

COUR DU QUÉBEC
« Division administrative et d'appel »

CANADA
PROVINCE DE QUÉBEC
DISTRICT DE MONTRÉAL
LOCALITÉ DE MONTRÉAL
« Chambre civile »

N° : 500-80-042428-228

DATE : Le 30 mai 2025

SOUS LA PRÉSIDENTE DE L'HONORABLE GATIEN FOURNIER, J.C.Q.

IMPRIMERIES TRANSCONTINENTAL INC.

Demanderesse

c.

AGENCE DU REVENU DU QUÉBEC

Défenderesse

JUGEMENT

[1] La demanderesse, Imprimeries Transcontinental inc. (« ITI »), en appelle de deux cotisations établies en application de la *Loi sur les impôts*¹ (la « LI ») par l'Agence du revenu du Québec (« ARQ ») pour les années d'imposition se terminant le 31 octobre 2016 (« Année d'imposition 2016 ») et le 29 octobre 2017 (« Année d'imposition 2017 »), collectivement appelées les « Années visées ».

[2] L'avis de cotisation pour l'Année d'imposition 2016 a été émis le 12 juin 2018 et celui pour l'Année d'imposition 2017 le 2 septembre 2020 et ils portent respectivement les numéros 1430 et 1437 (les « Cotisations »).

[3] L'ARQ a, aux termes des Cotisations, refusé les crédits d'impôt à l'investissement (« CII ») réclamés par ITI pour les Années visées à l'égard de dépenses engagées par

¹ RLRQ, c. I-3.

cette dernière pour l'acquisition d'équipements de robotique permettant de moderniser son processus de fabrication ou de transformation de circulaires à son usine de St-Hyacinthe.

[4] L'ARQ admet désormais que l'équipement de robotique acquis par ITI a été utilisé par elle dans le cadre d'activités de fabrication ou de transformation de circulaires². L'ARQ soutient cependant que les circulaires issues du processus de fabrication ou de transformation n'étaient pas destinées à la vente ou à la location, justifiant ainsi son refus.

[5] L'équipement de robotique acquis par ITI ne constituerait donc pas, selon l'ARQ, un bien admissible au sens de l'article 1029.8.36.166.40 LI.

Questions en litige

[6] Au départ, trois questions en litige étaient soumises par les parties, lesquelles se résument comme suit :

- 1) Les équipements de robotique ont-ils été utilisés pour la fabrication ou la transformation des circulaires?
- 2) Les circulaires issues du processus de fabrication ou de transformation étaient-elles destinées à la vente? et
- 3) Les dépenses réclamées sont-elles toutes des frais admissibles aux fins des CII réclamés par ITI?

[7] L'ARQ a admis séance tenante le 26 septembre 2024 que l'équipement de robotique acquis par ITI pour son usine de St-Hyacinthe a été utilisé par elle dans le cadre d'activités de fabrication ou de transformation de circulaires et qu'ils font partie de ce processus³.

[8] ITI a de son côté reconnu en début d'instruction que la somme de 126 621,30 \$ doit-être déduite des dépenses réclamées par elle aux fins des CII pour l'Année d'imposition 2016⁴.

[9] Considérant cette concession faite par ITI, l'ARQ convient qu'il n'y a plus de débat quant à la question des frais admissibles.

[10] Ainsi, suivant les admissions et les concessions faites par les parties en cours d'instruction, une seule question en litige demeure, à savoir :

² Voir le document intitulé *Admission de la Défenderesse* produit séance tenante le 26 septembre 2024.

³ L'admission faite aux termes du document intitulé *Admission de la Défenderesse* va comme suit : « La défenderesse admet que les biens pour l'emballage automatique à savoir les robots, les empileurs et les systèmes de convoyeurs du projet de robotisation #3 à l'usine de Saint-Hyacinthe font partie du processus de fabrication ou de transformation. ».

⁴ Voir l'*Outil de travail #2* : Sommaire des dépenses et crédits demeurant en litige produit le 25 septembre 2024.

Les circulaires issues du processus de fabrication ou de transformation étaient-elles destinées à la vente?

Le contexte factuel

[11] ITI fait partie du Groupe Transcontinental dont la société mère, Transcontinental inc. (« TI »), est une société publique cotée à la Bourse de Toronto.

[12] Durant les Années visées, TI était le premier imprimeur au Canada⁵. Plus particulièrement, celle-ci offre divers produits et services aux détaillants comprenant l'impression de circulaires et de produits marketing, des services pré-média et la distribution de porte en porte⁶.

[13] Durant ces mêmes années, ITI était une filiale détenue indirectement à 100% par TI.

[14] ITI quant à elle détenait une participation dans Imprimeries Transcontinental 2005 S.E.N.C./Transcontinental Printing 2005 G.P. (« IT 2005 SENC ») de 99,99% lors de l'Année d'imposition 2016 et de 84,99% lors de l'Année d'imposition 2017⁷.

[15] C'est IT 2005 SENC qui a entrepris le projet de robotique qui a donné lieu durant les Années visées aux CII réclamés par ITI.

[16] IT 2005 SENC est une société en nom collectif régie par le *Code civil du Québec* (C.c.Q.)⁸.

[17] IT 2005 SENC soutient avoir vendu des millions de circulaires promotionnelles à plusieurs détaillants québécois et canadiens aux termes de contrats intervenus au Québec et ailleurs au Canada⁹.

[18] Ces contrats sont entre autres intervenus avec Brault et Martineau inc. (« B&M »)¹⁰, Canadian Tire Corporation Limited (« CT »)¹¹, Uniprix¹², Familiprix inc. (« Familiprix »)¹³, Loblaws inc. (« Loblaws »)¹⁴, Métro inc. (« Métro »)¹⁵, Rona inc. (« Rona »)¹⁶ et Sobeys Capital Incorporated (« Sobeys »)¹⁷ collectivement appelés les « Contrats ».

⁵ Pièce D-7, p. 2.

⁶ Pièce D-7, p. 13.

⁷ Voir l'*Outil de travail #1* : Organigramme simplifié produit le 24 septembre 2024 ainsi que le paragraphe 7 de la *Demande introductive d'instance en appel de cotisations* datée du 21 janvier 2022 et la pièce P-3.

⁸ Pièce P-3.

⁹ Voir le paragraphe 9 de la *Demande introductive d'instance en appel de cotisations* datée du 21 janvier 2022.

¹⁰ Pièce P-4.

¹¹ Pièce P-5.

¹² Pièce P-6.

¹³ Pièce P-7.

¹⁴ Pièce P-8.

¹⁵ Pièce P-9.

¹⁶ Pièce P-10.

¹⁷ Pièce P-11.

[19] C'est entre autres la revue du rapport annuel 2017 du Groupe Transcontinental¹⁸ et de deux de ces Contrats (CT et Loblaws) qui a amené l'ARQ à conclure que les circulaires issues du processus de fabrication ou de transformation n'étaient pas destinées à la vente.

[20] Voici comment le vérificateur s'en explique dans le rapport de vérification¹⁹ :

Suite à la visite de l'usine, nous avons constaté que cet équipement n'est pas principalement utilisé pour la fabrication ou la transformation d'un article destiné à la vente. L'équipement est utilisé pour la production de circulaire, ce bien n'est pas vendu, mais distribué gratuitement aux consommateurs, dans le publi-sac. La société offre ici un service d'impression et de marketing, non un bien destiné à la vente. Le client achète ici du papier et un service d'impression, non un bien destiné à la vente. L'objectif principal du circulaire est d'effectuer du marketing et le consommateur ne paye pas pour obtenir le circulaire. À aucun moment, les clients ne semblent payer pour le circulaire, parce que celui-ci ne semble pas avoir de valeur monétaire, mais payent pour le service d'impression (marketing) obtenue.

[...]

[citation intégrale]

[21] Voici par ailleurs les hypothèses de fait retenues par l'ARQ pour soutenir les Cotisations, à savoir²⁰ :

[...]

Projet de robotisation

34. L'usine Saint-Hyacinthe de la demanderesse produit exclusivement des circulaires;
35. Plus de 90% des clients de la demanderesse distribuent leur circulaire dans le Publi-sac;
36. La demanderesse réclame des dépenses d'investissement aux fins du crédit d'impôt à l'investissement pour un projet de robotisation au sein de son usine de Saint-Hyacinthe;
37. Le projet de robotisation consiste en l'acquisition de robots et convoyeurs aériens, aux fins d'automatiser le système d'emballage des circulaires;
38. Dans le cadre du processus d'impression, la demanderesse procède à la confection et à l'installation des plaques d'impression et des rouleaux de papier sur la presse d'imprimerie. Puis, les presses d'imprimerie impriment les circulaires, qui sont ensuite séchées dans un four;

¹⁸ Pièce D-7.

¹⁹ Pièce D-4, feuilles de travail, p. 54.

²⁰ *Défense* datée du 7 juillet 2022, par. 34 à 51 et 54 à 57.

39. L'usine possède quatre presses d'imprimerie destinées à l'impression des circulaires;
40. Deux des quatre presses d'imprimerie sont suivies de systèmes de mise en palette manuelle des circulaires;
41. Et, deux autres presses d'imprimerie sont suivies de mise en palette automatisée des circulaires, dans le cadre du projet de robotisation;
42. Les convoyeurs aériens se situent après l'étape d'impression des circulaires. Ils transportent les circulaires vers des robots;
43. Les robots attachent plusieurs circulaires ensemble et les déposent sur une palette;
44. Un employé appose le lieu de livraison de la palette de circulaires;
45. Ensuite, le système automatisé transporte la palette vers un autre équipement pour être scellé aux fins de son expédition;
46. La palette est envoyée dans un entrepôt ou un camion, puis à un centre de distribution;
47. La demanderesse réclame des dépenses de 798 218,00 \$ et 4 706 908,00 \$ pour les exercices financiers respectifs de 2016 et 2017 relativement à des frais admissibles à l'égard d'équipements du projet de robotisation;
48. Afin d'être admissible aux fins du CII, il doit s'agir d'une « société admissible » qui a engagé des « frais admissibles » à l'égard d'un « bien admissible »;
49. Les « frais admissibles » sont des frais de nature capitale engagés par la société pour l'acquisition d'un bien admissible;
50. Un bien est un « bien admissible » lorsqu'il est utilisé principalement pour la fabrication ou la transformation d'articles destinés à la vente ou à la location;
51. Les dépenses réclamées par la demanderesse ne sont pas éligibles au CII pour les motifs suivants :
 - a) Les équipements du projet de robotisation de la demanderesse ne font pas partie du processus de fabrication ou transformation;
 - b) Les circulaires ne sont pas des articles destinés à la vente;
 - c) Plusieurs dépenses réclamées ne sont pas des « frais admissibles »;

[...]

Articles non destinés à la vente

54. La deuxième question en litige est de déterminer si l'impression des circulaires est une activité de fabrication d'articles destinés à la vente;
55. Lorsque la demanderesse s'est opposée aux avis de cotisation émis, il fut convenu de concert avec l'agent d'opposition de la défenderesse de formuler une demande conjointe à la direction de l'interprétation de la défenderesse afin de répondre à cette question;
56. Le 27 octobre 2020, dans la lettre d'interprétation 19-046962-001 intitulée « Crédit d'impôt pour investissement relatif au matériel de fabrication et de transformation », la défenderesse indique que l'impression des circulaires ne constitue pas une activité de fabrication d'articles destinés à la vente;
57. Les circulaires fabriquées par la demanderesse ne sont pas des articles destinés à la vente, pour les raisons suivantes :
 - a. Les services offerts par la demanderesse dans le cadre des contrats signés avec ses clients sont la pré-impression, l'impression, le transport, la distribution et la gestion de la distribution des circulaires moyennant un prix que le client s'oblige à payer;
 - b. Il ne s'agit pas d'un contrat de vente au sens de 1708 du C.c.Q., puisque la demanderesse ne s'engage pas à fournir un bien, mais plutôt à le réaliser;
 - c. La demanderesse réalise un ouvrage matériel et intellectuel. Elle fournit un service d'impression, où la fourniture du papier est accessoire;
 - d. Les transactions commerciales de la demanderesse avec sa clientèle sont un contrat de service selon l'art. 2098 C.c.Q.;
 - e. D'autres part, les circulaires ne font pas l'objet ultérieurement d'une vente à quiconque; elles sont remises gratuitement aux consommateurs des Publi-sac;

[...]

[citation intégrale]

[22] ITI reconnaît que les Contrats incluent généralement trois types de transactions²¹ comprenant :

1. des services de pré-média ou de pré-impression;
2. l'impression et la vente de circulaires et autres produits, et;

²¹ *Demande introductive d'instance en appel de cotisations* datée du 21 janvier 2022, par. 10.

3. des services de distribution de circulaires imprimées.

[23] ITI explique cependant que ce sont différentes entités du Groupe Transcontinental qui, selon la nature du service à rendre ou du bien à produire, s'obligent auprès des clients aux termes des Contrats.

[24] ITI indique par exemple dans le cas du contrat intervenu avec B&M²², que IT 2005 SENC était responsable de l'impression et de la vente des circulaires alors que Médias Transcontinental S.E.N.C./Transcontinental Media G.P. (« TC Média ») rendait les services de distribution des circulaires. Les services pré-média dans ce cas étaient rendus par un autre fournisseur n'ayant pas de lien avec le Groupe Transcontinental.

[25] La preuve révèle aussi que IT 2005 SENC a facturé B&M pour les millions de circulaires imprimés par elle²³ alors que TC Média a fait de même pour les services de distribution rendus à B&M²⁴.

[26] ITI indique que ces trois types de transactions étaient par contre régis historiquement par trois contrats distincts mais que suite aux demandes des clients et pour fins de simplification, il a été convenu d'inclure dans un seul contrat l'ensemble des produits et services offerts²⁵.

Analyse et décision

[27] Les parties ont des positions diamétralement opposées quant au droit applicable en l'instance.

[28] ITI plaide que²⁶ :

[...]

B. LES CIRCULAIRES PRODUITES PAR 2005 SENC ÉTAIENT DESTINÉES À LA VENTE (ET ONT ÉTÉ VENDUES)

39. En vertu de l'article 1708 CcQ et de la *common law*, le droit commercial applicable, les circulaires pertinentes ont été produites par 2005 SENC et transférées à ses clients en exécution de contrats de vente et elles étaient donc de ce fait même « destinées à la vente » au sens de la catégorie 29 de l'annexe B du Règlement.

40. Effectivement, bien que les Contrats incluaient un volet « services » de pré-média et de distribution de circulaires, ces services étaient rendus par des entités du Groupe Transcontinental autres que 2005 SENC, cette dernière ne s'occupant que de la vente des circulaires aux clients.

²² *Id.*, préc., note 10.

²³ Voir la Pièce P-12, *en liasse*.

²⁴ Voir la Pièce P-14, *en liasse*.

²⁵ *Id.*, préc., note 21, par 11.

²⁶ *Id.*, préc., note 21, par. 39 à 45.

41. Plus particulièrement, il y a eu vente de circulaires puisque lors des Années d'imposition :
- (a) 2005 SENC a transféré la propriété des circulaires qu'elle a produites à ses clients en vertu des Contrats;
 - (b) les clients de 2005 SENC s'étaient obligés en vertu des Contrats à payer à 2005 SENC un prix d'achat pour les circulaires reçues et ont moyenné ce prix en argent; et
 - (c) dès lors, tous les éléments essentiels d'un contrat de vente étaient présents.
42. De plus :
- (a) l'objet principal des Contrats était la vente de circulaires par 2005 SENC à ses clients;
 - (b) le coût des matériaux entrant dans la fabrication et transformation des circulaires (par exemple, le papier et l'encre) représentait la majorité du coût total encouru par 2005 SENC pour la fabrication et transformation de celles-ci;
 - (c) le volet « services » des Contrats (c'est-à-dire les services de pré-média et de distribution) était accessoire par rapport au volet « vente de circulaires » des Contrats; et
 - (d) ainsi, le troisième paragraphe de l'article 2103 du CcQ confirme qu'il y a eu vente : « 2103. [i]l y a contrat de vente et non contrat d'entreprise ou de service, lorsque l'ouvrage ou le service n'est qu'un accessoire par rapport à la valeur des biens fournis. ».
43. Par ailleurs, le fait qu'il soit fait référence dans les Contrats à des « services d'impression » ne change en rien la réalité juridique de la vente par 2005 SENC à ses clients des circulaires pertinentes.
44. Dans l'éventualité où cette Cour serait d'avis que les Contrats étaient des contrats mixtes de ventes et de services, la conclusion que les circulaires ont été vendues demeure, puisque le transfert de propriété des circulaires de 2005 SENC à ses clients en échange d'une somme d'argent était régi uniquement par l'aspect vente des Contrats (et non l'aspect « services »).

C. AUTRES MOTIFS

45. Il est soumis :
- (a) qu'un programme d'encouragement fiscal, comme le programme de crédit d'impôt pour investissement, doit être interprété et appliqué de manière libérale et dans une optique d'accomplissement du but recherché qui est de:

- i. favoriser l'accroissement de la production et de la transformation de produits destinés à concurrencer les manufacturiers étrangers (hors-Québec)²⁷;
 - ii. prévenir tout ralentissement des investissements dans le domaine de la fabrication et de la transformation;
 - iii. favoriser l'emploi dans le secteur de la fabrication et de la transformation; et
- (b) que les investissements effectués par 2005 SENC pour l'acquisition des Équipements de robotique rencontrent ces objectifs du programme de crédit d'impôt pour investissement et l'intention du législateur et donnent donc droit aux CII.

[...]

[citation intégrale] [référence omise]

[29] Quant à l'ARQ, celle-ci est d'avis que les Contrats ne sauraient être qualifiés de contrats de vente au sens de l'article 1708 C.c.Q. puisque ITI s'est engagée auprès de ses clients aux termes de ceux-ci à rendre divers services comprenant la pré-impression, l'impression, le transport, la distribution et la gestion de la distribution des circulaires, le tout moyennant un prix²⁸.

[30] Les Contrats sont donc selon l'ARQ des contrats de services au sens de l'article 2098 C.c.Q. où ITI s'est engagée à réaliser un ouvrage matériel et intellectuel en rendant un service d'impression où la fourniture du papier est accessoire²⁹.

[31] Il est acquis en matière fiscale, qu'en l'absence d'une disposition expresse contraire de la Loi ou d'une conclusion selon laquelle l'opération en cause est un trompe-l'œil, que les rapports juridiques établis par le contribuable doivent être respectés³⁰.

[32] Or, la Cour suprême du Canada, dans l'arrêt *Shell*³¹, a clairement énoncé les conditions pouvant donner ouverture à une nouvelle qualification des rapports juridiques établis par le contribuable.

39. [...] Premièrement, notre Cour n'a jamais statué que la réalité économique d'une situation pouvait justifier une nouvelle qualification des rapports juridiques véritables établis par le contribuable. Au contraire, nous avons décidé qu'en l'absence d'une disposition expresse contraire de la Loi ou d'une conclusion selon laquelle l'opération en cause est un trompe-l'œil, les rapports juridiques établis par le contribuable doivent être respectés en matière fiscale. Une nouvelle

²⁷ Et rendre le secteur de la fabrication et de la transformation plus apte à soutenir la concurrence étrangère (hors-Québec).

²⁸ *Id.*, préc., note 20, par. 57 a), b) et e).

²⁹ *Id.*, préc., note 20, par. 57 c) et d).

³⁰ *Shell Canada Limitée c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 622.

³¹ *Id.*, par. 39.

qualification n'est possible que lorsque la désignation de l'opération par le contribuable ne reflète pas convenablement ses effets juridiques véritables: *Continental Bank Leasing Corp. c. Canada*, [1998] 2 R.C.S. 298, au par. 21, le juge Bastarache.

[nos soulignés] [citation intégrale]

[33] Ces principes ont été repris par la Cour d'appel du Québec dans l'arrêt *Senza inc. c. Québec*³² :

[20] Bref, à moins qu'une disposition législative ne le prescrive (ce qui est par exemple le cas des dispositions anti-évitement que l'on retrouve tant dans la loi fédérale que dans la loi québécoise) ou à moins que l'on ait usé d'un trompe-l'œil, il faut s'en tenir aux rapports juridiques véritables établis par le contribuable (« *bona fide legal relationships* ») et non les requalifier en fonction de leur objectif économique.

[21] Bien sûr, cette approche n'empêche pas de procéder à la qualification appropriée des rapports juridiques en cause, qualification qui ne repose pas sur l'étiquette que les parties ont pu leur donner, mais sur un examen des termes de leurs ententes et des droits et obligations qui en résultent.

[citation intégrale] [référence omise]

[34] Ainsi, une nouvelle qualification des rapports juridiques n'est possible que lorsque la désignation de l'opération par le contribuable ne reflète pas convenablement ses effets juridiques véritables.

[35] Sommes-nous dans ce cas d'espèce?

[36] L'arrêt *Continental Bank*³³ confirme la démarche à suivre pour procéder à une qualification juridique appropriée des opérations établies par le contribuable :

21 Une fois qu'il est jugé que la théorie du trompe-l'œil ne s'applique pas, il est nécessaire d'examiner les documents qui constatent l'opération pour déterminer si les parties ont satisfait aux conditions de création de l'entité juridique qu'elles entendaient créer. La démarche appropriée est énoncée dans l'arrêt *Orion Finance Ltd. c. Crown Financial Management Ltd.*, [1996] 2 B.C.L.C. 78 (C.A.), à la p. 84:

[TRADUCTION] La première étape consiste à déterminer si les documents constituent un trompe-l'œil destiné à masquer l'accord véritablement intervenu entre les parties. Si oui, le tribunal doit faire abstraction du langage trompeur employé par les parties pour tenter de dissimuler la véritable nature de l'opération qu'elles ont conclue et il doit tenter, à l'aide de preuves extrinsèques, de découvrir quelle était la véritable opération. On ne prétend pas, en l'espèce, que l'un ou l'autre des documents constituait un trompe-l'œil. On ne soutient pas non plus que les parties se sont écartées de ce qu'elles avaient convenu dans les

³² *Senza inc. c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2007 QCCA 1335, par. 20-21.

³³ *Continental Bank Leasing c. Canada*, [1998] 2 R.C.S. 298, par. 21.

documents, de telle sorte qu'elles devraient être considérées comme ayant, de par leur comportement, convenu de quelque nouvel accord.

Une fois qu'il est accepté que les documents reflètent véritablement l'opération intervenue entre les parties, on dégage la qualification juridique appropriée de celle-ci en interprétant les documents. Il ne s'ensuit pas que les termes retenus par les parties sont nécessairement déterminants. La substance de l'accord dont ont convenu les parties doit être dégagée du libellé employé, mais la qualification d'un document est déterminée par l'effet juridique qu'il est censé avoir; lorsque, suivant une interprétation appropriée, l'effet du document dans son ensemble est incompatible avec la terminologie employée par les parties, le libellé inapproprié doit céder le pas à la substance.

[citation intégrale] [nos soulignés]

[37] L'ARQ ne soulève pas en l'instance l'application de la théorie du trompe-l'œil.

[38] L'ARQ est plutôt d'avis ici que la désignation de l'opération par ITI comme étant un contrat de vente ne reflète pas convenablement ses effets juridiques véritables.

[39] Plus récemment, la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Uniprix inc. c. Gestion Gosselin et Bérubé inc.*³⁴ alors qu'elle cherchait à déterminer s'il y avait lieu de requalifier un contrat que les parties avaient elles-mêmes qualifié de contrat d'affiliation, a confirmé qu'il ne s'agissait pas là d'un exercice purement objectif.

[28] Cela établi, il est à notre avis inopportun de concevoir cette qualification du contrat comme un exercice purement objectif. Cette « opération cruciale pour le juge » ne peut en effet être accomplie qu'en « recherch[ant] la véritable intention des parties à cet égard » (Baudouin et Jobin, n° 56; voir aussi Lluellas et Moore, n° 1728; P. Fréchette, « La qualification des contrats : aspects théoriques » (2010), 51 *C. de D.* 117, p. 151; *Tétreault c. Gagnon*, 1962 CanLII 82 (SCC), [1962] R.C.S. 766, p. 770; *Montréal, Maine & Atlantique Canada Cie (Montreal, Maine & Atlantic Canada Co.) (MMA), Re*, 2014 QCCA 2072, 49 R.P.R. (5th) 210, par. 34; *Station Mont-Tremblant c. Banville-Joncas*, 2017 QCCA 939, par. 63 (CanLII); *Martin c. Dupont*, 2016 QCCA 475, par. 19-21 (CanLII)).

[29] Pour qualifier le contrat, le tribunal doit ainsi examiner non seulement « les obligations et autres effets du contrat [que les parties] ont prévus », mais aussi « parfois les circonstances de sa formation et la manière dont elles l'ont appliqué » (Baudouin et Jobin, n° 56). À ce chapitre, si « le juge ne sera jamais lié par la qualification par les parties et [s'il] a le pouvoir d'attribuer à la convention la nature juridique qui, d'après lui, correspond réellement à son contenu » (*ibid.*), il reste néanmoins lié par l'intention commune des parties sur le contenu de leur entente. En d'autres mots, « le juge se demande si le nom donné à un contrat correspond bien aux effets recherchés » et « il [lui] revient [. . .] d'imposer aux parties la nature de leur convention qui ressort de l'expression de leur volonté » (Fréchette, p. 151 et 157 (nous soulignons)).³⁵

³⁴ 2017 CSC 43.

³⁵ *Id.*, par. 28-29.

[citation intégrale]

[40] Ainsi, l'intitulé des Contrats ne saurait à lui seul justifier qu'il s'agit de contrats de service plutôt que de contrats de vente.

[41] La preuve administrée par ITI confirme que l'intention des parties aux termes des Contrats étaient que IT 2005 SENC vendent des circulaires à ses clients et ce bien que ceux-ci aient pu être intitulés « Contrat de service »³⁶, « Convention de services »³⁷, « Contrat d'impression »³⁸, « General procurement agreement »³⁹ ou encore « Master services agreement »⁴⁰.

[42] Métro par exemple a confirmé par l'entremise du témoignage de son représentant, Jean-Claude Grenier, qu'elle achetait de IT 2005 SENC aux termes du contrat P-9 les circulaires fabriquées par celle-ci moyennant le paiement du prix d'achat convenu. Les circulaires devenaient ainsi la propriété de Métro.

[43] Il appert donc avoir été de l'intention de IT SENC 2005 et de ses clients de se lier aux termes de contrats de vente.

[44] L'expression vente n'est pas définie dans la LI. Il faut ainsi s'en remettre au droit applicable au Québec et plus particulièrement au *Code civil du Québec* qui définit à l'article 1708 C.c.Q. ce qu'est une vente⁴¹.

1708. La vente est le contrat par lequel une personne, le vendeur, transfère la propriété d'un bien à une autre personne, l'acheteur, moyennant un prix en argent que cette dernière s'oblige à payer.

Le transfert peut aussi porter sur un démembrement du droit de propriété ou sur tout autre droit dont on est titulaire.

[45] Pour qu'il y ait vente, il doit donc y avoir le transfert de la propriété d'un bien du vendeur moyennant un prix que l'acheteur s'oblige à payer.

[46] En l'instance, la preuve démontre que IT 2005 SENC a bel et bien transféré à ses clients la propriété des circulaires qu'elle a fabriquées.

[47] Par exemple, en ce qui concerne le contrat intervenu avec B&M, cette dernière retient sur une base exclusive les services de IT 2005 SENC en ce qui concerne l'impression des circulaires et autres produits et documents publicitaires. B&M fait de

³⁶ Pièces P-4 et P-7.

³⁷ Pièces P-9 et P-10.

³⁸ Pièces P-5 et P-6.

³⁹ *Id.*, préc., note 14.

⁴⁰ *Id.*, préc., note 17.

⁴¹ *C.R.I. Environnement c. Sa Majesté la Reine*, 2007 CCI 2006, par. 21 et 22; *St-Hilaire c. Canada (Procureur général) (C.A.)*, 2001 CAF 63, par. 68 à 73.

même avec TC Média pour la distribution des circulaires telle qu'en fait foi le contrat de services⁴² intervenu entre elles.

[...]

ATTENDU QU'Imprimeries Transcontinental œuvre dans le secteur de l'imprimerie et qu'elle possède plusieurs imprimeries en Amérique du Nord;

ATTENDU QUE TC Media offre le service de publicité par voie de distribution et services reliés de produits imprimés;

ATTENDU QUE le Client désire retenir, sur une base exclusive, les services d'Imprimeries Transcontinental à titre d'imprimeur pour l'impression de toutes ses circulaires et autres produits et documents publicitaires (les « **Produits** »);

ATTENDU QUE le Client désire retenir, sur une base exclusive, les services de TC Media pour le service de publicité par voie de distribution et autres services reliés aux Produits.

[...]

2. OBJET

2.1 Le Client retient, sur une base exclusive, les services de Imprimeries Transcontinental pour l'impression de ses Produits, le tout en conformité avec les détails prévus à l'Annexe A du présent contrat, laquelle Annexe fait partie intégrante du présent contrat (les « **Services d'impression** »).

2.2 Le Client retient, sur une base exclusive, les services de TC Media pour le service de publicité par voie de distribution de ses Produits, le tout en conformité avec les détails prévus à l'Annexe A du présent contrat, laquelle Annexe fait partie intégrante du présent contrat (les « **Services de distribution** »).

[...]

23.1 Le titre de propriété et le risque de perte ou de dommages aux Produits seront transférés au Client dès la livraison par Transcontinental à un transporteur courant ou contractuel ou au service de préparation postale effectué à l'usine, FCA au quai d'expédition de Transcontinental. Transcontinental demeurera propriétaire de toutes les pièces mécaniques, papier, plaques et tous autres matériaux non fournis par le Client utilisé par Transcontinental pour rendre les Services en vertu des présentes.

[...]

[citation intégrale]

⁴² *Id.*, préc., note 10, p. 1, 2 et 13.

[48] B&M retient donc aux termes du contrat IT 2005 SENC pour que celle-ci imprime les circulaires et autres produits et document publicitaires dont elle se porte acquéreur et elle mandate expressément TC Média pour que celle-ci en fasse la distribution.

[49] Le contrat intervenu avec B&M fait spécifiquement référence à l'impression des produits de B&M confirmant que celle-ci s'en porte acquéreur.

[50] Le contrat intervenu avec B&M prévoit aussi les modalités entourant le transfert de propriété des circulaires et autres produits publicitaires entre celle-ci et IT 2005 SENC⁴³.

[51] Il en va de même pour la plupart des autres contrats⁴⁴.

[52] Il est aussi à noter que TI dans le contrat intervenu avec Loblaws⁴⁵ est définie comme « vendor » dans le « Statement of work No.1 et IT 2005 SENC est décrite dans la section « vendor service locations (sites) » comme « Flyer print production ».

[53] Il y a donc transfert de propriété des circulaires entre IT 2005 SENC et les clients aux termes des Contrats.

[54] Les Contrats prévoient également que les clients s'engagent à payer un prix pour l'impression des circulaires et autres produits publicitaires vendus⁴⁶.

[55] Il est aussi à noter que l'amendement numéro 1 intervenu au contrat impliquant Uniprix prévoit à son Annexe A les spécifications convenues entre IT 2005 SENC et Uniprix quant à l'impression des circulaires et celle-ci réfère spécifiquement à des « Conditions de ventes »⁴⁷.

[56] IT 2005 SENC a également émis des factures ne portant que ce sur quoi elle avait une responsabilité exclusive aux termes des Contrats, c'est-à-dire pour la fabrication de circulaires et pour la livraison de ceux-ci aux clients dont certaines d'entre elles ont été produites sous la côte P-12 *en liasse*.

[57] Les services de pré-média et ceux portant sur la distribution des circulaires ont fait quant à eux l'objet d'une facturation distincte par les entités du Groupe Transcontinental qui en avaient la responsabilité contractuelle exclusive aux termes des Contrats⁴⁸.

[58] Le contrat intervenu avec B&M prévoit même expressément que « [c]haque d'Imprimeries Transcontinental et de TC Média fera parvenir au Client une facture

⁴³ *Id.*, préc., note 10, clause 23.1.

⁴⁴ Pièce P-5, clause 2.7, Pièce P-6, clause 28.1, Pièce P-7, clause 21.1, Pièce P-10, clause 5.2 et Pièce P-11, clause 6.2.

⁴⁵ *Id.*, préc., note 14.

⁴⁶ Pièce P-4, clause 8 et Annexe A; Pièce P-5, Article 3; Pièce P-6, clause 9 et Annexe A; Pièce P-7, clause 10 et Annexe A; Pièce P-8, clause 3 et Statement of Work No. 1; Pièce P-9, clause 8; Pièce P-10, Article 6 et Annexe B; Pièce P-11, Article 4, Schedule C.

⁴⁷ Pièce P-6, p. P6-64.

⁴⁸ Pièces P-13 et P-14.

représentant les frais d'honoraires applicables tel que prévu aux Annexes A et B du présent contrat⁴⁹.

[59] La preuve administrée établie ainsi que IT 2005 SENC a été retenu par ses clients pour imprimer et leur vendre des circulaires. Nous sommes donc en présence de contrats de vente.

[60] Est-ce que le fait cependant que IT 2005 SENC soit intervenue à des contrats multipartites justifie une conclusion autre, c'est-à-dire où IT 2005 SENC serait plutôt intervenue à des contrats de service comme le prétend l'ARQ.

[61] L'ARQ soutient en effet dans sa défense que les services offerts par la demanderesse, en l'occurrence ici ITI et non IT 2005 SENC, aux termes des contrats signés avec ses clients sont la pré-impression, l'impression, le transport, la distribution et la gestion de la distribution des circulaires moyennant un prix que le client s'oblige à payer⁵⁰.

[62] La preuve n'est cependant pas à cet effet. Les Contrats, à l'exception de celui de Loblaws,⁵¹ sont tous signés par IT 2005 SENC et généralement par une ou deux autres entités du groupe Transcontinental, selon le cas.

[63] Les Contrats prévoient pour la plupart que le client retient, sur une base exclusive, les services de IT 2005 SENC pour l'impression de leurs circulaires et autres produits publicitaires moyennant un prix qu'il s'oblige à payer.

[64] Les clients ne retiennent ainsi les services de IT 2005 SENC que pour l'impression et la vente de leurs circulaires et autres produits publicitaires, sans plus.

[65] Voilà essentiellement où les obligations de IT 2005 SENC s'arrêtent à l'égard de ses clients.

[66] Les Contrats précisent également pour la plupart que les parties sont des entrepreneurs indépendants et que rien dans ceux-ci ne doit être interprété de façon à créer un partenariat, une association, une co-entreprise (joint-venture) ou une autre relation juridique similaire entre les parties⁵².

[67] IT 2005 ne saurait en ce sens se voir imposer les obligations des autres parties contractantes membres du Groupe Transcontinental.

[68] Les parties aux Contrats ayant des personnalités juridiques distinctes, il y a lieu d'examiner les obligations que les parties ont convenues pour elles afin d'établir leurs responsabilités respectives.

⁴⁹ Pièce P-4, clause 8.6.

⁵⁰ *Id.*, préc., note 20, par. 57 a).

⁵¹ *Id.*, préc., note 14.

⁵² Pièce P-4, clause 18.1; Pièce P-5, clause 5.7; Pièce P-6, clause 23.1; Pièce P-7, clause 17.1; Pièce P-8, clause 22.1.

[69] Dans la cause *Matrox Graphics Inc. c. Ingram Micro inc.*⁵³, dans laquelle les défenderesses qui avaient signé un contrat de distribution, l'une pour le territoire américain et l'autre pour le territoire canadien, se voyaient poursuivre toutes les deux par la demanderesse pour des marchandises vendues et livrées.

[70] Les défenderesses étaient dans cette affaire deux entités juridiques distinctes qui sont intervenues à un contrat où chacune a assumé des obligations qui lui étaient propres.

[71] Dans ce contexte, la juge Nicole Morneau, j.c.s., a conclu comme suit sur la possibilité que le contrat de l'une soit l'accessoire ou l'incident de l'autre⁵⁴.

[12] Le tribunal ne voit pas dans la loi de disposition qui permette de déclarer que le contrat liant Ingram Canada à Matrox est un accessoire ou un incident du contrat liant Matrox à Ingram US. L'on parle de deux entités juridiques distinctes ayant chacune signé un contrat et assumé les obligations en découlant. Cela suffirait à rejeter les deux requêtes en exception déclinatoire.

[citation intégrale]

[72] Au même effet, les obligations assumées par les entités autres du Groupe Transcontinental dans les Contrats ne sauraient avoir d'effet sur les droits ou les obligations contractés par IT 2005 SENC avec ses clients quant à la fabrication et à la vente de circulaires et autres produits publicitaires.

[73] À titre d'exemple, dans le contrat intervenu avec Métro⁵⁵, cette dernière n'a pas retenu IT 2005 SENC pour imprimer et vendre les circulaires de sa filiale Brunet.

[74] Dans ce cas, Métro a préféré acheter ses circulaires d'un tiers⁵⁶, soit de Imprimeries Québecor, alors qu'elle a cependant retenu ITI pour les services de pré-média et ceux de TC Média pour le service de publicité par voie de distribution⁵⁷. Ce sont donc les circulaires achetées d'Imprimeries Québecor que Métro a transmis à TC Média pour que celle-ci rende les services de publicité par voie de distribution qu'elle s'est engagée à lui rendre.

[75] Un contrat de vente est ainsi intervenu entre Imprimeries Québecor et Métro pour l'impression des circulaires de sa filiale Brunet, tout comme un contrat de vente est intervenu entre IT 2005 SENC et Métro pour l'impression des circulaires de cette dernière.

[76] Est-ce à dire que IT 2005 SENC, qui est partie au contrat intervenu avec Métro⁵⁸, a une quelconque responsabilité à l'égard des services à rendre à sa filiale Brunet par les autres entités du Groupe Transcontinental et qu'elle doit en conséquence en assumer

⁵³ 2011 CanLII 11101 (QC CS).

⁵⁴ *Id.*, par. 12.

⁵⁵ *Id.*, préc., note 15.

⁵⁶ *Id.*, préc., note 15, p. P9-4.

⁵⁷ *Id.*, préc., note 15, p. P9-4.

⁵⁸ *Id.*, préc., note 15.

les obligations. La réponse est non. Ne s'étant pas engagée auprès de Métro à rendre des services ou à produire des biens à l'égard de sa filiale Brunet, IT 2005 SENC ne saurait être responsable des obligations contractées par les autres entités du Groupe Transcontinental pour les services que ces dernières se sont engagées à rendre.

[77] En somme, la preuve administrée ne permet pas de conclure que IT 2005 SENC s'est engagée aux termes des Contrats à rendre, comme le soutient l'ARQ, des services de pré-impression, de transport, de distribution et de gestion de la distribution des circulaires moyennant un prix que les clients se sont engagés à lui payer.

[78] Tel que mentionné précédemment, ce sont des contrats de vente qui sont intervenus entre IT 2005 SENC et ses clients de telle sorte que les circulaires issues du processus de fabrication ou de transformation étaient destinées à la vente.

[79] L'ARQ plaide enfin qu'au-delà des services de pré-média et de distribution offerts par ITI, l'impression des circulaires constitue en soi un service.

[80] Voici comment elle s'en explique⁵⁹ :

L'impression des circulaires

- Au-delà des services de pré-média et Publisac offerts par la demanderesse, l'impression des circulaires constitue un service.
- En effet, les circulaires sont réalisés selon les besoins bien spécifiques du client. Il y a un travail de conception et réalisation qui nécessite une expertise certaine. Or, l'importance du « know-how » caractérise le contrat de service.

[citation intégrale]

[81] D'abord, il ne s'agit pas là d'une hypothèse de fait retenue par l'ARQ au soutien des Cotisations. L'ARQ a donc le fardeau de prouver les faits au soutien de sa prétention⁶⁰.

[82] Or, la preuve ne va aucunement en ce sens.

[83] Il est vrai que les circulaires sont réalisés selon les besoins spécifiques des clients, mais ce travail de conception et de réalisation relève plutôt, tel que la preuve l'a démontré, d'autres entités du Groupe Transcontinental qui offrent les services de pré-média ou de pré-impression.

⁵⁹ Plan sommaire, plaidoirie de la défenderesse, 27 septembre 2024.

⁶⁰ *Canada c. Anchor Pointe Energy Ltée*, 2003 CAF 294 (CanLII), par 23; *Bowens v. R.*, [1996] 2 C.T.C. 120 (FCA), p. 122; *Pollock v. Canada*, [1994] 2 C.T.C. 385 (FCA), p. 389-390.

PAR CES MOTIFS, LE TRIBUNAL :

[84] **ANNULE** l'avis de cotisation portant le numéro 1430 daté du 12 juin 2018 pour l'année d'imposition se terminant le 31 octobre 2016;

[85] **DÉFÈRE** au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation pour l'année d'imposition se terminant le 31 octobre 2016 afin d'accorder des crédits d'impôt à l'investissement au montant de 182 699 \$⁶¹;

[86] **ANNULE** l'avis de cotisation portant le numéro 1437 daté du 2 septembre 2020 pour l'année d'imposition se terminant le 29 octobre 2017;

[87] **LE TOUT** avec les frais de justice en faveur de la demanderesse, Imprimeries Transcontinental inc.

Gatien Fournier, J.C.Q.

Me Philippe Hamelin

Me Julien Tremblay-Gravel

BARSALOU LAWSON RHEAULT SENCRL

Avocats de la demanderesse

Me Meriem Boudjemai

Me Mylène Girard

REVENU QUÉBEC / DIRECTION PRINCIPALE DU CONTENTIEUX

Avocates de la défenderesse

Dates d'audience : Les 24, 25, 26 et 27 septembre 2024

⁶¹ Voir *Outil de travail #2*: Sommaire des dépenses et crédits demeurant en litige produit le 25 septembre 2024.