

A-913-85

A-913-85

Oceanspan Carriers Limited (Appellant)

v.

The Queen (Respondent)

INDEXED AS: OCEANSPAN CARRIERS LTD. v. CANADA

Court of Appeal, Urie, Hugessen and MacGuigan JJ.—Vancouver, January 13; Ottawa, February 11, 1987.

Income tax — Income calculation — Deductions — Deductibility of non-capital losses before corporation becoming resident and while not carrying on business in Canada — Whether non-capital losses for first fiscal period to be prorated according to days of residence in said period — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 2, 3(a),(b),(c),(d), 9, 111(1)(a),(8)(b), 114, 115(1)(c), 248(1), 249(1).

On June 15, 1976, the appellant, theretofore a non-resident corporation for the purposes of the Act, became a resident of Canada. It adopted a fiscal period ending on December 31. In preparing its returns for the 1977 to 1979 taxation years, it carried forward its 1976 non-capital losses and carried forward and applied its accumulated non-capital losses from the 1972 to 1975 fiscal periods. The latter losses had been incurred while the appellant was still a non-resident and at a time where it carried on no business in Canada.

The Minister disallowed in toto the application of non-capital losses incurred prior to 1976. He also disallowed a portion of the 1976 loss by prorating the total loss in accordance with the number of days of residence in Canada in the appellant's 1976 fiscal period. The Trial Judge dismissed the appeal from that decision.

Held, the appeal as to the pre-1976 losses should be dismissed but allowed as to the 1976 loss.

A corporate non-resident which has no income derived from Canadian sources is not required to compute its taxable income within the meaning of the Act and therefore has no need to utilize non-capital losses under paragraph 111(1)(a). Put in another way, a non-resident without income from Canadian sources is not a "taxpayer" because it can never be liable to pay tax under the Act on its foreign income. Furthermore, it is hard to conceive how the losses of a non-resident corporation incurred as a result of business activities outside Canada could be relevant after it becomes a resident any more than profits made by it as a non-resident could be taxed in Canada after it became a resident. The Act becomes applicable to a non-resident corporation only when it becomes a resident. Until then it is not a "taxpayer" and does not have a "taxation year". Paragraph 111(1)(a) of the Act therefore does not apply to it since it refers to "taxation years".

Oceanspan Carriers Limited (appelante)

c.

^a La Reine (intimée)

RÉPERTORIÉ: OCEANSPAN CARRIERS LTD. c. CANADA

^b Cour d'appel, juges Urie, Hugessen et MacGuigan—Vancouver, 13 janvier; Ottawa, 11 février 1987.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Déductibilité des pertes autres qu'en capital subies par une corporation avant qu'elle ne devienne résidente et alors qu'elle n'exploitait pas une entreprise au Canada — Les pertes autres qu'en capital du premier exercice financier doivent-elles être réparties en fonction du nombre de jours de résidence au cours de cette période? — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 2, 3a),b),c),d), 9, 111(1)a),(8)b), 114, 115(1)c), 248(1), 249(1).

^d Le 15 juin 1976, l'appelante, jusque-là une corporation non résidente pour les fins de la Loi, est devenue une résidente du Canada. Elle a adopté un exercice financier prenant fin le 31 décembre. En faisant ses déclarations pour les années d'imposition 1977 à 1979, elle a reporté ses pertes autres qu'en capital pour 1976, et reporté et imputé ses pertes accumulées autres qu'en capital des exercices financiers 1972 à 1975. Ces dernières avaient été subies alors que l'appelante était encore une non-résidente et n'exploitait aucune entreprise au Canada.

^e Le ministre a refusé dans leur totalité les affectations des pertes autres qu'en capital subies avant 1976. Il a également refusé une partie de la perte subie en 1976 en répartissant la perte totale en fonction du nombre de jours de résidence au Canada au cours de l'exercice financier 1976. Le juge de première instance a rejeté l'appel formé à l'encontre de cette décision.

^f *Arrêt*: l'appel devrait être rejeté en ce qui regarde les pertes antérieures à 1976 mais accueilli relativement à la perte subie au cours de l'année 1976.

^g Une corporation non résidente n'ayant aucun revenu en provenance d'une source canadienne n'est pas obligée de calculer son revenu imposable, selon la définition donnée par la Loi à cette expression, et, en conséquence, n'a nullement besoin des déductions pour pertes autres qu'en capital prévues à l'alinéa ^h 111(1)a). En d'autres termes, un non-résident ne tirant son revenu d'aucune source située à l'intérieur du Canada n'est pas un «contribuable» parce qu'il n'est pas tenu de payer l'impôt prévu à la Loi sur ses revenus de provenance étrangère. De plus, autant il est difficile de concevoir que les profits réalisés par une non-résidente puissent être imposés au Canada une fois celle-ci devenue une résidente, autant il est difficile de concevoir comment les pertes subies par une corporation non résidente dans le cadre de ses activités commerciales à l'extérieur du Canada pourraient être pertinentes une fois celle-ci devenue une résidente. Une corporation non résidente ne devient assujettie à la Loi que lorsqu'elle devient une résidente. Jusque-là, elle n'est pas un «contribuable» et n'a pas d'«année d'imposition». L'alinéa 111(1)a) de la Loi, qui utilise l'expression «années d'imposition», ne lui est donc point applicable.

With respect to the 1976 loss, if a corporation becomes a resident of Canada part way through its fiscal period, tax is payable on its taxable income for the entire year irrespective of its source. Logic, common sense, fairness and harmony within the Act dictate that non-capital losses incurred in the same factual situation should be treated in the same way.

CASE JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Lea-Don Canada Limited v. Minister of National Revenue, [1971] S.C.R. 95; 70 DTC 6271.

COUNSEL:

P. N. Thorsteinsson, Q.C. and *Lorne A. Green* for appellant.
J. A. Van Iperen, Q.C. and *Max J. Weder* for respondent.

SOLICITORS:

Thorsteinsson, Mitchell, Little, O'Keefe & Davidson, Vancouver, for appellant.
Deputy Attorney General of Canada for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

URIE J.: This is an appeal from a judgment of the Trial Division [[1986] 1 C.T.C. 114; 85 DTC 5621] dismissing the appellant's appeal from an income tax reassessment for its 1976 to 1979 inclusive, taxation years. Briefly, the undisputed facts follow.

The appellant, which had been incorporated in Bermuda in 1972, at all material times was owned, to the extent of 50% at a minimum, by MacMillan Bloedel Limited. From 1972 to 1980 it carried on a shipping business. Prior to June 15, 1976 it was a non-resident corporation for the purposes of the *Income Tax Act* ("the Act") [R.S.C. 1952, c. 148 (as am. by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1)]. On June 15, 1976, it became a corporation resident in Canada for the purposes of the Act due to a change in its central management and control.

The appellant adopted a fiscal period, as that term is defined in the Act, ending on December 31

En ce qui a trait à la perte subie au cours de l'année 1976, la corporation qui devient une résidente canadienne au cours d'un exercice financier doit payer l'impôt sur son revenu imposable de l'année entière, quelle que soit la source de ce revenu. La logique, le sens commun, l'équité ainsi que l'économie de la Loi veulent que les pertes autres que des pertes en capital subies dans la situation de fait qui précède soient considérées de la même façon.

JURISPRUDENCE

b DÉCISION APPLIQUÉE:

Lea-Don Canada Limited c. Ministre du Revenu national, [1971] R.C.S. 95; 70 DTC 6271.

AVOCATS:

P. N. Thorsteinsson, c.r. et *Lorne A. Green* pour l'appelante.
J. A. Van Iperen, c.r. et *Max J. Weder* pour l'intimée.

d PROCUREURS:

Thorsteinsson, Mitchell, Little, O'Keefe & Davidson, Vancouver, pour l'appelante.
Le sous-procureur général du Canada pour l'intimée.

Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendus par

f LE JUGE URIE: Appel est interjeté d'un jugement de la Division de première instance [[1986] 1 C.T.C. 114; 85 DTC 5621] rejetant l'appel formé par l'appelante à l'encontre d'une nouvelle cotisation d'impôt sur le revenu visant ses années d'imposition 1976 à 1979 inclusivement. En bref, les faits non contestés sont les suivants.

h L'appelante, qui avait été constituée en corporation aux Bermudes en 1972, était détenue, au moins à 50 %, par MacMillan Bloedel Limited. De 1972 à 1980, elle exploitait une entreprise de navigation. Avant le 15 juin 1976, l'appelante était une corporation non résidente pour les fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu* («la Loi») [S.R.C. 1952, chap. 148 (mod. par S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 1)]. Le 15 juin 1976, à cause des changements apportés à sa direction centrale, l'appelante est devenue pour les fins de la Loi une corporation résidant au Canada.

j L'appelante a adopté un exercice financier, au sens donné à cette expression dans la Loi, prenant

and on June 30, 1980, filed its first T-2 corporation income tax return in Canada for its 1976 taxation year together with T-2 returns for the 1977, 1978 and 1979 taxation years. The appellant reported a non-capital loss for tax purposes for its 1976 fiscal period of \$1,225,295. In preparing its returns for the 1977 to 1979 taxation years it carried forward its 1976 non-capital loss pursuant to paragraph 111(1)(a) of the Act. In addition, it carried forward and applied its accumulated non-capital losses from the 1972 to 1975 fiscal periods in the sum of \$404,118. The effect of the application of those losses was to reduce the appellant's taxable income to nil in the 1977, 1978 and 1979 taxation years. The non-capital losses from 1972 to 1975 had, of course, been incurred during the years when the appellant was still resident in Bermuda and during which period it carried on no business in Canada the income from which was taxable in its hands as a non-resident corporation.

In July 1982, the Minister reassessed the appellant's 1976 to 1979 taxation years to disallow in toto the application of non-capital losses incurred prior to 1976. He also disallowed a portion of the 1976 loss by prorating the total loss in accordance with the number of days in 1976 before and after June 15, the day upon which the appellant became a resident in Canada for tax purposes. Certain capital cost allowance claims were also adjusted but they are not in issue in this appeal. The appellant's appeal from the reassessment was dismissed by Rouleau J. in the Trial Division. It is from that judgment that this appeal has been brought.

The two issues before us are said by the appellant in its Memorandum of Fact and Law to be:

The Appellant submits that the learned Trial Judge erred in holding that:

(a) non-capital losses incurred in a business not carried on in Canada by a corporation not resident in Canada at the time the loss was incurred could not be applied, pursuant to

fin le 31 décembre. Le 30 juin 1980, elle a déposé au Canada sa première déclaration d'impôt sur le revenu des corporations, la formule T-2, pour l'année d'imposition 1976, en même temps que ses déclarations T-2 pour les années d'imposition 1977, 1978 et 1979. L'appelante a, pour fins d'impôt, déclaré une perte autre qu'une perte en capital s'élevant à 1 225 295 \$ pour son exercice financier 1976. En faisant ses déclarations pour les années d'imposition 1977 à 1979, elle a reporté sa perte autre qu'une perte en capital pour 1976 conformément à l'alinéa 111(1)a) de la Loi. Elle a également reporté sur ces exercices ses pertes autres qu'en capital des exercices financiers 1972 à 1975, leur imputant une somme de 404 118 \$. L'imputation de ces pertes a eu pour effet de réduire à zéro le revenu imposable de l'appelante pour les années d'imposition 1977, 1978 et 1979. Les pertes autres qu'en capital des années 1972 à 1975 avaient évidemment été subies pendant les années au cours desquelles l'appelante était encore une résidente des Bermudes et n'exploitait au Canada aucune entreprise produisant un revenu à l'égard duquel elle aurait pu être cotisée à titre de corporation non résidente.

En juillet 1982, le ministre a procédé à de nouvelles cotisations concernant les années d'imposition 1976 à 1979 de l'appelante, et il a refusé dans leur totalité les affectations des pertes autres qu'en capital subies avant 1976. Il a également refusé une partie de la perte subie en 1976 en répartissant la perte totale en fonction du nombre de jours de l'année 1976 écoulés avant et après le 15 juin, le jour où l'appelante est devenue une résidente canadienne pour fins d'impôt. Certaines réclamations de déductions pour amortissement, sans être visées par le présent appel, ont aussi fait l'objet d'un ajustement. L'appel formé par l'appelante à l'encontre de la nouvelle cotisation a été rejeté en Division de première instance par le juge Rouleau. C'est de cette décision qu'est interjeté l'appel en l'espèce.

Dans son exposé des faits et du droit, l'appelante énonce comme suit les deux questions qui nous sont soumises:

[TRADUCTION] L'appelante soutient que le juge de première instance s'est trompé lorsqu'il a conclu

(a) que les pertes autres qu'en capital subies dans le cadre d'une entreprise exploitée à l'extérieur du Canada par une corporation ne résidant pas au Canada au moment de ces

paragraph 111(1)(a) of the *Income Tax Act*, against income earned by the corporation after it became resident in Canada for tax purposes;

(b) the non-capital loss incurred by the Appellant in the fiscal period January 1, 1976 to December 31, 1976 had to be prorated for the purposes of paragraph 111(1)(a) of the *Income Tax Act* so that only the portion of the loss thus considered to have occurred after June 15, 1976 could be applied against income for subsequent taxation years.

(a) Deduction of non-capital losses of a non-resident of a business not carried on in Canada

The appellant's argument on this branch of its appeal requires first that the following definitions in the Act be considered. Subsection 248(1) defines the following relevant terms:

248. (1) . . .

"fiscal period" means the period for which the accounts of the business of the taxpayer have been ordinarily made up and accepted for purposes of assessment under this Act and, in the absence of an established practice, the fiscal period is that adopted by the taxpayer (but no fiscal period may exceed

(a) in the case of a corporation, 53 weeks, and

(b) in the case of any other taxpayer, 12 months,

and no change in a usual and accepted fiscal period may be made for the purposes of this Act without the concurrence of the Minister);

"taxable income" has the meaning assigned by subsection 2(2);

"taxpayer" includes any person whether or not liable to pay tax;

Subsection 249(1) defines "taxation year" as:

249. (1) For the purpose of this Act, a "taxation year" is

(a) in the case of a corporation, a fiscal period, and

(b) in the case of an individual, a calendar year,

and when a taxation year is referred to by reference to a calendar year the reference is to the taxation year or years coinciding with, or ending in, that year.

To appreciate counsel for the appellant's ingenious argument it should be borne in mind that

pertes ne pouvaient, en vertu de l'alinéa 111(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, être déduites du revenu gagné par la corporation après qu'elle fut devenue une résidente du Canada aux fins de l'impôt sur le revenu;

(b) que la perte autre qu'une perte en capital subie par l'appelante au cours de l'exercice financier s'étendant du 1^{er} janvier 1976 au 31 décembre 1976 devait être répartie proportionnellement aux fins de l'alinéa 111(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* de manière que seule la partie de cette perte considérée comme ayant été subie après le 15 juin 1976 puisse être déduite du revenu des années d'imposition subséquentes.

(a) Déduction des pertes autres que des pertes en capital subies par un non-résident dans l'exploitation d'une entreprise à l'extérieur du Canada

L'examen de l'argument présenté par l'appelante à l'égard de cet aspect de son appel implique tout d'abord l'examen des définitions suivantes de la Loi. Le paragraphe 248(1) définit certaines des expressions pertinentes à l'espèce:

248. (1) . . .

«exercice financier» signifie la période pour laquelle les comptes de l'entreprise du contribuable ont été ordinairement arrêtés et agréés aux fins de l'établissement de la cotation en vertu de la présente loi, et, en l'absence d'une coutume établie, l'exercice financier est celui que le contribuable adopte (toutefois, un exercice financier ne peut pas dépasser,

a) dans le cas d'une corporation, 53 semaines, et

b) dans le cas de tout autre contribuable, 12 mois,

et il ne peut être apporté, aux fins de la présente loi, aucun changement à l'exercice financier habituel et agréé, sans l'assentiment du Ministre);

«revenu imposable» a le sens que lui donne le paragraphe 2(2);

«contribuable» comprend toute personne, qu'elle soit tenue ou non de payer l'impôt;

Au paragraphe 249(1), la définition de l'expression «année d'imposition» est ainsi libellée:

249. (1) Aux fins de la présente loi, une «année d'imposition» est

a) dans le cas d'une corporation, un exercice financier, et

b) dans le cas d'un particulier, une année civile, et

lorsqu'il est fait mention d'une année d'imposition par rapport à une année civile, le renvoi vise l'année ou les années d'imposition qui coïncident avec cette année civile ou se terminent dans cette année.

Pour bien comprendre l'argument habile de l'avocat de l'appelante, on devrait garder à l'esprit

Division A of Part I of the Act prescribes who shall be liable for tax thereunder. At all relevant times, as well as now, it contains only one section, viz. section 2, reading as follows:

2. (1) An income tax shall be paid as hereinafter required upon the taxable income for each taxation year of every person resident in Canada at any time in the year.

(2) The taxable income of a taxpayer for a taxation year is his income for the year minus the deductions permitted by Division C.

(3) Where a person who is not taxable under subsection (1) for a taxation year

- (a) was employed in Canada,
- (b) carried on a business in Canada, or
- (c) disposed of a taxable Canadian property,

at any time in the year or a previous year, an income tax shall be paid as hereinafter required upon his taxable income earned in Canada for the year determined in accordance with Division D.

Division B provides the basis for the computation of taxable income for a taxation year to which section 2 refers. That is, of course, accomplished by determining in accordance with Division B, the taxpayer's income from all sources for the taxation year from which he is then entitled to the deductions and exemptions permitted under Division C. Division D provides the basis for the determination of the taxable income of non-residents.

The relevant sections of Division B and C for the purposes of the appellant's argument, are paragraph 3(d) and section 9 and paragraphs 111(1)(a) and 111(8)(b). They read as follows at the material time, namely, 1976:

(From Division B)

3. The income of a taxayer for a taxation year for the purposes of this Part is his income for the year determined by the following rules:

- (d) determine the amount, if any, by which the remainder determined under paragraph (c) exceeds the aggregate of amounts each of which is his loss for the year from an office, employment, business or property; and

and the remainder, if any, obtained under paragraph (e) is the taxpayer's income for the year for the purposes of this Part.

que la section A de la Partie I de la Loi désigne les personnes qui seront tenues de payer l'impôt qu'elle prévoit. À tous les moments pertinents—comme aujourd'hui, d'ailleurs—cette section n'a contenu que le seul article 2, qui est ainsi libellé:

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

(2) Le revenu imposable d'un contribuable pour une année d'imposition est son revenu pour l'année moins les déductions permises par la section C.

(3) Lorsqu'une personne non imposable en vertu du paragraphe (1) pour une année d'imposition

- a) a été employée au Canada,
- b) a exploité une entreprise au Canada, ou
- c) a disposé d'un bien canadien imposable

à une date quelconque de l'année, ou d'une année antérieure, un impôt sur le revenu doit être payé, ainsi qu'il est prévu ci-après, sur son revenu imposable gagné au Canada pour l'année, déterminé conformément à la section D.

La section B établit les règles applicables au calcul du revenu imposable pour l'année d'imposition visée à l'article 2. Ce calcul s'effectue évidemment en déterminant, conformément à la section B, le revenu de toutes provenances pour l'année d'imposition visée et en soustrayant de celui-ci les déductions et exemptions permises sous le régime de la section C. La section D énonce les règles fondamentales s'appliquant au calcul du revenu imposable des non-résidents.

Aux fins de l'argument avancé par l'appelante, les dispositions pertinentes des sections B et C sont l'alinéa 3d), l'article 9 ainsi que les alinéas 111(1)a) et 111(8)b). Celles-ci, à l'époque pertinente, c'est-à-dire en 1976, étaient ainsi libellées:

(Dispositions tirées de la section B)

3. Le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition, aux fins de la présente Partie, est son revenu pour l'année, déterminé selon les règles suivantes:

- d) en calculant la fraction, si fraction il y a, du reste établi selon l'alinéa c), qui est en sus du total des sommes qui constituent chacune une perte subie par le contribuable pour l'année au titre d'une charge, d'un emploi, d'une entreprise ou d'un bien; et

et le reste, si reste il y a, ainsi obtenu selon l'alinéa e) constitue le revenu du contribuable pour l'année aux fins de la présente Partie.

9. (1) Subject to this Part, a taxpayer's income for a taxation year from a business or property is his profit therefrom for the year.

(2) Subject to section 31, a taxpayer's loss for a taxation year from a business or property is the amount of his loss, if any, for the taxation year from that source computed by applying the provisions of this Act respecting computation of income from that source *mutatis mutandis*.

(3) In this Act, "income from a property" does not include any capital gain from the disposition of that property and "loss from a property" does not include any capital loss from the disposition of that property.

(From Division C)

111. (1) For the purpose of computing the taxable income of a taxpayer for a taxation year, there may be deducted from the income for the year such of the following amounts as are applicable:

(a) non-capital losses for the 5 taxation years immediately preceding and the taxation year immediately following the taxation year, but no amount is deductible in respect of non-capital losses from the income of any year except to the extent of the taxpayer's income for the year minus all deductions permitted by the provisions of this Division other than this paragraph, paragraph (b) or section 109;

(8) In this section,

(b) "non-capital loss" of a taxpayer for a taxation year means the amount, if any, by which

(i) the aggregate of all amounts each of which is the taxpayer's loss for the year from an office, employment, business or property and all amounts deductible under section 112 or subsection 113(1) from the taxpayer's income for the year

exceeds

(ii) the amount determined under paragraph 3(c); and

Paragraph 115(1)(c) is the only portion of Division D to which reference will be made. In 1976 it read as follows:

115. (1) For the purposes of this Act, a non-resident person's taxable income earned in Canada for a taxation year is the amount of his income for the year that would be determined under section 3 if

(c) the only losses referred to in paragraph 3(d) were losses from businesses carried on by him in Canada, minus the aggregate of such of the deductions from income permitted for the purpose of computing taxable income as may reasonably be considered wholly applicable and of such part of

9. (1) Sous réserve des dispositions de la présente Partie, le revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition est le bénéfice qu'il en tire pour cette année.

(2) Sous réserve des dispositions de l'article 31, la perte subie par un contribuable dans une année d'imposition relativement à une entreprise ou à un bien est le montant de sa perte, si perte il y a, subie dans cette année d'imposition relativement à cette entreprise ou à ce bien, calculée en appliquant *mutatis mutandis* les dispositions de la présente loi afférentes au calcul du revenu tiré de cette entreprise ou de ce bien.

(3) Dans la présente loi, «le revenu tiré d'un bien» ne comprend aucun gain en capital résultant de la disposition de ce bien et «la perte provenant d'un bien» ne comprend aucune perte en capital résultant de la disposition de ce bien.

(Dispositions tirées de la section C)

111. (1) Aux fins du calcul du revenu imposable d'un contribuable pour une année d'imposition, peuvent être déduites de son revenu de l'année, les sommes appropriées suivantes:

a) les pertes autres que des pertes en capital subies au cours des 5 années d'imposition qui précèdent et de l'année d'imposition qui suit l'année d'imposition considérée, mais aucune somme n'est déductible de son revenu de toute année, au titre de pertes autres que des pertes en capital, sauf jusqu'à concurrence du revenu du contribuable pour l'année diminué de toutes les déductions permises par les dispositions de la présente section autres que celles du présent alinéa, de l'alinéa b) ou de l'article 109;

(8) Dans le présent article,

b) «perte autre qu'une perte en capital» subie par un contribuable pour une année d'imposition signifie la fraction, si fraction il y a,

(i) du total de toutes les sommes dont chacune représente la perte que le contribuable a subie pour l'année, relativement à une charge, à un emploi, à une entreprise ou à un bien et de toutes les sommes déductibles, en vertu de l'article 112 ou du paragraphe 113(1), du revenu du contribuable pour l'année

qui est en sus

(ii) du montant déterminé en vertu de l'alinéa 3c); et

L'alinéa 115(1)c) est la seule disposition de la section D à laquelle nous ferons référence. En 1976, cet alinéa était ainsi libellé:

115. (1) Aux fins de la présente loi, le revenu imposable, pour une année d'imposition, gagné au Canada, par une personne non résidente, est la fraction de son revenu pour l'année, qui serait déterminée en vertu de l'article 3.

c) lorsque les seules pertes visées à l'alinéa 3d) étaient des pertes provenant d'entreprises qu'elle exploitait au Canada, moins le total des déductions du revenu, permises aux fins du calcul du revenu imposable, qui peuvent raisonnablement être considérées comme entièrement applicables, et de la partie de

any other of the said deductions as may reasonably be considered applicable.

The appellant's submissions shortly put are these. The appellant, although not liable to pay tax, was a "taxpayer" within the broad definition of the word, when its losses were incurred in 1972 to 1976. They were "non-capital losses" as that term is defined by paragraph 111(8)(b). In those years it had a "taxation year" for the purposes of the Act because it had a "fiscal period". That was the calendar year. By virtue of paragraph 249(1)(a) its "taxation year" was the calendar year in 1972 to 1976 inclusive. Therefore, since "non-capital loss" is defined in paragraph 111(8)(b) to include business losses of a "taxpayer" (which by definition included the appellant) for a "taxation year" which for the appellant was its calendar year, it was entitled, in computing its taxable income for the taxation years 1976, 1977 and 1978, after it became a resident corporation, to deduct its non-capital losses for the years 1972 to 1976 inclusive notwithstanding that it was not a resident corporation during those years. The Act during those years, counsel said, did not contain any qualification on the origin or source of the tax loss which a resident corporation was entitled to deduct nor upon the tax status of the taxpayer.

I do not agree. To show why I disagree it is necessary to revert to first principles as disclosed by the scheme of Divisions A to D inclusive, of the Act, the most basic one of which is that both residents and non-residents are liable to pay tax on income earned from a source inside Canada. A non-resident who has no income from any source in Canada is not liable to pay tax in Canada. Both residents and non-residents who derive income from Canadian sources are included, by definition, in the term "taxpayer" whether liable to pay tax or not. Their income is computed in accordance with Division B. By virtue of subsection 2(2) to ascertain their "taxable income" they are entitled to the deductions and exemptions referred to in the Division C. It is only at the conclusion of that

toute autre de ces déductions qui peut raisonnablement être considérée comme applicable.

Les prétentions de l'appelante sont, en bref, les suivantes. L'appelante, même si elle n'était pas tenue de payer l'impôt, était un «contribuable», au sens large du terme, de 1972 à 1976, période au cours de laquelle elle a subi les pertes en question. Celles-ci constituaient des «pertes autres que des pertes en capital» au sens donné à cette expression dans la définition de l'alinéa 111(8)b). Au cours de ces années, elle a eu une «année d'imposition» aux fins de la Loi parce qu'elle a eu un «exercice financier». Il s'agissait de l'année civile. En vertu de l'alinéa 249(1)a), de 1972 à 1976 inclusive-ment, son «année d'imposition» était l'année civile. En conséquence, puisque la «perte autre qu'une perte en capital» comprend, selon l'alinéa 111(8)b), les pertes subies par un «contribuable» (une expression dont la définition s'appliquait à l'appelante) relativement à une entreprise pour une «année d'imposition», c'est-à-dire, dans le cas de l'appelante, l'année civile, l'appelante avait le droit, dans le calcul de son revenu imposable pour les années d'imposition 1976, 1977 et 1978, après qu'elle fut devenue une corporation résidente, de déduire ses pertes autres que des pertes en capital pour les années 1972 à 1976 inclusivement bien qu'elle ne fût point une corporation résidente au cours de ladite période. L'avocat de l'appelante a dit que la Loi, au cours de ces années-là, ne stipulait aucune restriction quant à l'origine ou à la source des pertes déductibles des corporations résidentes ou quant à la situation juridique du contribuable.

Je ne suis pas d'accord avec cette assertion. Pour m'expliquer, je dois faire référence aux principes fondamentaux ressortant de l'économie des sections A à D de la Loi, le plus fondamental de ceux-ci portant qu'aussi bien les résidents que les non-résidents sont tenus de payer l'impôt sur leurs revenus dont la source se situe à l'intérieur du Canada. Un non-résident ne tirant son revenu d'aucune source située à l'intérieur du Canada n'est pas tenu de payer l'impôt au Canada. Le terme «contribuable», par définition, désigne à la fois les résidents et les non-résidents, tenus ou non de payer l'impôt, qui gagnent un revenu provenant d'une source située à l'intérieur du Canada. Le calcul de leur revenu s'effectue conformément à la section B. Sous le régime du paragraphe 2(2), dans

exercise that it is determined whether or not they are "liable to pay tax". It follows that a corporate non-resident which has no income derived from Canadian sources, is not required to compute its taxable income, as that word is defined, *supra*, and, thus, has no need to utilize the deductions permitted by Division C, including those permitted under paragraph 111(1)(a)—non-capital losses. Such a corporation is not "liable to pay tax".

I put the reasoning in another way. The definition of "taxpayer", properly understood in its context in the whole of the scheme of the Act, shows, indisputably in my view, that it refers to resident individuals or corporations who may be liable to pay tax at some time whether or not they are, at any given time, liable therefor. A non-resident without income from Canadian sources can never be liable to pay tax under the Act on its foreign income. It is not, therefore, a corporation contemplated by the definition of "taxpayer" in the Act. By the same token, as a non-resident corporation, any losses which it may have incurred as the result of its business activities outside of Canada are irrelevant under the Act. It is hard to conceive how they could become relevant and capable of utilization under paragraph 111(1)(a), by osmosis, as it were, after the non-resident corporation becomes a resident any more than if it had operated profitably as a non-resident, such profit could be taxed in Canada after it became a resident.

I find further support for this view from the following. Until it becomes a "taxpayer" a non-resident corporation does not have "[f]or the purpose of this Act", a "taxation year" within the meaning of paragraph 249(1)(a) of the Act, *supra*. When it becomes a resident, the Act becomes applicable to it because it becomes liable to pay tax. It is then that it becomes a "taxpayer" by definition. Before that, that term had no application to it. Consequently, until then, the definition of "taxation year", was inapplicable to it. It fur-

le calcul de leur «revenu imposable», ils ont droit aux déductions et exemptions prévues à la section C. Seulement une fois cet exercice terminé pourra-t-il être déterminé si ceux-ci sont «tenus de payer l'impôt». Il s'ensuit qu'une corporation non résidente n'ayant aucun revenu en provenance d'une source canadienne n'est pas obligée de calculer son revenu imposable, selon la définition précitée de cette expression, et, en conséquence, n'a nullement besoin des déductions prévues à la section C, y compris la déduction pour pertes autres qu'une perte en capital visée à l'alinéa 111(1)a). Une telle corporation n'est pas «tenue de payer l'impôt».

Ce raisonnement peut s'exprimer d'une autre façon. Selon moi, il ressort indiscutablement de la définition du terme «contribuable», interprétée en fonction de son contexte au sein de l'économie générale de la Loi, que ce terme désigne des individus ou corporations résidents qui peuvent être tenus de payer l'impôt à un moment donné, que ceux-ci soient ou non tenus de le faire à un moment précis. Une personne non résidente qui n'a aucun revenu de source canadienne ne peut en aucun cas être tenue de payer l'impôt prévu à la Loi sur son revenu étranger. Elle ne constitue donc pas une corporation visée par la définition du terme «contribuable» figurant dans la Loi. De la même façon, les pertes subies par une corporation non résidente dans le cadre de ses activités commerciales à l'extérieur du Canada sont sans intérêt pour la Loi. Il est difficile de concevoir comment elles pourraient, comme par osmose, devenir pertinentes et déductibles en vertu de l'alinéa 111(1)a) une fois la corporation non résidente devenue une résidente, comme il est difficile de concevoir que les profits réalisés par une non-résidente grâce à l'exploitation d'une entreprise puissent être imposés au Canada une fois celle-ci devenue résidente.

Les considérations suivantes me confirment dans cette opinion. Tant qu'elle n'est pas devenue un «contribuable», une corporation non résidente n'a pas «aux fins de la présente loi», une «année d'imposition» au sens de l'alinéa 249(1)a) de la Loi, précité. Lorsqu'elle devient une résidente, étant tenue de payer l'impôt, elle devient assujettie à la Loi. C'est alors qu'elle répond à la définition du mot «contribuable». Ce terme, avant cela, ne lui était point applicable. En conséquence, jusque-là, la définition de l'expression «année d'imposition»

ther follows that paragraph 111(1)(a) does not apply to it because that paragraph is referring to the "5 taxation years immediately preceding . . . the taxation year". During those five years the appellant, "for the purpose of the Act", had no "taxation year". It could not, therefore, deduct its non-capital losses incurred offshore in the calendar years 1972, 1973, 1974 and 1975.

Counsel for the appellant, however, argued that because the appellant had, in 1980, filed T-2 returns for the taxation years 1976 to 1979 inclusive on the basis of its 1972 to 1975 "fiscal periods" which in each case was the calendar year and because these were "accepted for purposes of assessment under [the] Act" as required by the definition of "fiscal period" in subsection 248(1) of the Act, they became taxation years for purposes of the Act. The short answer to that submission is that, as earlier stated, a non-resident not carrying on business in Canada cannot have a taxation year for Canadian tax purposes. I fail to understand how it can be given one retroactively. The appellant's contention, thus, cannot withstand analysis.

I find support for the foregoing views in the judgment of the Supreme Court of Canada in *Lea-Don Canada Limited v. Minister of National Revenue*, [1971] S.C.R. 95, at page 99; 70 DTC 6271, at pages 6273-6274 where, admittedly in another context, Hall J., on behalf of the Court, held:

The argument that the provisions of the *Income Tax Act* authorizing a deduction on account of the capital cost of depreciable property are applicable to non-residents who are not subject to assessment for income tax under Part I of the Act because such deduction is from income is wholly untenable. It is clear that s. 20(4) is concerned with taxpayers entitled to a deduction, not with persons who are not subject to assessment under Part I. A non-resident not carrying on business in Canada is not a person entitled to such a deduction and therefore s. 20(4) cannot properly be said to be "applicable" to him. [Emphasis added.]

ne lui était point applicable. Il s'ensuit également que l'alinéa 111(1)a) ne lui est point applicable puisque celui-ci vise les «5 années d'imposition qui précèdent . . . l'année d'imposition considérée». Au cours de ces cinq années, l'appelante, «aux fins de la loi», n'avait point d'«année d'imposition». Elle ne pouvait donc déduire ses pertes autres que des pertes en capital subies à l'extérieur du Canada au cours des années civiles 1972, 1973, 1974 et 1975.

L'avocat de l'appelante, toutefois, a soutenu que ces années étaient devenues des exercices financiers aux fins de la Loi, alléguant à l'appui de cette prétention que l'appelante avait, en 1980, déposé des déclarations T-2 visant les années d'imposition 1976 à 1979 en se fondant sur ses «exercices financiers» 1972 à 1975, correspondant, dans chacun des cas, à l'année civile, et qu'ils avaient été «agréés aux fins de l'établissement de la cotisation en vertu de la . . . loi» conformément à la définition de l'expression «exercice financier» figurant au paragraphe 248(1) de la Loi. À cette prétention, l'on peut répondre brièvement que, ainsi qu'il a déjà été mentionné, un non-résident n'exploitant point une entreprise au Canada ne peut avoir d'année d'imposition aux fins de la fiscalité canadienne. Je ne vois pas comment une année d'imposition pourrait lui être attribuée rétroactivement. Ainsi la prétention de l'appelante ne résiste-t-elle pas à l'analyse.

L'opinion qui précède trouve un appui dans le jugement rendu par la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Lea-Don Canada Limited c. Ministre du Revenu national*, [1971] R.C.S. 95, à la page 99; 70 DTC 6271, aux pages 6273 et 6274, dans laquelle le juge Hall, dans un contexte il est vrai différent de celui de l'espèce, a conclu au nom de la Cour:

On ne peut aucunement admettre la prétention que les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, qui autorisent une déduction à l'égard du coût en capital des biens susceptibles de dépréciation, s'appliquent à ceux qui, ne résidant pas au Canada, ne sont pas assujettis à la cotisation pour fins d'impôt en vertu de la Partie I de la Loi sous prétexte que cette déduction se calcule à partir du revenu. Il est clair que le par. (4) de l'art. 20 vise les contribuables qui ont droit à une déduction et non les personnes qui ne sont pas assujetties à la cotisation en vertu de la Partie I. Celui qui ne réside pas au Canada et qui n'y fait pas affaires n'est pas une personne qui a droit à une telle déduction; donc, on ne saurait à proprement parler, dire que le par. (4) de l'art. 20 s'applique à lui. [C'est moi qui souligne.]

A fortiori, a corporation which incurs losses from business activities outside Canada when it is neither a resident nor had income from a source in Canada, and thus is not subject to assessment under the Act, is not entitled to deduct such losses to reduce taxable income to nil on income derived after it becomes a Canadian resident.

The appellant's appeal with respect to the deductibility of losses in the years 1972 to 1975 inclusive must, therefore, fail.

(b) Deduction of non-capital losses incurred in 1976 during which year the appellant became a resident

It is the appellant's contention that Parliament did not intend the rules in Division D to apply to a corporation where it became a resident of Canada part way through a taxation year. Moreover, in counsel's submission, the learned Trial Judge erred in prorating the non-capital loss for 1976.

Counsel for the respondent replies by arguing that a non-resident not carrying on business in Canada cannot have a taxation year for Canadian tax purposes, a contention with which I agree as has been seen. The appellant, however, having become a resident and having elected to adopt the calendar year as its fiscal period, could only, counsel says, have a taxation year dating from June 15, 1976, the date upon which it took up residence in Canada. In 1976, therefore, its fiscal period for tax purposes was June 15 to December 31. Therefore, only non-capital losses incurred in that period could be deducted pursuant to paragraph 111(1)(a) of the Act. In counsel's view, there is nothing in the Act which requires that a taxation year or a fiscal period for a corporation be for a minimum period. All that is required is that the period not be in excess of fifty-three weeks. In such circumstances as here prevail, the Minister is entitled to prorate losses, as he did, between the periods of non-residency and residency of the corporation.

À plus forte raison, une corporation qui subit des pertes relativement à des activités commerciales menées à l'extérieur du Canada alors que, n'étant point résidente et ne tirant pas un revenu d'une source canadienne, elle n'est pas assujettie à la cotisation prévue à la Loi, n'a pas le droit de déduire de telles pertes de manière à réduire à zéro le revenu qu'elle a gagné après être devenue une résidente canadienne.

L'appel interjeté par l'appelante au sujet de la déductibilité des pertes subies au cours des années 1972 à 1975 inclusivement doit donc échouer.

(b) La déduction des pertes autres que des pertes en capital subies en 1976, année au cours de laquelle l'appelante est devenue une résidente

L'appelante prétend que le Parlement n'entendait pas que les règles prévues à la section D s'appliquent aux corporations devenues résidentes canadiennes une fois l'année d'imposition entamée. L'avocat de l'appelante prétend également que le juge de première instance a commis une erreur en répartissant proportionnellement la perte autre qu'une perte en capital de l'année d'imposition 1976.

L'avocat de l'intimée soutient pour sa part qu'un non-résident qui n'exploite pas une entreprise au Canada ne peut avoir d'année d'imposition pour les fins de la loi fiscale canadienne et, nous l'avons déjà vu, je partage ce point de vue. L'appelante, toutefois, étant devenue une résidente et ayant choisi l'année civile comme exercice financier, ne pouvait, selon cet avocat, qu'avoir une année d'imposition commençant le 15 juin 1976, date à laquelle elle est devenue une résidente canadienne. En 1976, en conséquence, son exercice financier s'étendait, pour fins d'impôt, du 15 juin au 31 décembre. Seules les pertes autres que des pertes en capital subies au cours de cette période pouvaient donc être déduites conformément à l'alinéa 111(1)a) de la Loi. Selon l'avocat de l'intimée, rien dans la Loi ne fixe une durée minimale à l'année d'imposition ou à l'exercice financier d'une corporation; il est seulement exigé que la période visée n'excède pas cinquante-trois semaines. Dans des circonstances comme celles en l'espèce, le ministre a le droit de répartir, comme il l'a fait, les pertes de la corporation entre ses périodes de résidence et de non-résidence.

The learned Trial Judge dealt with these submissions in the following way [at pages 123 C.T.C.; 5628 DTC]:

To these arguments it needs only to be mentioned that the absence of explicit provisions enabling the Minister to prorate plaintiff's losses is not a bar to the solution chosen by the Minister, especially in view of the fact that the proration of plaintiff's losses was employed as a consequence of the fiscal period selected and the system of accounting that was chosen by the plaintiff. The methodology employed by the Minister was merely an extension of the statutory restraint of jurisdiction imposed by the legislation in the assessment of the tax liability of a taxpayer.

The competing contentions can be dealt with briefly. The starting point is subsection 2(1), the relevant portion of which states that:

2. (1) An income tax shall be paid . . . upon the taxable income for each taxation year of every person resident in Canada at any time in the year. [Emphasis added.]

In the case of an individual, as opposed to a corporation, section 114 of the Act¹ permits a prorating of income earned in Canada. The effect of the rule is that only income earned during the portion of the taxation year in which the individual is resident in Canada is to be chargeable to tax unless, during the balance of the year, he was employed in Canada or carried on business in Canada. If he was employed or carried on business in Canada, the whole of his world wide income for the year would be taxable under subsection 2(1).

¹ 114. Where an individual was resident in Canada during part of a taxation year, and during some other part of the year was not resident in Canada, was not employed in Canada and was not carrying on business in Canada, for the purpose of this Part his taxable income for the taxation year is the aggregate of

(a) his income for the period or periods in the year during which he was resident in Canada, was employed in Canada or was carrying on business in Canada, computed as though such period or periods were the whole taxation year and as though any disposition of property deemed by subsection 48(1) to have been made by virtue of the taxpayers [*sic*] having ceased to be resident in Canada were made in such period or periods, and

(b) the amount that would be his taxable income earned in Canada for the year if at no time in the year he had been resident in Canada, computed as though the portion of the year that is not in the period or periods referred to in paragraph (a) were the whole taxation year,

Le juge de première instance a ainsi traité de ces arguments [aux pages 123 C.T.C.; 5628 DTC]:

À propos de ces arguments, il suffit de mentionner que l'absence de dispositions explicites autorisant le ministre à répartir proportionnellement les pertes de la demanderesse ne constitue pas un obstacle à la solution choisie par le ministre, surtout étant donné le fait que le calcul proportionnel des pertes de la demanderesse a été fait en conséquence de l'exercice financier choisi et du système comptable adopté par la demanderesse. La méthode employée par le ministre était simplement une prolongation de la contrainte de compétence imposée par la Loi dans la détermination de l'impôt à payer par un contribuable.

Une brève analyse nous permettra de juger de ces prétentions opposées. Citons, au départ, les dispositions pertinentes du paragraphe 2(1):

2. (1) Un impôt sur le revenu doit être payé . . . pour chaque année d'imposition, sur le revenu imposable de toute personne résidant au Canada à une date quelconque dans l'année. [C'est moi qui souligne.]

Par contraste avec la situation qui a cours pour les corporations, l'article 114 de la Loi¹ permet la répartition proportionnelle du revenu des particuliers gagné au Canada. Il résulte de cette règle que seul le revenu gagné pendant la partie de l'année d'imposition au cours de laquelle le particulier réside au Canada est imposable, à moins que, durant le reste de l'année, celui-ci n'ait occupé un emploi au Canada ou exploité une entreprise au Canada. S'il occupait un emploi ou exploitait une entreprise au Canada, la totalité du revenu qu'il aurait tiré de toutes provenances au cours de l'année visée serait imposable en vertu du paragraphe 2(1).

¹ 114. Lorsqu'un particulier résidait au Canada pendant une partie d'une année d'imposition, et que pendant une autre partie de celle-ci il n'y résidait pas, n'y occupait pas d'emploi et n'y exploitait pas d'entreprise, aux fins de la présente Partie, son revenu imposable pour l'année d'imposition est le total

a) de son revenu pour la période ou les périodes de l'année pendant lesquelles il résidait au Canada, y occupait un emploi ou y exploitait une entreprise, calculé comme si cette période ou ces périodes constituaient l'année d'imposition toute entière et comme si toute disposition de biens réputée, en vertu du paragraphe 48(1), avoir été faite en raison du fait que le contribuable a cessé de résider au Canada avait été effectuée dans cette période ou dans ces périodes, et

b) de la somme qui représentait son revenu imposable gagné au Canada, pour l'année, s'il n'avait résidé au Canada en aucun temps de l'année, calculée comme si la partie de l'année qui n'est pas comprise dans la période ou les périodes mentionnées à l'alinéa a) constituait l'année d'imposition toute entière,

There is no equivalent section to 114 applicable to corporations. Thus, if a corporation becomes a resident of Canada part way through its fiscal period, tax is payable on its taxable income for the entire year irrespective of its source. Logic, common sense, fairness and harmony within the Act dictate that non-capital losses incurred in the same factual situation should be treated in the same way. Therefore, when a non-resident corporation whose fiscal period has been the calendar year becomes a resident part way through that fiscal period, and does not change its fiscal period, that becomes its taxation year. That being so, reading subsection 2(1), paragraphs 3(a), (c) and (d) and the definitions of "fiscal period" and "taxation year" together, it is abundantly clear, in my view, that Division D, in those circumstances, has no application. Moreover, if it were otherwise, there would have been no necessity to enact section 114 to prescribe a rule applicable only to individuals. Non-capital losses incurred in the fiscal period are, therefore, deductible from income earned during that period without establishing that they were incurred only during the time that it was a resident.

The Trial Judge therefore erred, in my opinion, in assimilating the prorating rule applicable to individuals who are residents of Canada for only part of a taxation year to that of corporations in a similar factual situation. To do so, as I see it, flies in the face of the statute.

Accordingly, I would dismiss the appeal on the first issue and allow the appeal on the second issue with costs both here and below. I would remit the matter to the Minister of National Revenue for

(Continued from previous page)

minus the aggregate of such of the deductions from income permitted for the purpose of computing taxable income as may reasonably be considered wholly applicable to the period or periods referred to in paragraph (a) and of such part of any other of the said deductions as may reasonably be considered applicable to such period or periods.

Il n'existe point, pour les corporations, de pendant de l'article 114. En conséquence, la corporation qui devient une résidente canadienne au cours d'un exercice financier doit payer l'impôt sur son revenu imposable de l'année entière, quelle que soit la source de ce revenu. La logique, le sens commun, l'équité ainsi que l'économie de la Loi veulent que les pertes autres que des pertes en capital subies dans la situation de fait qui précède soient considérées de la même façon. En conséquence, lorsqu'une corporation non résidente dont l'exercice financier a été l'année civile devient une résidente au cours de cet exercice financier sans, ensuite, modifier cet exercice, celui-ci devient son année d'imposition. Cela étant, l'interprétation corrélative des dispositions du paragraphe 2(1) et des alinéas 3a), c) et d) ainsi que les définitions des expressions «année fiscale» et «année d'imposition», établit clairement, à mon sens, que la section D ne s'applique pas à une telle situation. De plus, s'il en avait été autrement, l'adoption de l'article 114, qui ne vise que les particuliers, n'aurait pas été nécessaire. L'intimée a donc le droit, pour l'exercice financier visé, de déduire les pertes autres que des pertes en capital subies au cours de cet exercice du revenu qu'elle a alors gagné sans établir que ces pertes ont été subies uniquement pendant qu'elle résidait au Canada.

Le juge de première instance s'est donc trompé, à mon avis, en appliquant la règle de la répartition proportionnelle visant les particuliers qui résident au Canada pendant une partie seulement d'une année d'imposition, aux corporations qui se trouvent placées dans cette même situation de fait. À mon point de vue, une telle interprétation contredit carrément la Loi.

En conséquence, je rejetterais l'appel en ce qui concerne la première question et j'accueillerais l'appel en ce qui a trait à la seconde question, avec dépens devant cette Cour et devant la Division de

(Suite de la page précédente)

moins le total des déductions du revenu, autorisées aux fins du calcul du revenu imposable, qui peuvent raisonnablement être considérées comme applicables entièrement à la période ou aux périodes mentionnées à l'alinéa a), et de la partie de l'une quelconque de ces déductions, qui peut raisonnablement être considérée comme applicable à cette période ou à ces périodes.

reassessment in respect of the appellant's 1976 taxation year in a manner not inconsistent with the reasons for judgment.

HUGESSEN J.: I agree.

MACGUIGAN J.: I agree.

première instance. Je renverrais la question devant le ministre du Revenu national afin qu'il fixe, relativement à l'année d'imposition 1976 de l'appelante, une nouvelle cotisation qui ne soit pas incompatible avec les présents motifs de jugement.

LE JUGE HUGESSEN: Je souscris à ces motifs.

LE JUGE MACGUIGAN: Je souscris à ces motifs.