprise non active).

La compagnie Finning Securities Ltd., filiale de Finning Tractor and Equipment Ltd., négocie avec les banques les effets commerciaux de sa compagnie mère principalement et ceux d'autres clients dans une proportion négligeable.

De fait, de 1954 à 1956, 863 contrats pour un montant total de \$5.740.219 ont été négociés par Finning Securities Ltd. avec sa compagnie mère, alors que 4 contrats seulement furent négociés durant la même période avec des étrangers, pour un montant total de \$20.908.

La Cour a jugé que Finning Securities n'exploitait pas activement son entreprise, en répondant à la question suivante :

... carrying on in a truly active manner the corporation's alleged line of business constituted the main if not the whole ground of discussion. In other words did those 863 customer's note taken up, in the material three years, and negotiated by Finning Securities Ltd. for a single client, Finning Tractor and Equipment Company, qualify with the statutory norms of « active financial business » ?

... Finning Securities Ltd. did no advertising. It did not have a telephone. It had no employee or office of its own. It had an arrangement with an associate company, Finning Tractor and Equipment Company Ltd., whereby Finning Tractor and Equipment Company Ltd. did the necessary clerical help, the necessary managerial assistance, also the use of its offices and so on; and for those services Finning Securities Ltd. paid ...

Could one wish for a better description of « inactivity » ? Whenever a person or a body politic as in this instance, retains the remunerated services of someone else to be totally relieved from its normal duties or functions, surely, then, the former party relinquishes its « activity » to the latter.

In a matter of simple common sense where a « man on the street » asked if he considered as active a firm that did not advertise, had no telephone listing, no employee nor any office of its own, but paid another company to conduct its customary tasks, I doubt greatly whether that man would require a dictionary's assistance to reply promptly in the negative.

Une phrase nous laisse songeur sur ce qu'aurait pu être la décision de la Cour, dans l'hypothèse où Finning Securities Ltd. eût fait elle-même le travail confié à Finning Tractor and Equipment Company Ltd. :

⁴³ 61 D.T.C. 1251.

... the most that can be said of the instant set of facts is that Finning Tractor and Equipment Company « actively carried on » the financial affairs of a mere « prête-nom », Finning Securities Ltd. ⁴⁴.

Glaspie c. M.N.R. ⁴⁵ (entreprise non active).

Une corporation de placement détient un portefeuille de placements d'une valeur de 1,5 million de dollars qui rapporte \$50.000 de revenu annuel. Le portefeuille se compose principalement de diverses valeurs mobilières et partiellement de valeurs immobilières. En 1959, la corporation exploitait un petit commerce de tabagie déficitaire de \$91 pour l'année visée et effectua des changements considérables dans ses placements, de sorte qu'elle revendiqua alors le titre d'entreprise active, ce qu'a refusé la Cour pour les raisons suivantes:

The basic operations of Glaspie Lumber Co. Ltd. were of an investment nature, and the mere changing of its portfolio by receiving payments on account of mortgages held by it and reinvesting those monies in other mortgages or in real estate; or the sale of some of its stocks and bonds and the reinvestment of such proceeds in other securities or in real estate; or the receiving of rentals from real property owned by the corporation and arranging for new tenants in the rental property and the making of repairs or alterations in the said property . . . are not, in my opinion, the carrying on an « active » business, but were merely the exercise of good management in the operation and control of its investment portfolio such as would be done by any such corporation . . .

Quant au commerce de tabagie:

I am of the opinion that, in view of the picayune size of this operation in comparison with the extensive holdings of the company in stocks, bonds, mortgages, guaranteed certificates, and properties from which rentals were derived, to say nothing of the fact that, when considered in relation to the very small investment therein, a considerable loss was incurred in respect of the two weeks' operation, it would be ridiculous to hold that, by reason of this small operation, Glaspie Lumber Co. Ltd. could be considered to be other than a personal corporation.

⁴⁴ A la page 1254, la Cour reconnaît cependant que les 4 transactions avec les étrangers sont « relatively active ». En vertu du paragraphe 125 (3) de la nouvelle loi canadienne de l'impôt sur le revenu, il est à présumer que les revenus tirés de ces 4 transactions bénéficieraient du taux réduit d'impôt.

⁴⁵ 63 D.T.C. 828.

Smith c. M.N.R. ⁴⁶ (entreprise non active).

Une corporation d'administration, détenant le contrôle de six autres corporations, tire en l'année visée un revenu de \$25.391 au titre de dividende reçu d'une de ses filiales.

La Cour dispose ainsi de cette affaire:

This management company has no office of its own and no staff. The total of the expenses incurred during 1959 was said to have been only \$358.30 . . . The company also has no telephone directory listing.

It might well be said that a stranger would have considerable difficulty in discovering either the company or its whereabouts.

Lecours c. M.N.R. ⁴⁷ (entreprise non active).

Une corporation exploitant une salle de cinéma dispose de tous ses actifs. L'acquéreur assume le 1^{er} mai 1960 l'entière administration du commerce, et les documents relatifs au transfert sont signés plus tard.

La Cour décida que la corporation avait cessé d'exploiter activement son entreprise dès la date à laquelle l'acquéreur a effectivement pris l'administration de l'entreprise, nonobstant la date du transfert des biens sur le plan légal. En d'autres termes, la véritable question n'est pas de savoir qui a la propriété légale de l'entreprise, mais qui en a effectivement l'administration.

Morley C. van der Voort c. M.N.R. ⁴⁸ (entreprise non active).

Des membres d'une même famille détiennent toutes les actions d'une compagnie qui possède et administre deux immeubles locatifs.

Après avoir constaté les activités de la corporation en ces termes:

As is usual in connection with the operation of apartment building, the three partners . . . in addition to collecting rents from the tenants of the apartment, found it necessary to spend considerable time in connection with the supervision and maintenance of the buildings, including repairs, the purchasing of equipment, the employment of janitors, painters and decorators, the payment of bills for supplies and services, and the keeping of the necessary books of account . . .

la Cour conclut ainsi:

No evidence was given before me as to the extent of the activities carried on by Van der Voort Agency Ltd. other than the

⁴⁶ 64 D.T.C. 49.

⁴⁷ 66 D.T.C. 769.

⁴⁸ 58 D.T.C. 737.

ordinary activities connected with looking after a block of apartments and receiving the rents there from. Under these circumstances, I am of the opinion that this cannot be considered as the carrying on of an active . . . business.

Sawle Estate et al. c. M.N.R. ⁴⁹ (entreprise non active).

Une corporation administre des biens immeubles qu'elle possède, à savoir: 1° quatre édifices locatifs desquels elle tire en 1964 un revenu annuel brut d'environ \$37.000, 2° un placement rapportant environ \$1.000 par année, et 3° un terrain non construit loué à des vendeurs d'automobiles.

La Cour refusa d'admettre le caractère actif de l'entreprise de la manière suivante:

None of the buildings had or required an elevator. A full-time janitor was employed to look after the heating of the main building and to see that the stairways and halls were kept clean, but he does not appear to have devoted all his time to these particular tasks. He received \$25.00 per week. Apart from this janitor service supplied, the various tenants appear to have looked after the premises occupied by them.

The Company's administration expenses impress me as quite low and as not refining much . . .

The Company had not an office . . .

It may well be that, at some future time, the affairs of the new company will show greater activity, but as regards 1964, I think that the respondent [M.N.R.] was right in ruling that the company was a personal corporation.

Fait intéressant à noter, le même juge dans cette cause avait rendu un jugement contraire dans une autre cause semblable ⁵⁰, ce qu'il explique de la façon suivante:

. . . in that case, however, these was a large apartment block containing 32 apartments and an elevator, as well as two other buildings containing stores and office. There were 63 tenants in all and the gross rentals amounted to nearly \$75,000.00 which sum later became increased to \$90,000.00 per annum. These figures show a considerably larger operation than that described by the present appellants ⁵¹.

⁴⁹ 67 D.T.C. 524.

⁵⁰ N° 196 c. M.N.R., 54 D.T.C. 468.

⁵¹ En relisant la cause N° 196 c. M.N.R., *op. cit.*, les explications du juge dans la présente cause nous surprennent. N'est-ce pas le même juge qui affirmait dans cette dernière cause: « Such property does not take care of itself » . . . ?

Smith Holdings Ltd. c. M.N.R. ⁵² (entreprise non active).

La corporation Smith Holdings Ltd. avait entrepris sans succès de développer un système de transport par containers. Le principal actionnaire de Smith Holdings Ltd. détenait en plus le contrôle de Smith Transport (U.S.) Ltd. dont il était le président et il occupait en même temps la présidence de Smith Transport Ltd. Toutes ces compagnies se consacraient principalement aux transports.

La Cour décida en ces termes de l'appel de Smith Holdings Ltd.:

According to its objects, the nature of the appellant company's activities resemble considerably those mentioned in section 68 (1) of the Act.

... appellant did not carry on an active ... business. On the contrary, a corporation acts through resolutions. Nothing in the evidence shows that its president, in any way, was authorized to enter into a business of developing a new system of containers in the transportation field which never became an active ... business; attempts only were made to commence a potential business which never came into existence. How could it be an active business ?

... it had no office of its own, no employees and was controlled by Mr. Smith whose interests conflicted ...

It seems as if Mr. Smith used his personal corporation as a safeguard while trying an experience in a new field of transportation without involving his own transportation company.

Admiral Investments Ltd. c. M.N.R. ⁵³ (entreprise active).

Un mari pauvre et malade voit sa femme hériter de certaines sommes d'argent. Afin d'assurer des revenus suffisants à sa famille, le mari convainc sa femme de constituer en corporation une entreprise de placement (Admiral Investments Ltd.) pour gérer son héritage. Toujours sur les conseils du mari, les fonds sont placés dans des valeurs mobilières susceptibles de prendre de la valeur et des hypothèques.

La Cour, dans cette affaire, n'avait pas à se prononcer sur le caractère actif ou non actif de l'entreprise. Elle l'a cependant constaté dans les termes suivants:

The appellant was not assessed as a « personal corporation » as defined in section 68 (1) of the Income Tax Act from which it

⁵² 67 D.T.C. 5114.

⁵³ 67 D.T.C. 5114.

might be assumed that the appellant therefore carried on « active ... business » within section 68 (1) c).

A cet égard, la Cour opine cependant en ce sens:

However, a consideration of the facts discloses that such an assumption is not warranted.

Portugal c. M.N.R. ⁵⁴ (entreprise non active).

Une compagnie de prêts tire en une année des revenus d'intérêts au montant de \$18.788,04 et contracte les dépenses suivantes: mauvaises créances, \$8.000; frais et intérêts bancaires, \$3.874,34; frais professionnels, \$205; téléphone, \$64,30; frais de voyage, \$800; salaires, \$6.000; promotion commerciale, \$75; laissant un déficit pour l'année au montant de \$230,60.

Après avoir fait la revue des prêts de la corporation, la Cour en arrive à la conclusion suivante:

... that such activities [money-lending] were not sufficient [in nature and extent] to qualify it as being an active ... business.

La Cour donne de plus la signification de l'expression « entreprise non active »:

... nonactive business ... simply means that, for all practical purposes, it did not carry on any business.

Graham c. M.N.R. ⁵⁵ (entreprise active).

Graham, après avoir abandonné son emploi dans une entreprise de garage, incorpore en 1961 une corporation de prêts hypothécaires. En 1966 et 1967, le ministre du Revenu national déclare l'entreprise non active.

La Cour juge au contraire que l'entreprise est exploitée activement:

He [Graham] had accumulated a substantial sum of money in the garage business, over the years, and proceeded to put it, by way of loans, into carefully selected mortgages as and when suitable applications were forthcoming. Sometimes such mortgages were purchased from other mortgagees, but usually the appellant personally inspected any property offered as security and formed his own opinion as to whether or not it was a good risk.

He had a properly equipped office at his house, containing a business telephone and received clerical assistance from his wife

⁵⁴ 68 D.T.C. 47.

⁵⁵ 70 D.T.C. 1747.

and other members of his family. Someone was always present during the day to attend to telephone calls.

Individuals desiring to obtain mortgage loans were referred to the appellant by real estate agents, insurance brokers . . .

. . . there was no shortage of applicants and appellant was kept occupied most of every weekday in attending to the proposals of would-be mortgagors.

As its printed letter head suggests, Bay Meadows steadily and successfully became « Mortgage Specialists ».

He did not merely invest money . . . on the contrary, accepted and effected first and second mortgages as part of his day-to-day work on behalf of Bay Meadows. A person who simply invests in mortgages can do so without making a regular business of it but, here, the appellant actually decided whether or not the security offered was adequate or otherwise satisfactory, had the necessary mortgage document drawn, and then carried out any mortgage transactions arranged, from start to finish.

The appellant was earning a comfortable living out of his activities.

The kind of operation conducted by the company is by no means as simple as it sounds and calls for experience, good judgment and the ability to assess character . . .

Larry Smith c. M.N.R. ⁵⁶ (entreprise non active).

M. Smith, comptable, contrôle une corporation prêteuse, Larry Smith Inc., qui prête habituellement à des personnes avec qui elle a un lien de dépendance ou à des clients personnels de M. Smith, et qui tire de plus une partie de ses revenus de placements dans diverses valeurs mobilières.

La Cour jugea l'entreprise inactive à partir des trois questions suivantes:

1. Whether the transactions reported were at arm's length ?
2. Did Larry Smith Inc., have operational facilities ?
3. The volume of transactions performed and of services rendered ?

A la première question, la Cour constate le fait que plusieurs transactions furent faites avec des personnes ayant des liens de dépendance avec la compagnie.

A la deuxième question, la Cour refusa de reconnaître les facilités d'opération de l'entreprise:

One single telephone in common with other users, one office room shared by another business concern, might, in the literal

⁵⁶ 70 D.T.C. 6344.

sense of the words, constitute operational facilities. However such is not the appropriate criterion in true compliance with the requirements of the statute's section 68 (1) and its subsection c) . . .

No rent was paid to the landlord, an agreement having been reached for a compensatory exchange of managerial services, appellant devoting in fact 70% of his time to the affairs of Larry Smith, chartered accountant . . . and 30% to Larry Smith Inc. . . . the compagny was listed in the telephone index, but in common with Larry Smith, C.A.

Larry Smith Inc., paid no salaries, having no employees; . . .

I am unable to perceive in the preceding set of facts any admissible trait of a business activity pursued; neither do I find a sufficient recourse to those aids, material and personal, without which no so called company may lay claim to viability.

Quant à la troisième question, l'observation la plus intéressante touche l'aspect suivant du problème :

. . . those parties to whom financial assistance was extended and who paid commissions to Larry Smith Inc., were already clients of Larry Smith, chartered accountant and, therefore, the latter knew perfectly their financial standing and he had no further research work to accomplish.

. . . Larry Smith, chartered accountant, can do all and any of the work that can be attended to by Larry Smith Inc.

Weintraub c. M.N.R. ⁵⁷ (entreprise non active).

La compagnie Jodol Holding Ltd., incorporée aux fins de posséder, d'administrer et d'exploiter des édifices commerciaux, avait acquis effectivement deux édifices commerciaux, l'un de cinq étages, l'autre de quatre, loués à environ 35 locataires différents et retenait les services de six employés dont un concierge, deux garçons d'ascenseur et trois nettoyeurs.

De 1964 à 1967 inclusivement, de 20 à 25 locataires changèrent.

Le recrutement des employés, fort instables, se faisait au moyen d'annonces publiques et leur engagement résultait des entrevues avec l'actionnaire majoritaire, après ses heures régulières de travail à l'extérieur.

L'actionnaire majoritaire et sa femme, tous deux officiers de la compagnie, s'occupaient sans rémunération des affaires courantes inhérentes à l'administration des immeubles, dont la tenue des livres, le paiement des obligations, les réparations mineures, etc.

⁵⁷ 72 D.T.C. 1167

Les revenus bruts locatifs s'élevaient aux environs de \$46.000 annuellement alors que les salaires payés atteignaient \$8.724,32.

La compagnie ne possédait pas de bureau propre ni de numéro de téléphone publié dans l'annuaire téléphonique. Les appels téléphoniques à la compagnie se faisaient sous le numéro de téléphone personnel de l'actionnaire principal qui s'occupait d'ailleurs personnellement des relations d'affaires avec les locataires.

De ces faits, la Cour conclut à l'inactivité de l'entreprise pour les motifs suivants:

Obviously, it cannot be said that just because the appellant incorporated a company to hold office buildings . . . this holding suddenly constitutes an active business. There is nothing unusual about a person holding properties which yield a gross rental revenue of \$46,000.00 and the incorporating of a company to hold and manage such properties should not be construed as carrying out an active commercial business.

It is clear from the evidence that this company was incorporated for investment purposes as well as the collecting or receiving of rents from tenants and the maintenance of the premises to their satisfaction, and cannot, in any way whatsoever, be construed as an active commercial business. This holding is more in the nature of an investment and the volume of transactions performed or services rendered is not substantial enough to disturb the nature of this investment.

The appellant is the majority shareholder, and this alleged active commercial business is *operated from his home* because the company has neither an office nor a telephone listing. How could a company be so active when it did not even have an office or a telephone? Jodol Holdings Ltd. was incorporated, as its name implies, to « hold » properties and not to engage in a business or trade, and furthermore its course of conduct during the years 1964 to 1967 inclusive clearly indicates that such was the case.

The company does not engage in trading; it merely holds properties for the sake of the rental income derived therefrom. The nature of its activities is such that the company cannot be considered to exist as an active commercial business but merely as one holding investments.

Amelia Rose c. M.N.R. ⁵⁸ (entreprise non active).

La corporation Amrose Enterprises Ltd. devient membre d'une société chargée d'administrer les 880 unités de logements appartenant à une autre corporation.

⁵⁸ 71 D.T.C. 5481.

La Cour a décidé que le seul fait pour la corporation *Amrose Enterprises Ltd.* d'être membre de la société active d'administration n'a pas pour effet de rendre active l'entreprise d'Amrose.

Walsh and Micay c. M.N.R. ⁵⁹ (absence d'entreprise).

La Cour avait à décider dans cette cause si les revenus tirés de la location de 121 appartements et d'un centre d'achat (le tout d'une valeur de plus de 8 millions de dollars) constituait des revenus d'entreprise ou de biens. Le seul point particulier à cette cause, relatif à la question que nous étudions, réside dans le fait que l'administration des propriétés était confiée aux anciens propriétaires, mais restait entièrement sous le pouvoir de surveillance et de contrôle des propriétaires *Walsh et Micay*.

La Cour a décidé en cette cause que les revenus de location constituaient des revenus tirés de biens plutôt que des revenus d'entreprise.

Or, avec une telle décision, point d'entreprise active s'il n'existe pas d'abord d'entreprise tout court.

Voici comment la Cour a justifié sa décision :

In my view, prima facie the perception of rent as land owner is not the conduct of a business, but cases can arise where the extent of the various services provided by the landlord under the terms of a leasing contract and the time and labour devoted by him are such that the rental paid by the tenant can be regarded as in a substantial measure payment for such services as well as for the use of the property and the interrelation of the use of the premises with the use of such services may be so extensive that the whole sum could readily be regarded not as mere rental of property, but as true receipts of a business of providing apartments suites and services to tenants. It is a question of fact as to what point mere ownership of real property and the letting thereof has passed into commercial enterprise and administration.

... in my opinion the question remaining to be determined is whether the extent and nature of the services provided to tenants as above outlined can affect the rentals received with a trading character as distinct from mere income receipts from property.

On the evidence I think that the rentals received by the appellants should be regarded as having accrued to them as owners of the properties rather than as traders and that the rentals accrued from use by the tenants of the property in that the rentals represent payments for their occupation thereof rather

⁵⁹ 65 D.T.C. 5293.

than from a combination of such use and the other services from which the tenants benefitted. I regard the additional services which were provided to tenants as being relatively insignificant and insufficient to convert the appellants from land owners into the conductors of a business. The services such as the provision of heat, electric stoves and refrigerators, janitorial services to the common hallways, snow removal, carpeting in some rooms of the suites and drapes for windows are those which tenants have come to expect and are those which landlords normally provide in living accommodation of this kind. These are refinements offered to the tenants in connection with the occupation of suites and, in most instances, are also property for the use of which, along with the suites themselves, rent is paid. The heating of the building and snow removal are ancillary to the property itself and are exercised in the landlord's capacity as owner of the property rather than as a service to tenants although the tenants incidentally enjoy the benefits thereof. While the nature of services provided has a bearing on the question, the services above described are not such as would characterize the rental received therefor as income from a business rather than income from property, as services such as the provisions of breakfast, maid, linen, laundry and such like services might do.

The additional charges imposed upon tenants for the use of either indoor or outdoor parking space is also income which accrues from the occupation of property.

Accordingly, I am of the opinion that the income received by the appellants from the operation of Park Towers Apartment, Silver Heights Apartment and Silver Heights Shopping Centre was not income from a business, but was income from property.

*M.N.R. c. Cosmos Inc.*⁶⁰ (absence d'entreprise).

Cosmos Inc., une corporation de placements, vend à profit un terrain acquis cinq années auparavant.

La question en litige dans cette cause (détermination d'un gain en capital) ne nous intéresse pas en ce moment, mais il est intéressant de voir par ailleurs comment la Cour a exposé le « rôle passif » de la compagnie visée en cette cause :

The evidence discloses that the purchase of the land was an isolated transaction and a conscious attempt by the directors of the Company to diversify its investments and acquire a long-term investment. The property was sold exactly as it was bought-for cash. There was no advertising, no subdivision, no promotion of the land for sale, neither was it listed with a real estate agent. Following a market rise in land values . . . the Company accepted

⁶⁰ 64 D.T.C. 5020.

the aforesaid unsolicited offer for the property... about five years after its acquisition.

La Cour se réfère alors aux motifs juridiques exposés dans la cause *M.N.R. c. Valclair Investment Co. Ltd.*⁶¹ où il est dit ceci :

...it cannot be said that in the present case the respondent carried out the transaction in issue in a manner characteristic of those who are trading in real estate. Indeed the passive role played by the respondent was the antithesis of what one would expect from a trader under like circumstances.

Les principales causes résumées ci-dessus et décidées sur des éléments de faits propres à chacune d'elles plutôt que sur des critères généraux comme le fait de l'incorporation, etc., peuvent être regroupés ainsi qu'il suit selon leurs activités particulières :

activité	entreprise active	entreprise non active	absence d'entreprise
prêt et finance	<i>Graham c. M.N.R.</i> 70 D.T.C. 1747	N° 74 c. <i>M.N.R.</i> 52 D.T.C. 410 <i>Finning c. M.N.R.</i> 61 D.T.C. 1251 <i>Portigal c. M.N.R.</i> 68 D.T.C. 47 <i>Larry Smith c. M.N.R.</i> 70 D.T.C. 6344	
administration immobilière	N° 196 c. <i>M.N.R.</i> 54 D.T.C. 468 N° 585 c. <i>M.N.R.</i> 58 D.T.C. 754	<i>Manson c. M.N.R.</i> 52 D.T.C. 433 N° 137 c. <i>M.N.R.</i> 54 D.T.C. 22 <i>Morley C. van deer</i> <i>Voort c. M.N.R.</i> 58 D.T.C. 737 <i>Sawle Estate et al.</i> c. <i>M.N.R.</i> 67 D.T.C. 524 <i>Weintraub c. M.N.R.</i> 72 D.T.C. 1167 <i>Amelia Rose c. M.N.R.</i> 71 D.T.C. 5481	<i>Weintraub c.</i> <i>M.N.R.</i> 72 D.T.C. 1167 <i>Walsh and Micay</i> c. <i>M.N.R.</i> 65 D.T.C. 5293
redevances		N° 418 c. <i>M.N.R.</i> 57 D.T.C. 243	
placements	<i>Admiral Investments</i> <i>Ltd. c. M.N.R.</i> 67 D.T.C. 5114	<i>Glaspie c. M.N.R.</i> 63 D.T.C. 828	<i>M.N.R. c. Cosmos</i> 64 D.T.C. 5020

⁶¹ 64 D.T.C. 5014.

administration
de portefeuille

Smith c. M.N.R.
64 D.T.C. 49

élevage
de chevaux

Taylor c. M.N.R.
61 D.T.C. 513

II. — ESSAI DE DÉFINITION DES TERMES.

A. ÉTAT DES DIFFICULTÉS.

Les grandes difficultés relatives à l'interprétation des termes « entreprise », « exploitation active d'une entreprise » et « exploitation non active d'une entreprise » résultent, croyons-nous, de la confusion fréquente de ces termes et de l'absence de dénominateurs communs d'appréciation dans la jurisprudence.

1. Ainsi, lorsqu'il s'est agi par le passé de distinguer un « gain en capital » d'un « revenu d'entreprise ⁶² », les tribunaux ont interprété de la façon la plus large le terme « entreprise » défini au paragraphe 248 (1) ⁶³. Bref, dès qu'une transaction ressemblait en quelque sorte à une initiative d'un caractère commercial, les revenus en provenant étaient qualifiés de revenus d'entreprise, et à cet égard, les tribunaux scrutaient longuement: 1° l'intention du contribuable; 2° le rapport entre la transaction et l'entreprise du contribuable; 3° la nature de la transaction et des biens sur lesquels elle porte; 4° le nombre et la répétition des transactions, et 5° les objets de la corporation ⁶⁴.

2. La jurisprudence relative à la détermination des « gains en capital » et des « revenus d'entreprise » devient par contre toute autre lorsqu'il s'agit de distinguer un « revenu de bien » d'un « revenu d'entreprise », où le terme « entreprise » prend alors un sens beaucoup plus restreint. La cause N° 216 c. *M.N.R.* ⁶⁵ en est l'illustration par excellence; citant *Laidlam J. A., In re Parzon*, (1946) O.R. 229, le juge Fordham fait siennes les explications suivantes:

The word « business » . . . as used in various statutes involves at least three elements:

- (1) the occupation of time, attention and labour;
- (2) the incurring of liabilities to other persons; and

⁶² En application de l'article 4 de l'ancienne loi.

⁶³ Art. 139 (1) e) de l'ancienne loi.

⁶⁴ Pour l'étude de ces facteurs, nous référerons le lecteur à la section du *Guide du Contribuable canadien* publié par C.C.H. chaque année. Ce guide comprend une excellente analyse sur le sujet.

⁶⁵ 54 D.T.C. 551.

(3) the purpose of a livelihood or profit.

A person who devotes no time or attention or labour, by himself or by servants or employees, to the working or conduct of the affairs of an enterprise does not carry on the business of such enterprise. He might, for instance, be only financially interested. But to carry on business he must give attentions, or perform labour, for the maintenance or furtherance of the undertaking, and devote time to the accomplishment of its objects. He must also be in such relation to the public that he may be help liable to others. The liabilities must be such as to be referable to the carrying on of the enterprise. Obligations assumed in connection with and for the purpose only of betterment of property owned by a man do not necessarily constitute him a person who carries on business. Finally, it is an essential element of carrying on business that the purpose of the engagement is for a livelihood or profit. If an enterprise is not conducted as a means to accomplish that object it does not come within the ordinary meaning of the term « business ».

Dans son livre *Canadian Income Tax for Accountants*⁶⁶, W. G. Leonard ajoute :

In contrast, income from property is a return on invested capital, obtained for relatively little outlay of time, labour or attention. Examples on rentals, interest, dividends, royalties and estate income.

3. Maintenant, surtout dans les cas d'application de l'alinéa 12 (1) a) de l'ancienne loi⁶⁷ qui permettait de déduire du revenu les dépenses faites « en vue de gagner ou de produire un revenu tiré . . . d'une entreprise », voilà que les tribunaux ont encore interprété le terme « entreprise » avec plus de restriction encore. Les exemples sont nombreux; en voici un :

*Anderson c. M.N.R.*⁶⁸.

Dans cette affaire, un médecin avait effectué en deux ans environ 125 transactions commerciales, en plus de son travail régulier de médecin.

La Cour refusa de permettre la déduction de certaines pertes parce que :

Each of the appellant's transaction herein was an adventure in the nature of trade and this cannot be treated as a continuing business, as each one is a distinct and separate adventure in the nature of trade. There is not sufficient continuity in what the appellant did to make it a business in itself.

⁶⁶ C.C.H. Canadian Ltd., 3rd ed., 1961, aux pages 27 et 28.

⁶⁷ Maintenant 18 (1) a).

⁶⁸ 66 D.T.C. 166.

Voilà donc une première confusion. Pourtant, la loi précise bien clairement que le terme « entreprise » (*business*) comprend « . . . une initiative d'un caractère commercial » (*an adventure in the nature of trade*).

La suite du jugement ajoute une deuxième confusion, cette fois relativement aux expressions « exploiter une entreprise » et « exploiter activement une entreprise » :

Moreover he is a practising physician and his dabbling in commodity futures was something quite apart from his regular occupation or profession. The method he chose of investing his money, or his process of making a quick turnover, could not amount to a business. The appellant's *modus operandi* would not characterize him as a trader in commodities. He did not promote, advertize, or even take delivery thereof; he did not have or want any customers, his active medical practice precluding him from spending much time in commodity futures operations. The fact that he entered into those transactions in the hope of making quick profits is not sufficient to stamp him as a trader in the commodity market. He was not engaged in the business of buying and selling commodities and his losses were therefore non-deductible.

Il faudrait donc conclure qu'une entreprise exploitée non activement n'est pas une entreprise ! En d'autres termes une « entreprise » doit être nécessairement exploitée activement et comme le terme « entreprise » comprend « une profession, un métier, un commerce, une fabrication ou une activité de quelque genre que ce soit (ou) . . . une activité ou affaire d'un caractère commercial », tout cela aussi doit être exploité activement ⁶⁹.

Afin de mieux illustrer, à ce stade, les effets de cette confusion, étudions l'hypothèse suivante: un contribuable acquiert un immeuble de quatre unités de logement dans le but d'en tirer des revenus pour un certain temps et de le revendre éventuellement à profit lorsque les circonstances s'y prêteront.

D'une façon certaine, le profit réalisé lors de la revente de l'immeuble sera imposable au titre de revenu d'entreprise. Par contre, comme le contribuable administre cette propriété peu importante sans effort et sans y consacrer beaucoup de temps, une certaine jurisprudence nous obligerait à reconnaître que le même contribuable n'exploite pas une entreprise à cet égard. Si le contri-

⁶⁹ V. dans le même sens: *M^e Laws c. M.N.R.*, 65 D.T.C. 1; *M.N.R. c. Cosmos Inc.*, 64 D.T.C. 5020; *Scott c. M.N.R.*, 63 D.T.C. 1121; *Funk c. M.N.R.*, 65 D.T.C. 139; *Miller c. M.N.R.*, 64 D.T.C. 5084; etc . . .

buable est une corporation, une autre jurisprudence nous permettrait de dire que la corporation exploite une entreprise, mais non activement, ce qui aurait alors pour effet de la rendre une « corporation personnelle », si elle remplit les autres conditions pertinentes. D'un autre côté, si la revente de la propriété s'effectue à perte plutôt qu'à profit tel qu'escompté, la perte ne sera vraisemblablement pas admise à titre de perte d'entreprise, etc.

Nous croyons fermement en la nécessité de donner au terme « entreprise » employé dans la loi de l'impôt sur le revenu la signification la plus uniforme possible, selon d'ailleurs le texte et l'esprit de l'article 248 de la nouvelle loi ⁷⁰. Évidemment, si le législateur désire donner différents sens au terme entreprise selon les impôts visés, il n'a qu'à amender la loi en conséquence. Nous n'avons pas, aujourd'hui, à présumer et encore moins à décider que le législateur a eu cette intention.

Si l'on persiste à vouloir donner au terme « entreprise » un sens polyvalent, la jurisprudence continuera d'être trop souvent inconsistante et contradictoire, comme en fait foi l'exemple suivant relatif à l'administration d'immeubles locatifs:

Walsh and Micay c. M.N.R. ⁷¹.

L'administration d'immeubles à appartements et d'un centre d'achat ne constitue pas une « entreprise ».

Sawle Estate et al. c. M.N.R. ⁷².

L'administration d'immeubles à appartements constitue une entreprise.

En réalité, l'administration d'immeubles locatifs constitue une entreprise ou ne constitue pas une entreprise. Si l'on décide dans la négative parce que les immeubles sont peu importants, que leur administration ne requiert que peu de temps, etc., il devient dès lors impossible d'employer les mêmes critères ou les mêmes normes pour affirmer, en d'autres occasions, le caractère non actif de cette entreprise. L'exemple ci-dessus l'illustre clairement.

Il devient donc impérieux de définir dans la mesure du possible les grands critères ou normes généraux de distinction entre les

⁷⁰ Art. 139 de l'ancienne loi.

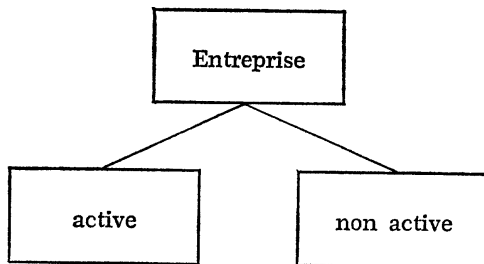
⁷¹ 65 D.T.C. 5293. Aussi *Weintraub c. M.N.R.*, 72 D.T.C. 1167.

⁷² 67 D.T.C. 524. Aussi *Manson c. M.N.R.*, 52 D.T.C. 433; N° 74 c. *M.N.R.*, 52 D.T.C. 410; N° 196 c. *M.N.R.*, 54 D.T.C. 468; N° 585 (N° 1) c. *M.N.R.*, 58 D.T.C. 754; *Morley C. van der Voort c. M.N.R.*, 58 D.T.C. 737.

expressions « entreprise », « entreprise exploitée activement » et « entreprise exploitée non activement ». Nous disons « dans la mesure du possible », car nous sommes contraints de réaliser l'immense difficulté inhérente à ce travail et l'impasse dans laquelle cette question a souvent jeté les tribunaux.

B. CARACTÈRES DE L'ENTREPRISE.

La loi de l'impôt sur le revenu emploie les expressions « entreprise » et « entreprise exploitée activement ». Cela nous permet de la façon la plus simple de conclure: 1° qu'il existe deux façons d'exploiter une entreprise — activement ou non activement — et 2° que dans les deux cas, il existe d'abord et avant tout une entreprise.



Les termes « active » et « non active » ne sont que les qualificatifs de l'entreprise, laquelle inclut, ne l'oublions pas, « . . . une activité de quelque genre que ce soit, y compris un projet comportant un risque ou une affaire de caractère commercial », de sorte qu'une affaire de caractère commercial peut être aussi exploitée d'une manière active ou non active et partant qu'il serait erroné d'affirmer qu'une affaire de caractère commercial exploitée non activement n'est pas une entreprise au sens de la loi de l'impôt.

La définition que donne la loi de l'impôt ⁷³ du terme « entreprise » reste très large.

Le dictionnaire Robert en donne la définition suivante: « ce qu'on se propose d'entreprendre; mise-à-jour de ce dessein ».

Le terme « entreprise » fait donc essentiellement appel à l'exploitation de quelque chose dans un but recherché. En matière commerciale, financière et industrielle, il s'agira de l'exploitation de services ou de biens dans le but ⁷⁴ d'en retirer un profit ou des

⁷³ Art. 248 (1).

⁷⁴ Que le but soit explicite ou implicite.

revenus. C'est là, évidemment, « faire quelque chose » : pas d'exploitation, pas d'entreprise.

Or il ne nous semble pas besoin de « faire beaucoup » pour « faire quelque chose » ; une très petite exploitation n'en demeure pas moins une exploitation. Le simple fait de mettre en œuvre les moyens nécessaires à l'accomplissement des buts recherchés constitue une entreprise ⁷⁵.

Ainsi, un contribuable qui acquiert par exemple un très petit terrain dans le but de le revendre avec un léger bénéfice fait une affaire de caractère commercial et partant, il exerce une entreprise au sens du paragraphe 248 (1) de la loi de l'impôt. De la même façon, le contribuable qui loue le sous-sol de sa résidence pour en tirer un revenu exerce une entreprise à cet égard.

Par contre, le contribuable qui, par exemple, se contenterait effectivement de ne louer que trois de ses quatre unités de logements ne saurait prétendre exercer une entreprise à l'égard des quatre unités de logements. En pareil cas, son entreprise se résu-merait bien entendu à l'administration de trois unités de logements.

C. ENTREPRISE « ACTIVE » ET ENTREPRISE « NON ACTIVE ».

Avec la nouvelle loi, les tribunaux auront beaucoup plus de facilité à définir plus systématiquement que par le passé le caractère actif ou non actif d'une entreprise.

Sous l'ancienne loi de l'impôt sur le revenu, l'ensemble des opérations d'une corporation constituait une entreprise soit active, soit non active, de sorte que les tribunaux ont eu parfois la tâche extrêmement ingrate de trancher le débat par une réponse globale.

Avec la nouvelle loi, et particulièrement l'alinéa 125 (1) a), il sera dorénavant possible aux tribunaux de décider que certaines opérations d'une corporation constituent une entreprise active et que d'autres opérations ne constituent pas une entreprise active.

Par exemple, si une corporation tire X% de ses revenus d'un commerce d'huile à chauffage, Y% de ses revenus de l'administra-

⁷⁵ Dans ce même sens, *Boisvert M. in re N° 585 (N° 1) c. M.N.R.*, 58 D.T.C. pages 754 à 760, citant HANNAN and FARNSWORTH, in *The Principles of Income Taxation*, à la page 163: « It is clear . . . that very little activity is required to constitute the carrying on of a trade or business by an incorporated company. The mere fact of incorporation for the purpose of gaining income appears to be conclusive as to the carrying on of a business, if the company is following an object for which it was formed. »

tion d'immeubles locatifs et Z% de dividendes et d'intérêts sur placements, il sera loisible au ministre du Revenu ou aux tribunaux de disposer de ce cas en deux étapes :

1° Il faut décider dans la première étape quelles sources de revenu de la corporation constituent une entreprise. Dans le présent cas, les revenus tirés du commerce d'huile à chauffage et de l'administration d'immeubles locatifs constituent certes des revenus d'entreprise, alors que les revenus en dividendes et en intérêts sur placements demeurent des revenus de placement ou de biens.

2° La deuxième étape consiste à décider si les revenus d'entreprise, tels que mentionnés ci-dessus, proviennent d'une exploitation active ou non active de chacune des entreprises visées, aux fins de qualifier les revenus sujets au taux réduit d'impôt en vertu de l'article 125 de la nouvelle loi.

D. CARACTÈRES DE L'ENTREPRISE « ACTIVE » ET DE L'ENTREPRISE « NON ACTIVE ».

Dans l'esprit des remarques ci-dessus, nous commenterons brièvement les principaux facteurs retenus par les tribunaux avant l'entrée en vigueur de la nouvelle loi pour dégager ensuite ceux qui nous paraissent les plus appropriés aux fins de l'application de la nouvelle loi.

1. *Le fait de l'incorporation.*

Nous ne croyons pas que le simple fait pour des contribuables de se constituer en corporation puisse réellement créer une preuve même « *prima facie* » d'une exploitation active d'une entreprise. La corporation ne reste essentiellement qu'un des moyens légaux d'exercer un commerce ou une entreprise, tout comme les sociétés.

2. *Les buts et objets déclarés dans les lettres patentes et les statuts corporatifs.*

Les buts et objets déclarés dans les lettres patentes et les statuts corporatifs indiquent à leur face même l'intention des actionnaires de faire affaires dans les secteurs visés. Rien cependant dans les lettres patentes d'une corporation ne peut nous permettre de présumer que les objets de la corporation seront exploités activement ou non activement. Le dynamisme d'une exploitation restera toujours une question de fait, comme l'ont d'ailleurs affirmé les tribunaux à maintes reprises.

D'un autre côté, nous ne pouvons pas admettre la règle qui veut, comme ce fut le cas dans l'affaire *Mendel c. M.N.R.*⁷⁶, qu'une entreprise ne puisse être exploitée activement si elle n'est pas autorisée par les lettres patentes ou les statuts de la corporation. La loi sur les corporations canadiennes accorde aux corporations des pouvoirs très généraux⁷⁷ et de plus, les *Propositions pour un nouveau droit des corporations commerciales canadiennes* suggèrent de reconnaître aux corporations les mêmes pouvoirs et la même capacité qu'une personne physique⁷⁸.

3. *Les buts et les objets réellement poursuivis et réalisés par une corporation.*

C'est véritablement dans l'étude des buts et des objets poursuivis et réalisés par une corporation que nous pouvons dégager les critères fondamentaux et les dénominateurs communs d'une entreprise exploitée activement ou non activement. Notre position à cet égard résulte d'une jurisprudence abondante en ce sens et nous nous y sommes déjà référé dans la première partie de cet exposé.

4. *La nature des biens de la corporation.*

Il existe un nombre considérable de biens dont l'exploitation ne peut se faire autrement que d'une manière active. Cette constatation nous est indiquée clairement dans deux causes déjà vues précédemment: N° 196 c. *M.N.R.*⁷⁹ et *Alexander Graham c. M.N.R.*⁸⁰.

Nous sommes contraints cependant de reconnaître que la même constatation n'a guère été reprise par les tribunaux dans les autres cas étudiés précédemment. Cela peut s'expliquer par le point de vue différent avec lequel les tribunaux ont abordé généralement la question de l'« activité » d'une entreprise et la conception que les juges ont des affaires.

A titre d'exemple, dans la cause N° 196 c. *M.N.R.*⁸¹, la Cour affirme que l'administration et l'entretien d'immeubles commerciaux ne se font pas seuls: « Such property does not take care of itself . . . instead, fuel must be purchased, furnaces manned,

⁷⁶ 65 D.T.C. 114, à la page 120.

⁷⁷ Art. 13, 4 sf.

⁷⁸ Vol. 1, titre 3.00 et vol. 2, art. 3.01.

⁷⁹ 54 D.T.C. 468.

⁸⁰ 70 D.T.C. 1747.

⁸¹ 54 D.T.C. 468.

corridors and wash-rooms kept clean, . . . , etc. ⁸² », reconnaissant par le fait même le caractère actif de l'entreprise. Par opposition, la Cour précise que: « It is not like bond, debenture or similar security that can be put aside and ignored until the next interest date approaches. » Nous souscrivons pleinement à ce point de vue, de préférence à celui exprimé dans la cause *Manson c. M.N.R.*: « I find it difficult to view the collecting or receiving rents monthly from four tenants and maintaining premises to their satisfaction, as being active business . . . none of the factors such as advertising or business promotion, for example, came into play. As the owner of certain property the company had chiefly to receive rents and make certain disbursements, as a matter of routine. In no sense, I think could its operations be called even large or busy ⁸³. » Nous sommes incapable de souscrire à cette dernière conception de l'entreprise qui, pour être active, doit avoir des dimensions relativement considérables et chercher à accroître son marché et ses effectifs. Nous reviendrons plus loin sur cet aspect des dimensions et de la promotion des objets de l'entreprise.

5. *Les activités de la corporation et de ses dirigeants.*

En règle générale, les tribunaux ont basé leurs décisions sur des faits précis relatifs à l'activité réellement déployée par les corporations et leurs dirigeants. Nous avons regroupé ces faits au début de notre exposé ⁸⁴ pour ensuite les situer dans le contexte des causes dans lesquelles les tribunaux les avaient retenus ⁸⁵. Comment ces faits peuvent-ils servir à l'établissement de règles générales utiles pour déterminer le caractère « actif » ou « non actif » d'une entreprise ?

Encore une fois la conception qu'une personne a de l'« entreprise » et de l'« entreprise active » reste capitale sur le plan pratique. C'est là la seule explication des arguments si différents et parfois même contradictoires employés par les tribunaux pour décider de cette question. Par exemple, certains juges refuseront de reconnaître le caractère actif d'une entreprise si ses activités sont dites « de routine ». D'autres juges ne s'occupent pas de la routine des activités, mais concentrent leur attention soit sur l'absence de promotion commerciale, soit sur la faiblesse de l'organisation administrative, soit sur la limitation des activités de la

⁸² *Ibid.*, p. 469.

⁸³ 52 D.T.C. 433, p. 435.

⁸⁴ A la page 19.

⁸⁵ Aux pages 20 à 51.

corporation, etc. Il n'existe pas encore de dénominateurs communs à cet égard ni de principes directeurs ni même de règles assez générales pour dégager des règles de droit universelles. Les tribunaux s'en défendent bien d'ailleurs, en affirmant à maintes reprises que chaque cas reste un cas d'espèce et que les faits retenus ne peuvent être appréciés qu'à l'intérieur de la cause soumise. Une telle option, si réaliste qu'elle puisse être, présente quand même de grands désavantages, par exemple, elle laisse la porte ouverte à l'arbitraire, à l'insécurité et aux contradictions.

Quoi qu'il en soit, la nouvelle loi donnera à l'avenir une plus grande latitude aux tribunaux pour décider de ces questions avec plus de nuances. L'ancienne loi, nous l'avons vu, ne laissait pas d'autres choix aux tribunaux que de qualifier d'active ou de non active l'ensemble des opérations d'une corporation. Avec la nouvelle loi, il deviendra dorénavant possible de qualifier d'active l'exploitation de certaines entreprises et de non active l'exploitation d'autres entreprises. Ainsi, une corporation exploitant activement une partie de ses entreprises et non activement l'autre partie n'aura pas à être jugée entièrement active ou non active. Cette nouvelle possibilité ouvre de meilleures perspectives à l'interprétation jurisprudentielle à cet égard. Nous tenons compte de cette nouvelle situation dans l'étude des facteurs suivants retenus par le passé par les tribunaux qui décidèrent du caractère « actif » ou « non actif » des entreprises visées.

a) *La corporation ne fait rien à toutes fins utiles.*

— *soit parce quelle n'effectue objectivement aucune opération :* il serait en effet difficile de tenter de qualifier une entreprise si la corporation n'effectue aucune opération. Une corporation qui ne fait rien ne saurait prétendre exercer une entreprise;

— *soit parce que des personnes étrangères à ses cadres assument tout le travail inhérent à ses activités :*

la cause *Finning c. M.N.R.*⁸⁶ nous fournit un exemple d'une situation où le travail inhérent à l'activité d'une corporation est en réalité assumé par des personnes étrangères aux cadres de cette corporation. La Cour remarque à ce sujet que: « the most that can be said of the instant set of facts is that Finning Tractor and Equipment Company « actively carried on » the

⁸⁶ 61 D.T.C. 1251.

financial affairs of a mere « prête-nom », *Finning Securities Ltd.*⁸⁷ » et jugea de ce fait l'entreprise inactive⁸⁸.

Dans les cas où une corporation n'est que le prête-nom d'une autre, nous ne croyons pas que la question de son activité puisse même se poser. Au contraire, les paragraphes 245 (1) et 247 (2) de la nouvelle loi de l'impôt sur le revenu⁸⁹ nous paraissent de meilleure application en l'occurrence.

Dans les autres cas où la corporation n'agit pas comme prête-nom d'une autre, nous ne croyons pas que le seul fait du transfert du travail d'une corporation à une autre corporation soit en soi concluant aux fins de déterminer le caractère actif ou non actif de la première corporation.

Une telle entente de travail peut fort bien répondre, dans l'esprit d'un contribuable, à des besoins d'ordre administratif et viser une plus grande efficacité et de meilleures économies. Nous ne croyons pas que les tribunaux doivent juger les modalités et les qualités de l'organisation administrative d'une corporation. Il reste bien certain cependant que, si une corporation se départit de son pouvoir de surveillance et de contrôle, son exploitation cesse d'être active. A l'extrême limite, on pourrait même dire qu'elle n'exerce même plus une entreprise comme telle.

Afin de ne pas préjudicier au caractère actif d'une entreprise, le type de délégation ci-dessus devrait répondre au moins aux exigences générales suivantes:

- la délégation doit résulter de l'organisation administrative de la corporation visée;
- la délégation doit être « bona fide » et non pas dans le but de soustraire de l'impôt des revenus par ailleurs imposables⁹⁰;
- la délégation ne doit couvrir que du travail d'exécution, laissant intacte la responsabilité de la corporation à l'égard du contrôle et de la surveillance de ses opérations et de son pouvoir décisionnel en général.

⁸⁷ *Ibid.*, à la page 1254.

⁸⁸ Dans la cause *Admiral Investments Ltd. c. M.N.R.*, 67 D.T.C. 5114, la Cour n'a pas retenu par contre le fait que la compagnie agissait sur les instructions d'une personne étrangère à ses cadres.

⁸⁹ Art. 137 (1) et 138 A (2) de l'ancienne loi.

⁹⁰ Si les dépenses occasionnées par la délégation sont jugées déraisonnables en égard aux circonstances, le Ministre du Revenu a pleine autorité pour les rejeter au titre de dépenses déductibles: art. 67 de la nouvelle loi.

A titre d'exemples, dans la cause *Admiral Investments Ltd. c. M.N.R.*⁹¹, les instructions données par un contribuable à son conjoint propriétaire du contrôle d'une corporation n'ont pas eu pour effet de rendre l'entreprise inactive. Dans la cause N° 196 c. *M.N.R.*⁹², une firme indépendante de courtiers en immeuble recevait les loyers pour le propriétaire des immeubles et négociait les baux avec les clients éventuels. La Cour accepta ce type de délégation en la commentant comme suit:

The latter [the real state firm] does not have a free hand in such matters, but must have the approval of the appellant before the terms of any new or renewed tenancy may be treated as settled. The evidence adduced made it clear that the appellant had a lot to say in such matters and did not always accept the recommendations of the realtors. It was the appellant, in fact, who had had most to do with increasing some of the rentals charged and selecting the most desirable class of tenants⁹³.

b) *La corporation exerce une certaine activité, mais cette activité n'est que « de routine ».*

L'argument du travail routinier a été invoqué dans la cause *Manson c. M.N.R.*⁹⁴.

As the owner of certain property the company had chiefly to receive rents and make certain disbursements, as a matter of routine⁹⁵.

Un tel argument reste isolé dans la jurisprudence et nous remarquons qu'il a probablement été utilisé par le tribunal dans la cause ci-dessus à cause du peu d'importance des propriétés de la corporation.

La routine dans le travail effectué par la corporation et ses dirigeants ne nous apparaît pas un argument valable pour déterminer le caractère actif ou non actif de ses entreprises, car le fait de faire de la publicité, par exemple, peut aussi bien constituer aussi un acte de routine pour une corporation dont les activités consistent à vendre des biens de consommation. En somme, la publicité est fondamentalement déterminée par la situation concurrentielle du marché que partage une corporation et peut tout autant constituer un acte de routine que la simple collection de comptes. Une autre raison pour ne pas retenir le caractère de la routine dans

⁹¹ 67 D.T.C. 5114.

⁹² 54 D.T.C. 468.

⁹³ *Ibid.*, à la page 469.

⁹⁴ 52 D.T.C. 433.

⁹⁵ *Ibid.*, à la page 435.

l'entreprise repose sur les difficultés de qualifier ce qui est routinier et ce qui ne l'est pas. Enfin, une activité intense peut être qualifiée de routinière si elle est faite toujours de la même manière.

c) Les activités de la corporation sont très restreintes.

Nous avons vu précédemment que les tribunaux ont accordé beaucoup d'importance à l'étendue des activités réellement poursuivies par les corporations. Rappelons que les faits suivants, déjà vus, ont amené les tribunaux à juger des entreprises non actives :

- très petit nombre de transactions d'affaires;
- chiffre d'affaire très bas;
- très peu de dépenses et de débours;
- nombre de clients très restreint;
- services très limités;
- pas assez de travail au sein de la corporation pour occuper du personnel; etc.

Ces quelques faits relevés par les tribunaux caractérisent particulièrement bien les « petites » entreprises par rapport aux entreprises moyennes, telles qu'on les conçoit généralement; les tribunaux ont vite assimilé l'entreprise « non active » aux petites entreprises.

La faible étendue des opérations d'une corporation peut certes résulter du manque d'« activité » de la corporation et de ses dirigeants, mais il serait injuste à notre avis de généraliser l'application d'une telle règle. Il arrive constamment, en effet, que les activités intenses de corporations ne produisent pas l'accroissement de leurs opérations, ou encore que le manque d'activité n'empêche pas l'accroissement des opérations d'une corporation. La réalité économique nous paraît assez claire pour démontrer que les faibles limites des opérations d'une corporation peuvent également être imposées par beaucoup d'autres facteurs étrangers à l'activité même de la corporation et de ses dirigeants.

De plus, la corporation peut fort bien aussi fixer elle-même les propres limites à ses opérations. Ainsi un contribuable dont l'intention et les moyens lui dictent de ne pas s'aventurer au-delà d'une certaine limite économique pourra quand même exploiter activement son entreprise, comme ce fut le cas, d'ailleurs, dans la cause *McCorkell c. M.N.R.* :

Because it did so little business in 1955, the respondent ruled that General Fur Trading Ltd. was to be regarded as a personal corporation in that year, although it had not been so regarded theretofore . . . Appellant's serious illness appears not to have been taken into consideration at all. This is somewhat difficult to understand. If an architect, say, has a poor year as regards receipts from clients and in addition experiences an illness that incapacitates him during most of the same year, no one would suggest that he was no longer in practice. A private commercial corporation is not to be viewed differently. In the instant case, paragraph (c) of section 68 (1) is hardly to be taken as meaning that unless such a corporation operates at full tilt during a particular year, it loses its status ipso facto and falls into another category, viz. that of a personal corporation, regardless of the attendant circumstances. Such a change, when indicated, is not to depend on the whim of anyone, but only on a clear failure to avoid the effect of the said paragraph. This will always be a question of fact and, in my view, the company was beyond the ambit of paragraph (c) during 1955 to all intents and purposes. The illness of its managing director was a good reason for the small volume of business done; he was the company's moving spirit, so to speak ⁹⁶.

Quant au nombre de transactions d'affaires, les tribunaux ont affirmé à maintes reprises qu'une seule transaction pouvait constituer une « entreprise ⁹⁷ » mais dans la cause N° 418 c. *M.N.R.*, la Cour ajoute que:

... the word « active » must necessarily relate to more than just one transaction ⁹⁸.

Cette dernière remarque nous permet de dégager une certaine continuité, une certaine permanence dans le travail d'une corporation qui veut exploiter activement ses entreprises.

Relativement à l'argument des dépenses et des débours minimes, nous croyons que ces faits dépendent beaucoup plus de la nature des activités de la corporation et de la qualité de l'organisation en général que du fait d'une exploitation non active. De plus, si l'exploitation active d'une entreprise comporte des dépenses et des débours, il faut aussi reconnaître que l'exploitation tout court d'une entreprise entraîne aussi des dépenses et des débours. Ce n'est donc pas là un élément distinctif très caractéristique.

⁹⁶ 61 D.T.C. 154, à la page 156.

⁹⁷ *M.N.R. c. Taylor*, 56 D.T.C. 1125; *Schuck c. M.N.R.*, 56 D.T.C. 457; *Chutter c. M.N.R.*, 55 D.T.C. 1239; *Thurnbull c. M.N.R.*, 57 D.T.C. 1170; *Estate of J. T. Davidson*, 58 D.T.C. 111; etc.

⁹⁸ 57 D.T.C. 243, à la page 244.

Il en est de même du nombre limité de clients de la corporation. A l'extrême, un contribuable peut consacrer plus d'activité au service d'un seul client important que de cent clients marginaux. En pareil cas, il est même permis de croire que l'activité du contribuable sera davantage centrée sur une plus grande efficacité et un meilleur rendement.

D'un autre point de vue, nous avons vu que la limite des services offerts par une corporation pouvait être interprétée comme un indice d'inactivité. Encore ici, nous devons reconnaître qu'une « grande » corporation offrira des services à sa mesure, donc très vastes, et qu'une « petite » corporation dispensera des services restreints. Où se situe alors la limite entre l'exploitation active et non active dans cette hypothèse ?

Enfin, le dernier argument étudié dans la présente section se réfère à la quantité de travail insuffisante pour occuper un contribuable ou ses employés. Comme les autres ci-dessus, cet argument nous paraît encore beaucoup trop relatif. Par exemple, un contribuable consacrera tout son temps à gérer des entreprises considérables alors qu'un autre dont les entreprises demeurent restreintes n'y consacrera qu'une partie de son temps. Il pourra même arriver qu'un contribuable consacre plus de temps à l'exploitation d'une petite entreprise qu'un autre à l'exploitation d'une entreprise plus considérable.

Les faits analysés dans la présente section ont le défaut d'être des plus relatifs et imprécis. Tout au plus pourraient-ils servir, à la limite, comme indices, faute de meilleur argument.

d) La corporation ne fait aucune promotion commerciale.

Nous regroupons sous le titre « promotion commerciale » les divers faits suivants retenus de temps à autre par les tribunaux :

- absence d'annonces publicitaires;
- absence de numéro de téléphone dans l'annuaire téléphonique;
- aucune adresse connue du public;
- absence de papier à lettre distinctif, c'est-à-dire avec en-tête de la corporation;
- absence d'identification de la corporation à l'entrée de ses bureaux; etc.

Le point de vue le plus communément exprimé par les juges qui ont analysé et retenu l'aspect de la « promotion commerciale » se résume clairement dans l'extrait suivant:

... It is submitted that, in order to carry on an active... business, a company must take some positive action, such as advertising or soliciting business⁹⁹.

La promotion commerciale reste cependant un argument peu déterminant, principalement pour les raisons suivantes:

- les tribunaux ne l'ont guère invoquée;
- dans les cas où les juges ont retenu des faits relatifs à la promotion commerciale, jamais ces faits ne sont isolés; au contraire, ils constituent l'un des nombreux autres facteurs à la base de la décision du tribunal; et
- enfin, la promotion commerciale devient inutile objectivement pour une corporation qui poursuit des activités non concurrentielles ou qui a atteint les objectifs qu'elle s'est fixés.

e) *La corporation ne possède pas d'organisation administrative et matérielle.*

Par l'expression « organisation administrative et matérielle », nous entendons l'existence des cadres et des facilités habituelles d'opération propres au genre d'entreprise visée.

C'est ainsi que l'organisation administrative et matérielle fait défaut dans les cas suivants retenus par les tribunaux:

- absence d'un bureau d'affaires;
- pas d'employé;
- pas de secrétariat;
- pas d'ameublement;
- pas de téléphone;
- pas de papier à lettre distinctif;
- ou encore rien de ce qui précède n'appartient en propre à la corporation.

⁹⁹ *Dreury c. M.N.R.*, 52 D.T.C. 410, à la page 412; l'absence de promotion commerciale est aussi soulignée dans les causes suivantes: *Manson c. M.N.R.*, 52 D.T.C. 433; *Finning c. M.N.R.*, 61 D.T.C. 1251; *Smith c. M.N.R.*, 64 D.T.C. 49; l'existence de promotion commerciale constitue un élément positif dans la cause suivante: *Walkem c. M.N.R.*, 70 D.T.C. 1747; les autres causes étudiées n'en font pas mention.

A la lecture des causes étudiées dans la première partie de cet exposé, nous remarquons le grand intérêt des tribunaux relativement à l'organisation administrative et matérielle d'une corporation; nous regrettons cependant encore une fois qu'un trop grand nombre de juges aient passé cet aspect de la question sous silence.

De toutes façons, les décisions jurisprudentielles qui ont tenu compte de l'organisation de l'entreprise manquent d'uniformité et certaines nous rendent confus.

En règle générale, l'absence ou la faiblesse extrême d'organisation administrative et matérielle a pour effet de rendre l'entreprise non active ¹⁰⁰. Nous souscrivons aussi à cette règle.

Par contre, comment concilier les règles établies par les deux décisions suivantes:

- dans la cause *Manson c. M.N.R.* ¹⁰¹, le juge déclare l'entreprise inactive, après avoir rappelé que: « there were six employees . . . there was an office on the premises available for use, but no clerk or stenographer occupied it and apparently there was not enough clerical work or bookkeeping to justify engaging one . . . » et
- dans la cause *Walkem c. M.N.R.* ¹⁰², la Cour déclare l'entreprise active, en remarquant entre autres que le contribuable: « had a properly equipped office at his house, containing business telephone and received clerical assistance from his wife ¹⁰³. . . »

Quoi qu'il en soit, la partie la plus surprenante de la jurisprudence relativement à l'organisation d'une entreprise touche au partage de certains services, par exemple, le partage du bureau avec une autre société, le partage du secrétariat, du téléphone, du personnel, etc. Dans les cas où les circonstances s'y prêtent sur les plans administratifs, matériels et financiers, nous comprenons fort bien qu'il puisse être avantageux pour différentes entreprises de regrouper certains de leurs services dans le but de diminuer les coûts d'administration, par exemple. Partant, nous regretterions

¹⁰⁰ *Smith c. M.N.R.*, 70 D.T.C. 6344; *Smith Holdings Ltd. c. M.N.R.*, 67 D.T.C. 625; *Sawle Estate et al. c. M.N.R.*, 67 D.T.C. 524; *Smith c. M.N.R.*, 64 D.T.C. 49; *Finning c. M.N.R.*, 61 D.T.C. 1251; N° 418 c. *M.N.R.*, 57 D.T.C. 243; N° 74 c. *M.N.R.*, 52 D.T.C. 410.

¹⁰¹ 52 D.T.C. 433.

¹⁰² 70 D.T.C. 1747.

¹⁰³ Dans la cause *Weintraub c. M.N.R.*, 72 D.T.C. 1167, la Cour constate le manque d'organisation matérielle de la compagnie pour conclure simplement à la non existence d'entreprise.

que les tribunaux accordent une signification négative à ce genre d'accords, comme ils l'ont déjà fait à quelques reprises, par exemple dans la cause *Smith c. M.N.R.* ¹⁰⁴:

One single telephone in common with other users, one office room shared by another business concern, might, in the literal sense of the words, constitute operational facilities. However such is not the appropriate criterium in true compliance with the requirements of the statute's section 68 (1) and its subsection (c).

Tous arrangements raisonnables à ces égards devraient être acceptés, puisqu'ils ne constituent pas d'ailleurs l'essentiel de la question.

f) *La corporation transige principalement avec des personnes ayant des liens de dépendance avec elle.*

A quelques reprises, les tribunaux ont semblé retenir le fait que certaines corporations transigeaient principalement avec des personnes avec qui elles avaient des liens de dépendance (*not at arm's length*), comme l'un des facteurs d'appréciation de l'activité corporative.

Une seule fois, la question fut posée clairement par la Cour fédérale ¹⁰⁵, qui s'est cependant bornée à constater l'existence du lien de dépendance sans cependant y accorder une grande importance, à la lecture de la décision ¹⁰⁶.

Dans les autres causes, les juges ne mentionnent pas le lien de dépendance comme tel; ils se limitent à constater l'existence de relations étroites et personnelles entre une corporation et ses principaux clients aux fins d'apprécier le travail réel de la corporation en de telles circonstances, le degré de son activité, la bonne foi des transactions. En d'autres termes, l'existence de liens de dépendance n'apparaît pas comme un argument valable et les décisions reposent sur des facteurs étudiés précédemment et étrangers au lien ¹⁰⁷.

¹⁰⁴ 70 D.T.C. 6344; dans le même sens: *Smith Holdings Limited c. M.N.R.*, 67 D.T.C. 625; *Sawle Estate et al. c. M.N.R.*, 67 D.T.C. 524; *Finning c. M.N.R.*, 61 D.T.C. 1251; N° 74 c. *M.N.R.*, 52 D.T.C. 410.

¹⁰⁵ Anciennement la Cour de l'Echiquier du Canada.

¹⁰⁶ 70 D.T.C. 6344, à la page 6346.

¹⁰⁷ N° 74 c. *M.N.R.*, 52 D.T.C. 410; *Finning c. M.N.R.*, 61 D.T.C. 1251; *Glaspie c. M.N.R.*, 63 D.T.C. 828; *Smith c. M.N.R.*, 64 D.T.C. 49; *Mendel c. M.N.R.*, 65 D.T.C. 114; *Smith Holding Limited c. M.N.R.*, 67 D.T.C. 625.

CONCLUSION.

Avec l'entrée en vigueur de la nouvelle loi canadienne de l'impôt sur le revenu, et plus particulièrement l'alinéa 125 (1) a) de la loi, la véritable question ne consiste plus maintenant à cataloguer la corporation entière comme active ou inactive mais plutôt à déterminer celles de ces entreprises qui sont exploitées activement et celles qui ne le sont pas.

Les critères de qualification restent encore difficiles à définir, malgré la nouvelle loi de l'impôt sur le revenu et les tribunaux devront sans doute comme par le passé continuer à baser leurs décisions principalement sur les faits pertinents à chaque cause. Par contre, nous croyons qu'il est possible maintenant de commencer l'unification d'un certain nombre de règles relatives à la détermination du caractère « actif » ou « passif » de l'exploitation d'une entreprise.

Afin d'éviter les décisions inconciliables ou contradictoires, l'appréciation du caractère « actif » ou « non actif » de l'exploitation d'une entreprise déterminée devrait suivre rigoureusement le cheminement suivant:

- 1) *L'entreprise visée est-elle réellement une « entreprise » au sens de la loi canadienne de l'impôt sur le revenu ?*

Dans la négative, le caractère « actif » ou « non actif » de cette entreprise cesse dès lors d'être une question pertinente.

Aux fins de déterminer l'existence de l'entreprise, les facteurs maintenant bien établis par une abondante jurisprudence relative aux gains en capital peuvent facilement être appliqués en l'occurrence, savoir:

- a) *l'intention du contribuable;*
- b) *le rapport entre la transaction et l'entreprise du contribuable;*
- c) *la nature de la transaction et des biens sur lesquels elle porte;*
- d) *le nombre et la répétition des transactions; et*
- e) *les objets de la corporation* ¹⁰⁸.

Si l'on en vient à la conclusion qu'il s'agit bien d'une « entreprise » au sens de la loi de l'impôt, il faut alors poser la deuxième question qui suit.

¹⁰⁸ Ces facteurs sont très bien expliqués dans *Le Guide du contribuable canadien* publié chaque année par C.C.H. Ltd. et nous renvoyons le lecteur pour plus de détails au chapitre traitant des gains en capital.

2) *L'entreprise visée est-elle exploitée « activement » ou « non activement » ?*

« Exploiter une entreprise », c'est essentiellement faire quelque chose, c'est exécuter un dessein, un plan ¹⁰⁹: il ne peut exister d'entreprise si rien n'est fait.

Par contre, une chose peut être faite, aux limites, d'une façon « active » ou « passive ». Bien entendu, entre ces limites, il y a la gamme des positions intermédiaires, ce qui rend d'autant plus complexe et difficile la question de connaître le moment précis où une entreprise cesse d'être exploitée passivement pour devenir exploitée activement. C'est là essentiellement une question de fait que les tribunaux ont d'ailleurs analysée dans le contexte de chaque cause où elle se présentait. Nous avons vu et étudié les diverses positions des tribunaux à cet égard et d'une façon générale, nous retenons les règles générales suivantes aux fins de déterminer le caractère « actif » ou « non actif » d'une entreprise.

a) *L'entreprise visée doit être dynamique.*

Le dynamisme d'une entreprise peut être apprécié de plusieurs points de vue, savoir:

- le travail ou l'activité des dirigeants et du personnel;
- les moyens mis en œuvre pour atteindre les buts économiques visés; ou
- les résultats économiques atteints.

b) *L'entreprise visée doit être organique.*

L'entreprise organisée possède des structures et des cadres administratifs et exécutifs ainsi que les instruments de travail nécessaires à la réalisation des buts recherchés.

c) *L'entreprise doit être stable.*

Eu égard à toutes les circonstances qui lui sont propres, une entreprise exploitée activement présentera le caractère de la stabilité. En d'autres termes, elle fournira un service régulier, continu et durable.

¹⁰⁹ Voir dictionnaire *Robert* sous les termes « entreprise » et « entreprendre », par exemple. Du point de vue fiscal, le « plan » pourrait s'appeler le « profit making scheme ».

Tous les éléments de fait vus précédemment sont couverts par les règles ci-dessus. Nous espérons que le jour viendra où les tribunaux consacreront une vue d'ensemble à cette question de l'« entreprise exploitée activement » qui se limite trop actuellement à des éléments marginaux comme le partage du bureau administratif, l'absence de publication du numéro de téléphone, etc.

Causes citées

- 72 D.T.C. 1167, *Weintraub c. M.N.R.*
- 71 D.T.C. 5481, *Amelia Rose c. M.N.R.*
- 70 D.T.C. 6344, *Larry Smith c. M.N.R.*
- 70 D.T.C. 1747, *Alexander Graham c. M.N.R.*
- 68 D.T.C. 47, *Sophie Portigal c. M.N.R.*
- 67 D.T.C. 5114, *Admiral Investments Limited c. M.N.R.*
- 67 D.T.C. 625, *Samuel P. Smith Holdings Limited c. M.N.R.*
- 67 D.T.C. 524, *Estate of the late George T. Sawle and Ross T. Sawle c. M.N.R.*
- 66 D.T.C. 769, *Arthur Lecours c. M.N.R.*
- 66 D.T.C. 166, *Anderson c. M.N.R.*
- 65 D.T.C. 5293, *Walsh and Micay c. M.N.R.*
- 65 D.T.C. 667, *Smitty's Pankake Houses Ltd. c. M.N.R.*
- 65 D.T.C. 139, *Funk c. M.N.R.*
- 65 D.T.C. 114, *Frederick Mendel c. M.N.R.*
- 65 D.T.C. 1, *Me Laws c. M.N.R.*
- 64 D.T.C. 5084, *Miller c. M.N.R.*
- 64 D.T.C. 5020, *M.N.R. c. Cosmos Inc.*
- 64 D.T.C. 5014, *M.N.R. c. Valclair Investment Co. Ltd.*
- 64 D.T.C. 49, *Percy N. Smith c. M.N.R.*
- 63 D.T.C. 1121, *Scott c. M.N.R.*
- 63 D.T.C. 828, *Poppy Beale Glaspie c. M.N.R.*
- 61 D.T.C. 1251, *Earl B. Finning c. M.N.R.*
- 61 D.T.C. 513, *Edward P. Taylor c. M.N.R.*
- 61 D.T.C. 154, *Ernest G. McCorkell c. M.N.R.*
- 58 D.T.C. 761, *N° 585 (No. 2) c. M.N.R.*
- 58 D.T.C. 754, *N° 585 (No. 1) c. M.N.R.*
- 58 D.T.C. 737, *Morley C. van der Voort c. M.N.R.*
- 58 D.T.C. 111, *Estate of John Thompson Davidson c. M.N.R.*

- 57 D.T.C. 1170, *M.N.R. c. Franklin W. Thurnbull*
57 D.T.C. 243, N° 418 c. *M.N.R.*
56 D.T.C. 1125, *M.N.R. c. Taylor*
56 D.T.C. 1007, *C. W. Logging Co. Ltd. c. M.N.R.*
56 D.T.C. 457, *Shuck c. M.N.R.*
55 D.T.C. 1239, *Chutter c. M.N.R.*
54 D.T.C. 551, N° 216 c. *M.N.R.*
54 D.T.C. 514, *Baker Estates Limited c. M.N.R.*
54 D.T.C. 468, N° 196 c. *M.N.R.*
54 D.T.C. 343, *Ardwold Gate Ltd. c. M.N.R.*
54 D.T.C. 22, N° 136 c. *M.N.R.*
53 D.T.C. 1158, *Sutton Lumber & Trading Company Limited*
c. *M.N.R.*
52 D.T.C. 433, *Mrs. Benjamin Manson c. M.N.R.*
52 D.T.C. 410, N° 74 c. *M.N.R.*
1925 S.C.R. 45, *Anderson Logging Company c. The King*
17 T.C. 569, *R. Liman c. Winckworth*
1921 12 T.C. 181, *The Commissioners of Inland Revenue c.*
The Korean Syndicate Ltd.