

[TRADUCTION]

Zehnder & Co. (Appelante) v. Ministre du Revenu National (Intimé)

Le Juge Kerr—Halifax, les 13 et 14 novembre 1969; Ottawa, le 6 février 1970.

Impôt sur le revenu—Résidence d'une compagnie—Compagnie de navigation constituée au Canada—Gestion à l'étranger de ses activités maritimes—Siège social au Canada—Officiers et directeurs résidant au Canada—Contrôle de fait exercé à l'étranger par les propriétaires bénéficiaires.

La compagnie *R*, constituée au Canada en 1948, exploitait une entreprise de navigation, par l'intermédiaire de gérants qui résidaient en Angleterre. La compagnie *R* avait eu son siège social d'abord à Montréal, puis à Halifax (Nouvelle-Écosse); c'est là qu'elle conservait le registre de ses actionnaires, le registre des procès-verbaux, ainsi que le sceau de la compagnie; elle y avait ouvert un compte bancaire et émis des certificats d'actions; c'est également à Halifax qu'avaient lieu les réunions du conseil d'administration. La majorité des actions de la compagnie était détenue par l'appelante au nom de *H*. L'appelante et *H* résidaient tous deux en Angleterre. La compagnie *R* avait cinq administrateurs, qui résidaient tous à Halifax. Trois des directeurs, qui étaient également les principaux officiers de la compagnie, détenaient des actions de *R*, mais c'est l'appelante qui en était propriétaire bénéficiaire. Les officiers et directeurs de la compagnie *R* exerçaient leurs fonctions sur les instructions de *H* ou des membres de sa famille.

Jugé (confirmant une cotisation d'impôt sur le revenu pour l'année 1964), la compagnie *R* résidait au Canada, au sens de l'article 2(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, en 1964; il n'était pas nécessaire de déterminer si elle résidait également ailleurs. Les directeurs de la compagnie *R* exerçaient, au Canada, le pouvoir de direction et de contrôle des affaires essentielles de la compagnie, même s'ils le faisaient en exécution des instructions données en Angleterre par *H* et sa famille.

Renvoi: De Beers Consolidated Mines Ltd v. Howe [1906] A.C. 455; *M.N.R. v. Crossley Carpets (Can.) Ltd* [1968] C.T.C. 570; *Bullock v. Unit Construction Co.* (1959) 38 T.C. 713

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

R. H. Rhude, c.r., et *D. H. McDougall* pour l'appelante.

G. W. Ainslie, c.r., et *C. D. MacKinnon* pour l'intimé.

LE JUGE KERR—Il s'agit d'un appel en l'espèce de la décision de la Commission d'appel de l'impôt, en date du 21 juin 1968, à l'égard de la cotisation d'impôt sur le revenu de l'appelante, pour l'année d'imposition 1964, et relative à l'impôt correspondant sur sa fraction du revenu non distribué de la *Rex Shipping Company Limited*, ci-après dénommée «Rex», détenu par cette dernière au 31 mars 1964.

A toutes les époques pertinentes, l'appelante était actionnaire de la compagnie *Rex* et ne résidait pas au Canada.

Le problème est de savoir si *Rex* pouvait être considérée comme une personne résidant au Canada, au sens de l'article 2(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, à l'époque considérée pour la cotisation. Si tel était le cas, l'appelante sera tenue de payer l'impôt cotisé, en qualité d'actionnaire non-résidente de *Rex*. L'intimé affirme que *Rex* était résidente au Canada, alors que l'appelante prétend le contraire.

Voici les articles de la loi applicables à la question du domicile de Rex :

2. (1) Un impôt sur le revenu doit être payé, ainsi qu'il est prévu ci-après, sur le revenu imposable, pour chaque année d'imposition, de toute personne résidant au Canada à quelque époque de l'année.

139 (4a)¹ Pour l'application de la présente Loi, une corporation constituée au Canada est censée avoir été un résident du Canada durant toute une année d'imposition si elle a exercé des affaires au Canada à toute époque de l'année.

Rex a été constituée, en vertu de la *Loi sur les compagnies*, en compagnie privée par Lettres patentes en date du 23 décembre 1948. Elle est devenue propriétaire et exploitante de 4 cargos: le *Bellwoods Park* (rebaptisé *Brookhurst*), le *Port Royal Park* (rebaptisé *Fernhurst*), le *Fort Miami* (rebaptisé *Midhurst*) et le *Banff Park* (rebaptisé *Oakhurst*).

Ces quatre bateaux faisaient partie des 58 qui avaient été acquis à l'origine par l'Acadia Overseas Freighters Ltd, en vertu d'un accord (Pièce A-1) en date du 20 novembre 1947 entre Acadia et Sa Majesté le Roi du chef du Canada, par l'intermédiaire de la Corporation des biens de guerre. Par accord (Pièce A-4) conclu entre Acadia et Rex en date du 2 mai 1949, Acadia a cédé à Rex les droits qu'elle possédait relativement à ces 4 navires.

En vertu de cette cession, Rex s'engageait à remplir toutes les obligations d'Acadia découlant pour cette dernière du contrat initial, dans la mesure où elles concernaient lesdits 4 cargos. Parmi ces conditions, il était stipulé qu'à moins d'une autorisation écrite et préalable de Sa Majesté le Roi du chef du Canada, les cargos devaient être exploités sous enregistrement canadien.

En vertu d'un autre accord (Pièce A-5) conclu entre Sa Majesté le Roi, Acadia et Rex, en date du 2 mai 1949, Sa Majesté reconnaissait ladite cession et Rex s'engageait à exploiter les cargos sous enregistrement canadien.

Par une série d'accords ultérieurs, conclus en 1950 entre Sa Majesté le Roi, Rex et la Commission maritime canadienne, Sa Majesté a approuvé l'exploitation des bateaux sous enregistrement britannique et Rex s'est engagée à nommer et employer un gérant britannique tant que les cargos se trouveraient sous enregistrement britannique. A la suite de quoi, par accord (Pièce A-10) en date du 27 avril 1950 entre Rex et Hadjilias & Co. domiciliée à Londres, Rex a confié à cette compagnie la gestion des cargos avec pouvoirs d'armateur-gérant et d'armateur-propriétaire desdits cargos; Rex accordait à la compagnie de larges pouvoirs, entre autres, ceux de conclure en son nom tout accord relatif à l'utilisation des cargos, de percevoir le revenu des frets et les autres fruits de leur exploitation et d'effectuer tout paiement les concernant, toutes ces fonctions devant être accomplies conformément aux instructions du conseil d'administration de Rex, avec la ré-

¹ Telle qu'adoptée en 1960-61, ch. 49, article 38(6), elle s'applique à l'année d'imposition concernée. Modifiée en 1965, ch. 18, article 28 (4), elle s'applique dans sa nouvelle formulation ci-dessous énoncée aux années 1965 et suivantes:

139(4a) Pour l'application de la présente Loi, une corporation est réputée avoir été un résident du Canada pendant l'intégralité d'une année d'imposition si

- a) dans le cas d'une corporation constituée après le 26 avril 1965, elle a été constituée au Canada;
- b) et dans le cas d'une corporation constituée avant le 27 avril 1965, elle a été constituée au Canada et, à un moment quelconque de l'année d'imposition ou à un moment quelconque d'une année d'imposition antérieure de la corporation qui s'est terminée après le 26 avril 1965, elle était résidente du Canada ou y exerçait une entreprise.

serve que, dans l'exercice des pouvoirs qui leur étaient conférés, les gérants «devaient, chaque fois que cela était nécessaire ou opportun, agir après consultation du conseil d'administration». Hadjilias & Co. s'est également engagée à tenir en détail les livres comptables, les comptes et les transcriptions intéressant les cargos; à fournir tout renseignement que pourraient exiger la Commission maritime canadienne et la Commission de contrôle des changes du Canada; et à remettre périodiquement à Rex, au Canada, toute somme excédentaire. L'accord avait également prévu la rémunération d'Hadjilias & Co. pour les services qu'elle rendrait. La compagnie a exploité les bateaux conformément à l'accord de gestion et remis, tel que prévu, les sommes qu'elle en retirait à Rex, à Halifax.

On avait inscrit des hypothèques sur ces navires, pour garantir à Sa Majesté le Roi du chef du Canada le paiement de leur prix d'achat ainsi que l'intérêt correspondant. La Commission maritime canadienne et la Commission de contrôle des changes du Canada avaient un droit de regard sur cet aspect, entre autres, de l'exploitation de ces navires.

Il serait maintenant souhaitable d'exposer les faits suivants, qui ont été admis à l'audience par l'avocat de l'appelante, sur demande de la partie adverse:

1. L'appelante, Zehnder and Company, est domiciliée à Zurich (Suisse).
2. L'appelante est portée sur le registre des actions comme propriétaire de 469 actions ordinaires de la Rex Shipping Company Limited (ci-après désignée Rex) sur les 505 actions ordinaires émises.
3. Rex a été constituée par Lettres patentes, le 23 décembre 1948, conformément à la *Loi sur les compagnies* (Statuts du Canada de 1934).
4. Par lettres patentes, le capital autorisé de la compagnie Rex a été fixé à \$500,000.00 et partagé en 3,500 actions privilégiées de \$100.00 chacune et 1,500 actions ordinaires de \$100.00 chacune.
5. Lors de sa constitution, Rex avait son siège social en la cité de Montréal (province de Québec, Canada).
6. Les administrateurs provisoires dont les noms suivent étaient à cette époque tous résidents du Canada:
 - Lucien Beauregard, c.r.
 - Jean Brisset
 - L. S. Reycraft
 - Jules Y. Beauregard
 - J. O. Brunelle
7. Lors d'une réunion tenue le 2 mai 1949 dans le bureau 33 au numéro 240 ouest rue Saint-Jacques, à Montréal (province de Québec), à trois heures trente de l'après-midi, les administrateurs provisoires ont donné leur démission et les personnes dont les noms suivent ont été élues administrateurs de Rex:
 - Emanuel E. Hadjilias
 - Nicholas E. Kulukundis
 - Léonidas Adrianopoulos
 - Georges P. Hadjilias
 - Basile Salamis
8. Lors d'une réunion des administrateurs tenue le 10 mars 1950, les personnes énumérées au paragraphe 7 ont abandonné leurs fonctions d'administrateurs de Rex et les personnes dont les noms suivent ont alors été élues administrateurs de Rex:
 - Harry I. Mathers—Président et administrateur
 - Evatt R. Mathers—Vice-président et administrateur
 - George D. Webb—Secrétaire et administrateur
 - Arthur Atkinson—Administrateur
 - G. L. Payne—Administrateur

A toutes les époques pertinentes, les personnes susmentionnées étaient résidentes du Canada.

* * *

11. A l'époque en question, les actionnaires de Rex étaient les suivants:

Actionnaires	Actions ordinaires	Actions privilégiées
H. I. Mathers	2	—
Evatt R. Mathers	1	—
George D. Webb	1	—
G. Tidgwell	1	—
P. B. Sifneos	10	20
Z. A. Sifneos	10	20
Maria Sifneos	2	6
Rita Sifneos	3	5
Janette Sifneos	3	6
D ^r P. E. Sifneos	3	6
Zehnder and Company	469	937

* * *

13. Tous les certificats d'actions émis par Rex l'ont été, soit à Halifax, soit à Montréal, par l'un ou plusieurs des administrateurs canadiens.

* * *

17. Aucun registre général ou local des actionnaires de l'appelante n'a jamais été tenu ailleurs que dans les provinces de Nouvelle-Écosse ou de Québec.

18. Le registre des délibérations du conseil d'administration et des actionnaires de la compagnie Rex a toujours été tenu dans les provinces de Nouvelle-Écosse ou de Québec.

19. Le sceau de l'appelante n'est jamais sorti des provinces de Nouvelle-Écosse ou de Québec.

20. Depuis le 6 juin 1950, la compagnie Rex a un compte courant bancaire au bureau principal de la Banque de Nouvelle-Écosse, à Halifax.

21. Tous les chèques tirés sur ce compte ont été signés par deux des administrateurs canadiens.

22. Deux des administrateurs canadiens devaient, sur réception du relevé bancaire, remplir le formulaire de règlement des soldes et d'acquiescement de la banque.

* * *

30. L'accord² passé entre Sa Majesté le Roi et la compagnie Rex en date du 2 mai 1949 (et produit devant la Commission d'appel de l'impôt sous la cote A-5) a été rédigé par deux des administrateurs canadiens en la cité d'Halifax.

31. L'accord³ passé entre la compagnie Rex et Acadia Overseas Freighters Limited en date du 2 mai 1949 a été rédigé au Canada.

32. L'accord⁴ passé entre S.M. le Roi, la Commission maritime canadienne et Rex (et concernant le «Fort Miami») a été conclu dans la province de Nouvelle-Écosse par deux des administrateurs canadiens de Rex (et a été produit devant la Commission d'appel de l'impôt sous la cote A-6, dans l'affaire *Janet Sifneos v. M.N.R.*).

33. En 1950, Rex a acheté de la Corporation de disposition des biens de la Couronne un cargo de 10,000 tonnes de port en lourd, le «Fort Miami». Dans l'acte de vente, Rex était décrite comme ayant son principal établissement d'affaires en la cité d'Halifax.

34. Dans l'acte créateur de l'hypothèque consentie par Rex au moment de l'achat du «Fort Miami», cette dernière se décrivait comme:

«une personne morale constituée, ayant son siège social et son principal établissement d'affaires au numéro 10 de la rue Prince, en la cité d'Halifax (province de Nouvelle-Écosse, Canada).»

² Pièce A-5 à la Cour de l'Échiquier.

³ Pièce A-4 à la Cour de l'Échiquier; concerne l'achat de navires.

⁴ Pièce A-6 à la Cour de l'Échiquier.

L'acte d'hypothèque a été exécuté dans la province de Nouvelle-Écosse.

* * *

36. L'accord⁵ passé entre S.M. le Roi, la Commission maritime canadienne et la compagnie Rex (et concernant le «*Belwoods Park*») en date du 16 mai 1950 a été conclu dans la province de Nouvelle-Écosse par deux des administrateurs canadiens de Rex (et a été produit devant la Commission d'appel de l'impôt sous la cote A-8).

37. En 1950, la compagnie Rex a acheté de la Corporation de disposition des biens de la Couronne un cargo de 10,000 tonnes de port en lourd, le «*Belwoods Park*».

Dans l'acte de vente, Rex était décrite comme ayant son principal établissement d'affaires en la cité d'Halifax.

38. Dans l'acte créateur de l'hypothèque consentie par Rex au moment de l'achat du «*Belwoods Park*», cette dernière se décrivait comme:

«une personne morale constituée, ayant son siège social et son principal établissement d'affaires au numéro 10 de la rue Prince, en la cité d'Halifax (province de Nouvelle-Écosse, Canada).»

L'acte d'hypothèque a été exécuté dans la province de Nouvelle-Écosse.

* * *

40. L'accord⁶ passé entre S.M. le Roi, la Commission maritime canadienne et la compagnie Rex (et concernant le «*Banff Park*») en date du 1^{er} mai 1950 a été conclu dans la province de Nouvelle-Écosse par deux des administrateurs canadiens de Rex (et a été produit devant la Commission d'appel de l'impôt sous la cote A-7).

41. En 1950, la compagnie Rex a acheté de la Corporation de disposition des biens de la Couronne un cargo de 10,000 tonnes de port lourd, le «*Banff Park*». Dans l'acte de vente, Rex était décrite comme ayant son principal établissement d'affaires en la cité d'Halifax.

42. Dans l'acte créateur de l'hypothèque consentie par Rex au moment de l'achat du «*Banff Park*», cette dernière se décrivait comme:

«une personne morale constituée, ayant son siège social et son principal établissement d'affaires au numéro 10 de la rue Prince, en la cité d'Halifax (province de Nouvelle-Écosse, Canada).»

L'acte d'hypothèque a été exécuté dans la province de Nouvelle-Écosse.

* * *

44. L'accord⁷ passé entre S.M. le Roi, la Commission maritime canadienne et la compagnie Rex (et concernant le «*Port Royal Park*») en date du 17 mai 1950 a été conclu dans la province de Nouvelle-Écosse par deux des administrateurs canadiens de Rex (et a été produit devant la Commission d'appel de l'impôt sous la cote A-9).

45. En 1950, la compagnie Rex a acheté de la Corporation de disposition des biens de la Couronne un cargo de 10,000 tonnes de port lourd, le «*Port Royal Park*». Dans l'acte de vente, Rex était décrite comme ayant son principal établissement d'affaires en la cité d'Halifax.

46. Dans l'acte créateur de l'hypothèque consenti par Rex au moment de l'achat du «*Port Royal Park*», cette dernière se décrivait comme:

«une personne morale constituée, ayant son siège social et son principal établissement d'affaires au numéro 10 de la rue Prince, en la cité d'Halifax (province de Nouvelle-Écosse, Canada).»

L'acte d'hypothèque a été exécuté dans la province de Nouvelle-Écosse.

* * *

⁵ Pièce A-8 à la Cour de l'Échiquier.

⁶ Pièce A-7 à la Cour de l'Échiquier.

⁷ Pièce A-9 à la Cour de l'Échiquier.

49. La compagnie Rex a vendu
 le «*Midhurst*» le 10 septembre 1957
 le «*Brookhurst*» le 12 novembre 1957
 le «*Oakhurst*» le 19 décembre 1957
 le «*Fernhurst*» le 19 mars 1958.

50. En établissant son relevé de profits et pertes pour l'ensemble de ses exercices financiers, la compagnie Rex a inclus dans son revenu des recettes provenant de diverses sources à travers le monde, et n'a jamais établi de relevés indiquant les revenus provenant de ses activités commerciales au Canada.

51. Pour chacune de ses années d'imposition, Rex a présenté à l'intimé une déclaration de revenu, ainsi que les relevés financiers nécessaires.

* * *

53. Rex n'a jamais produit de déclaration d'impôt sur le revenu auprès des services du fisc du Royaume-Uni, ni d'aucun autre pays à l'exception du Canada.

54. En calculant son revenu conformément à la *Loi de l'impôt sur le revenu* (S.R.C. 1952, ch. 148), Rex a réclamé une allocation de coût en capital, en considérant comme coût en capital des quatre navires le prix d'achat qu'elle avait payé.

55. A la suite du déplacement de son siège social à Halifax, Rex a retenu régulièrement les services d'avocats pratiquant dans les provinces de Nouvelle-Écosse ou de Québec.

56. A la suite du déplacement du siège social de Rex à Halifax, les vérificateurs de la compagnie ont été des résidents de Nouvelle-Écosse.

57. Les lettres envoyées par Rex à la Commission maritime canadienne pour solliciter l'autorisation de vendre ses navires ont été dictées et rédigées à Halifax (Nouvelle-Écosse).

58. L'adresse postale de H. I. Mathers and Sons Limited est restée la même que celle de Rex pendant la période en question.

59. Les soldes payables, lors du règlement final, au Gouvernement canadien sur l'achat des quatre navires ont été versés au moyen des sommes déposées sur un compte bancaire à Halifax (Nouvelle-Écosse).

Le nom de famille Hadjilias joue un rôle important en l'espèce. Tout d'abord, on trouve Elias E. Hadjilias, le grand-père de la famille, qui a vécu en Grèce jusqu'en 1946 environ, puis à Londres jusqu'à sa mort, en 1951. Son fils, Emmanuel E. Hadjilias, a quitté la Grèce pour Londres vers 1919 et a vécu au Royaume-Uni jusqu'en 1965. C'était le principal actionnaire d'Hadjilias & Co. jusqu'en 1965 environ; à cette époque, il céda ses actions à son fils Elias E. (qui portait le nom de son grand-père) qui, lui, a toujours vécu en Angleterre. Un autre membre de la famille, Elias N. Hadjilias, qui réside en Angleterre depuis 1937, est devenu l'un des administrateurs d'Hadjilias en 1948 et son directeur depuis 1962. George P. Hadjilias a été un certain temps administrateur de la compagnie Rex. Il faut également mentionner un autre membre de la famille, Emmanuel E. Kulukundis, gendre du grand-père Hadjilias, qui a participé à l'acquisition originaire des 58 bateaux. Le grand-père est à l'origine de la constitution de la compagnie Rex. La plupart des actions de la compagnie étaient détenues par l'appelante Zehnder and Company, originaire de Suisse, au nom d'Emmanuel E. Hadjilias.

Harry I. Mathers, qui a toujours été président et administrateur de la compagnie Rex depuis le 10 mars 1950, est président de I. H. Mathers & Son, d'Halifax (Nouvelle-Écosse), bureau de courtiers maritimes qui est sa principale activité. Les autres personnes qui, à cette date, ont été élues

⁸ Il faudrait lire «I. H. Mathers & Son Limited».

administrateurs de Rex sont: le frère d'H. I. Mathers, Evatt, vice-président de Mathers & Son, George Webb (l'un des employés de cette société), Arthur Atkinson et G. L. Payne (tous deux employés de l'Acadia Overseas Freighters, dont Harry Mathers a été président pendant de nombreuses années). A toutes les époques pertinentes, toutes ces personnes résidaient à Halifax. Je les désignerai par la suite comme «administrateurs d'Halifax» de la compagnie Rex. Zehnder and Company était propriétaire en bénéficiaires des actions de la compagnie Rex qui avaient été inscrites à leurs noms.

Mathers est devenu président et administrateur de la compagnie Rex à la demande d'Emmanuel Hadjilias et c'est lui qui a choisi les autres administrateurs d'Halifax. D'après le dossier, je déduis qu'Emmanuel Hadjilias avait donné à Mathers instruction générale de veiller à l'accomplissement des tâches et obligations de la compagnie Rex, de ses administrateurs et agents, et lui avait confié le soin de pourvoir à la bonne administration et à la bonne gestion de la compagnie, dans la mesure où ces exigences s'appliquaient sur le territoire canadien; j'en déduis également que les bateaux devaient être gérés de Londres par Hadjilias & Company; que Mathers devait se conformer aux instructions régulièrement reçues d'Emmanuel ou de son fils ou de quelque membre de la famille ou encore par l'intermédiaire d'Hadjilias & Company; et qu'en cas de nécessité, Mathers pourrait compter sur la famille Hadjilias pour lui fournir des fonds. Les décisions importantes concernant la compagnie Rex étaient prises par cette famille et, en dirigeant les affaires de la compagnie Rex au Canada, Mathers n'a fait que ce qu'elle exigeait; et a pris au nom de Rex ou de ses administrateurs et agents toutes les mesures nécessaires à la mise en œuvre de ces décisions, notamment en convoquant le conseil d'administration, en faisant adopter des résolutions ou en exécutant des contrats. Voici quelques unes des décisions importantes mentionnées par les procès-verbaux des réunions du conseil d'administration et de l'assemblée générale des actionnaires:

- a) Réunion du conseil d'administration du 14 février 1951. On a adopté la résolution d'émettre des actions au bénéfice de certaines personnes. Mathers déclare que les instructions d'émettre les actions ont été données par Emmanuel Hadjilias ou par son fils; conformément à ces instructions, les actions ont été émises et les certificats envoyés au père ou à son fils.
- b) Réunion du conseil d'administration du 3 juillet 1951. On adopte la résolution de verser à Zehnder and Company une commission de 1% sur le montant des frets bruts. Réunion du conseil d'administration du 11 décembre 1952. On adopte la résolution de verser une commission sur les frets à ladite compagnie. Mathers déclare que les instructions à cet effet viennent de ladite famille.
- c) Réunion du conseil d'administration du 3 juillet 1952. On adopte la résolution d'accorder un prêt à la Compania Naviera Hesperia S.A. Réunion du conseil d'administration du 17 décembre 1956. On adopte la résolution d'ouvrir un compte à la Westminster Bank de Londres, Mathers déclare que les instructions à cet effet provenaient de l'un des membres de la famille. Mathers ne connaissait pas du tout cette compagnie et n'a pas fait d'enquête.

- d) Réunion du conseil d'administration du 17 décembre 1952. On adopte la résolution d'ouvrir un compte à la Westminster Bank de Londres, et d'en confier la gestion à Hadjilias & Company. Mathers déclare que les instructions à cet effet provenaient de ladite famille.
- e) Réunion des actionnaires du 31 décembre 1958. On décide, par résolution, de liquider la compagnie Rex. Mathers déclare que les instructions à cet effet proviennent de la famille; et il demande aux vérificateurs de Rex à Halifax, de procéder à la dissolution.

Les procès-verbaux des réunions du conseil d'administration de la compagnie Rex, après que Mathers en soit devenu président, déclarent que ces réunions avaient lieu à Halifax; mais en réalité, les administrateurs ne tenaient pas ces séances, et ne se rencontraient pas en tant que tels. En pratique, Mathers devait préparer les procès-verbaux et les signer; il devait ensuite les présenter au secrétaire Webb qui les contresignait sans commentaire ni consultations. Tout ceci se faisait à Halifax. Mathers ne consultait pas les autres administrateurs d'Halifax. Il savait ce qu'il fallait faire et le faisait pour eux. Webb signait les procès-verbaux, les contrats, les chèques et autres documents en sa qualité de secrétaire et Evatt Mathers signait, quand cela était nécessaire, en tant que personne autorisée par la compagnie à signer en son nom.

Quand Mathers est devenu président, la compagnie Rex a désigné la Globe Enterprises Ltd, une compagnie d'Halifax, pour tenir ses livres de comptes et s'occuper de sa comptabilité à Halifax; pour de tels services, Rex a versé à Globe jusqu'à \$2,000 par bateau et par an. Mathers possédait 50% du capital-actions émis par la compagnie Globe, et est actuellement agent salarié de ladite compagnie. Ni lui ni l'un quelconque des administrateurs d'Halifax n'ont reçu de rémunération directe, de la part de la compagnie Rex. Kulukundis possédait les 50% restant des actions de la compagnie Globe.

Les comptes et les livres comptables de Rex à Halifax étaient tenus dans des fichiers appartenant à la Prince Investments Ltd, autre compagnie de Nouvelle-Écosse contrôlée par Mathers. Cette compagnie loue un local qu'elle sous-loue à Mathers & Son Ltd ainsi qu'à d'autres compagnies. Rex payait \$40 par an à Prince pour ce que Mathers appelait la «location» des locaux.

L'adresse de la compagnie Rex à Halifax était celle de I. H. Mathers & Son Ltd, mais elle n'avait pas véritablement de bureaux à cet endroit. Certains de ses dossiers ont été perdus ou détruits au cours des différents déménagements des bureaux de Mathers.

Les principaux livres comptables tenus par Rex à Halifax étaient un grand livre général, un livre-journal général et un livre bancaire sur lequel était portée la transcription de toutes les transactions bancaires effectuées par la compagnie au Canada. Hadjilias & Company gérait un compte bancaire à Londres, et tenait un état et un compte détaillés des rémunérations, salaires, avances aux agents, transactions bancaires, assurances, affrètements, et autres revenus et dépenses relatifs à l'exploitation des navires. Les entrées portées au livre-journal d'Halifax par le comptable de la compagnie Rex

étaient tirées des états mensuels des recettes et paiements fournis par Hadjilias & Company (voir par exemple la pièce A-21), et d'autres renseignements fournis par les gérants.

Les rapports financiers annuels de la compagnie Rex, pour la période s'étant écoulée de 1951 à 1964 (pièce A-17), incluent tous ses revenus quel que soit le lieu où ils aient été gagnés; il n'y a pas de distinction entre les revenus gagnés au Canada et ceux provenant de l'étranger. Les relevés des profits et pertes de la compagnie Rex joints à ses déclarations d'impôt sur le revenu font état des frais généraux suivants, dont la plupart ont été encourus au Canada, et incluent les honoraires du vérificateur et de l'avocat, les dépenses de téléphone et de voyage, les cotisations payées à l'Association des armateurs canadiens, dont Rex était membre durant l'année d'imposition 1964 et antérieurement, à savoir:

1951	\$ 9,897.13
1952	13,058.80
1953	14,022.83
1954	2,214.33
1955	3,113.32
1956	4,562.77
1957	4,279.62
1958	2,842.39
1959	2,710.95
1960	78.25
1961	88.76
1962	70.00
1963	—
1964	—

Les certificats du vérificateur joints aux rapports annuels sont soumis à certaines réserves, car les déclarations étaient en partie fondées sur des renseignements fournis par les gérants des navires et dont l'exactitude était admise, mais non confirmées par les vérificateurs.

Rex a vendu les bateaux à l'Asturias Shipping Company S.A. en 1957 et 1958, pour \$1,050,000 chacun. Les négociations de vente ont été menées par la famille Hadjilias. Les administrateurs d'Halifax n'ont pas été consultés mais ont été informés des arrangements Asturias est une compagnie contrôlée par Emmanuel Hadjilias. Les administrateurs d'Halifax ignoraient la situation financière de cette compagnie et n'ont pas fait d'enquête. Les accords passés avec la Commission maritime canadienne et la Banque de Montréal (Pièces A-26, A-27, A-28 et A-29) en exécution des dispositions prévoyant le dépôt du produit des ventes sous conditions suspensives ont été conclus par Kulukundis et un avocat de Montréal, Reycraft, qui avait été désigné par les administrateurs d'Halifax comme procureur de Rex à cette fin (pièces A-24 et A-25), sur les instructions de Kulukundis.

Mathers a veillé aux versements hypothécaires dus au Gouvernement canadien, ainsi qu'à certaines transactions effectuées au nom de Rex avec

la Commission de contrôle des changes. Cette commission a averti la compagnie Rex qu'en vertu de la *Loi sur le contrôle des changes*, un armateur résidant au Canada devait obtenir de la Commission un permis à certaines fins spécifiquement monétaires.

Mathers en a fait la demande et a accepté le permis au nom de la compagnie Rex (pièces A-18, A-19, A-20). La compagnie Rex n'avait pas cherché à prétendre qu'elle n'avait pas besoin du permis. C'est également Mathers qui, au nom de la compagnie Rex, a effectué des démarches auprès de la Commission maritime canadienne pour obtenir de celle-ci l'autorisation de changer le nom des bateaux; c'est lui qui a fourni à la Commission les avis nécessaires, ainsi que la copie des conventions passées. Hadjilias & Company s'est chargée de changer les noms en Angleterre.

C'est Mathers qui engageait les vérificateurs et les avocats de la compagnie Rex, à Halifax, et qu'il les payait pour leurs services. Il a déclaré que le temps qu'il consacrait personnellement à la compagnie Rex n'était annuellement que d'environ 25 heures au début, et avait diminué les années suivantes, car après la vente des bateaux, l'activité de la compagnie s'était amoindrie.

Dans sa déclaration d'impôt sur le revenu pour 1958, *Rex* a réclamé \$118,577.22 à titre de retenue d'impôt fédéral. Cette réclamation paraît avoir été fondée sur le motif qu'il s'agissait d'une compagnie résidant au Canada et versant un dividende à une personne étrangère.

Les prêts accordés par Rex à la *Compania Naviera Hesperia* apparaissent dans les déclarations et les bilans de Rex. La somme la plus importante apparaît au bilan de 1957, et s'élève à \$1,706,229.93. Le principal en a été plus tard remboursé. Le bilan de 1964 indique, au 31 mars de l'année; des sommes à percevoir d'un montant de \$4,532,062.50 (solde dû sur la vente des bateaux) et de \$28,641.94 à recouvrer de la compagnie *Hesperia* (représentant l'intérêt non payé sur l'emprunt).

Les affaires suivantes, relatives à la question de la résidence ont été mentionnées en l'espèce par les avocats au cours de leurs plaidoyers: *Cesena Sulphur Co. v. Nicholson* (1876) 1 Ex.D. 428; *San Paulo (Brazilian) Ry Co. v. Carter* [1896] A.C. 31 (H.L.); *De Beers Consolidated Mines Ltd v. Howe* [1906] A.C. 455 (H.L.); *American Thread Co. v. Joyce* (1913) 6 T.C. 163 (H.L.); *New Zealand Shipping Co. v. Thew* (1922) 8 T.C. 208 (C.A. and H.L.); *Bradbury v. English Sewing Cotton Co.* [1923] A.C. 744 (H.L.); *Aramayo Francke Mines Ltd v. Eccott* [1925] A.C. 634 (H.L.); *Swedish Central Ry Co. v. Thompson* [1925] A.C. 495 (H.L.); *Egyptian Delta Land and Investment Co. v. Todd* [1929] A.C. 1 (H.L.); *Koitaki Para Rubber Estates Ltd. v. Fed. Com. Taxation* (1940) 64 C.L.R.; *B.C. Elec. Ry. Co. v. The King* [1946] A.C. 527 (J.C.); *Union Corp. v. I.R.C.* [1952] 1 All. E.R. 646 (C.A.); *Bullock v. Unit Construction Co.* (1959) 38 T.C. 713 (C.A. and H.L.); *M.N.R. v. Crossley Carpets (Can. Ltd)* [1968] C.T.C. 570 (Ex.Ct.); *Yamaska S.S. Co. v. M.N.R.* 64 D.T.C. 194 (T.A.B.).

L'état de la jurisprudence a été exposé de façon assez complète dans les arrêts *New Zealand Shipping*, *Swedish Central*, *Egyptian Delta*, *Union Corp.* et *Bullock*; dans toutes ces décisions, on a tenu compte de l'*obiter dictum* du lord chancelier Loreburn dans l'affaire *De Beers*, à la page 458:

La décision des juges Kelly et Huddleston dans les affaires *Calcutta Jute Mills v. Nicholson* et *Cesena Sulphur Co. v. Nicholson*, il y a maintenant trente

ans, s'appuyait sur le principe d'après lequel une compagnie réside, aux fins d'impôt sur le revenu, là où se trouve le centre véritable de ses activités. On s'est depuis lors conformé à ces décisions. Je considère ce principe comme exact; le véritable centre des activités se trouve là où s'exerce la direction générale et le contrôle central. Reste à savoir si la présente espèce tombe sous le coup de ce principe. C'est là une simple question de fait, qui doit être déterminée non par l'interprétation de tel ou tel règlement, mais d'après un examen minutieux des opérations de cette entreprise ou de ce commerce.

Le principe de lord Loreburn a été appliqué par la Chambre des Lords dans l'affaire *Unit Construction Co. v. Bullock* (voir ci-dessus).

Dans l'arrêt *Min. of Nat. Rev. v. Crossley Carpets (Canada) Ltd* (voir ci-dessus), le juge Gibson, de cette Cour, déclarait à la page 571:

A mon avis, la règle est qu'une corporation réside, aux fins d'impôt sur le revenu, là où se situe sa direction centrale et où s'exerce le contrôle général (Voir l'affaire *De Beers Consolidated Mines, Ltd. v. Howe*, [1906] A.C. 455.); quelquefois, dans la jurisprudence, on considère comme le lieu où s'exercent la direction centrale et le contrôle général, le lieu où se prennent les décisions au plus haut niveau (Voir *The San Paulo (Brazilian) Railway Co. Ltd. v. S. G. Carter*, [1896] A.C. 31 et *The American Thread Co. v. Joyce*, (1913) 6 T.C. 163); mais s'il se trouve que le lieu où se prennent les décisions au plus haut niveau soit partagé entre deux ou plusieurs pays, alors j'estime que la corporation réside à la fois dans chacun de ces pays. (Voir *The Swedish Central Railway Co. Ltd v. Thompson*, (1925) 9 T.C. 342 et *Unit Construction Co. Ltd. v. Bullock* [1960] A.C. 351.)

La simple question de fait que la Cour doit trancher (et qui, comme le déclarait lord Loreburn dans l'arrêt *De Beers* (voir ci-dessus), à la page 458, «doit être déterminée non pas selon l'interprétation de tel ou tel règlement, mais d'après un examen minutieux des opérations de cette entreprise ou de ce commerce) consiste donc à savoir si, d'après le dossier, le lieu où se prenaient au plus haut niveau les décisions propres à la direction centrale et au contrôle général de la corporation intimée était partagé entre le Canada et l'Angleterre, pendant ses années d'imposition 1961 et 1962.»

Le juge Gibson a accepté dans cette affaire la conclusion de la Commission d'appel de l'impôt, d'après laquelle le lieu d'exercice de ce pouvoir de décision était partagé entre le Canada et l'Angleterre.

Le fondement de la thèse soutenue par Rex était que les décisions importantes pour la compagnie étaient prises par Emmanuel Hadjilias ou par l'un des membres de la famille Hadjilias, qu'aucun d'eux ne résidait au Canada, que les administrateurs d'Halifax exécutaient sans discussion les instructions que leur donnait la famille et que les bateaux étaient gérés et exploités depuis Londres par Hadjilias & Company; en conséquence, on a conclu que les activités de Mathers et des autres administrateurs d'Halifax ne constituaient que des éléments de forme, de procédure et de secrétariat, et qu'aucun élément important de la direction et du contrôle de la compagnie Rex ne s'exerçait véritablement au Canada.

La question que je dois trancher est celle de savoir si, au sens de l'article 2(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, la compagnie Rex résidait au Canada pendant son année d'imposition 1964. Je n'ai pas à déterminer si la compagnie, à l'époque, résidait également dans un autre pays.

Selon mon interprétation du droit, il n'y a pas lieu de tenir compte, dans la détermination de la résidence d'une compagnie, de la résidence de l'un

ou de plusieurs de ses actionnaires; malgré l'influence que peuvent avoir les actionnaires sur l'activité d'une compagnie en vertu de leur part de propriété de l'entreprise ou de leur pouvoir de démettre les administrateurs et d'installer à leur place des personnes partageant leur avis, les pouvoirs des actionnaires, en tant que tels, ne leur confèrent pas la direction et le contrôle de la compagnie, car les administrateurs ne sont pas les agents des actionnaires, et ne sont pas tenus de se conformer aux volontés de ces derniers; les administrateurs et les agents de la compagnie n'ont à répondre qu'à la compagnie elle-même, et l'exécution de leur tâche est contrôlée par les règlements et la charte de la compagnie. Cependant, la direction et le contrôle d'une compagnie peuvent être en fait exercés autrement que par ses administrateurs et autrement qu'en vertu ou en conformité de sa charte; ainsi, par exemple, dans l'affaire *Unit Construction Co. v. Bullock* (voir ci-dessus), des compagnies africaines résidaient, le fait était reconnu, en Afrique, ainsi que leurs administrateurs: la Chambre des Lords n'en a pas moins décidé que ces compagnies résidaient également en Angleterre, car elles étaient en fait dirigées et contrôlées depuis l'Angleterre par les administrateurs de la compagnie-mère; cette direction et ce contrôle affectaient par leur existence même, la détermination de la résidence des compagnies, même si leur exercice était irrégulier, et non autorisé par la charte de ces compagnies.

Dans l'affaire *Rex*, la direction des activités, le pouvoir de contrôle et de décision étaient confiés aux administrateurs d'Halifax, qui exerçaient leur pouvoir et leur autorité au Canada, bien que dans une large mesure en exécution des instructions données par la famille Hadjilias et des décisions prises en Angleterre par cette famille. Au Canada, Mathers et les administrateurs d'Halifax passaient les contrats, et s'occupaient des activités commerciales et juridiques de la compagnie *Rex*, activités indispensables à l'entreprise d'exploitation de navires qu'était la compagnie *Rex*. A mon avis, les éléments de preuve que j'ai exposés et les faits qui ont été admis démontrent que le pouvoir de direction et de contrôle de la compagnie *Rex*, eu égard à ses intérêts et à ses activités, était exercé et détenu, dans une mesure considérable, *de jure et de facto*, sur le territoire canadien, par les administrateurs d'Halifax, depuis le jour où ils avaient été élus jusqu'à, et y compris, l'année d'imposition 1964. En conséquence, à mon avis, la compagnie *Rex* était une personne résidant au Canada, au sens de l'article 2(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, pendant son année d'imposition 1964, et l'appelante, en tant qu'actionnaire non-résidente a été correctement imposée.

L'appel est donc rejeté avec dépens.