

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20211126

Dossier : A-460-19

Référence : 2021 CAF 229

**CORAM : LE JUGE PELLETIER
LE JUGE DE MONTIGNY
LE JUGE LEBLANC**

ENTRE :

6610048 CANADA INC.

appelante

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

Audience tenue à Montréal (Québec), le 17 novembre 2021.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 26 novembre 2021.

MOTIFS DU JUGEMENT :

LE JUGE LEBLANC

Y ONT SOUSCRIT :

**LE JUGE PELLETIER
LE JUGE DE MONTIGNY**

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20211126

Dossier : A-460-19

Référence : 2021 CAF 229

**CORAM : LE JUGE PELLETIER
LE JUGE DE MONTIGNY
LE JUGE LEBLANC**

ENTRE :

6610048 CANADA INC.

appelante

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

MOTIFS DU JUGEMENT

LE JUGE LEBLANC

[1] La Cour est saisie de l'appel d'un jugement de la Cour canadienne de l'impôt (la CCI) rendu le 15 novembre 2019. Aux termes de ce jugement (répertorié à 2019 CCI 255), la CCI rejetait l'appel de l'appelante à l'encontre de nouvelles cotisations établies par l'intimée, ici représentée par la ministre du Revenu national (la Ministre), pour les années d'imposition de l'appelante se terminant les 31 octobre 2009 et 2010, suite au gain réalisé par cette dernière en

lien avec la vente de terrains vacants situés dans un secteur du centre-ville de la Ville de Mascouche, au Québec.

[2] L'appelante avait acheté lesdits terrains de la Ville de Mascouche entre 2006 et 2008. Cette dernière y projetait la réalisation d'un développement mixte (commercial et résidentiel) de type TOD (« transportation oriented development ») en marge de l'implantation de la gare devant accueillir le futur « Train de l'Est » reliant la Ville de Mascouche à la Ville de Montréal. L'acquisition d'une portion de ces terrains avait d'ailleurs été précédée par la signature d'un protocole d'entente entre l'appelante et la Ville de Mascouche, protocole aux termes duquel les parties prenaient divers engagements en lien avec la réalisation du développement projeté par la Ville de Mascouche (le Protocole d'entente).

[3] La Ministre s'est dite d'avis que ce gain, de l'ordre de 11 835 218\$, constituait non pas un gain en capital, tel que déclaré par l'appelante, mais bien un revenu d'entreprise imposable à ce titre aux termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), c. 1 (5^e suppl.) (la Loi). Elle a aussi refusé les remboursements au titre de dividendes réclamés par l'appelante pour les mêmes années d'imposition et établi une cotisation en vertu de la Partie III de la Loi.

[4] Dans une décision étoffée, la CCI a maintenu les nouvelles cotisations émises par la Ministre. La CCI s'est d'abord dite d'avis que comme l'appelante avait admis ne pas avoir acquis les terrains en cause en vue de produire un revenu de bien, ceux-ci ne pouvaient être considérés que comme des biens en inventaire et le gain résultant de leur vente, que comme un revenu d'entreprise.

[5] La CCI a par ailleurs jugé que l'application aux circonstances de la présente affaire des facteurs jurisprudentiels permettant de déterminer si la vente d'un bien immeuble constitue ou non un revenu d'entreprise, confirmait le bien-fondé des nouvelles cotisations. En particulier, la CCI en est arrivée à la conclusion que le profit généré par la vente des terrains en cause était le fruit d'un projet comportant un risque de caractère commercial, et constituait donc un revenu d'entreprise au sens où le terme « entreprise » est défini au paragraphe 248(1) de la Loi.

[6] L'appelante soutient que la CCI a erré dans son appréciation d'au moins six de ces facteurs jurisprudentiels. Elle soutient également que la CCI a erré en droit en concluant, au paragraphe 86 de sa décision, qu'un bien immeuble acquis dans un but autre que celui de produire un revenu de bien, comme c'est le cas ici, ne peut pas être considéré comme un bien en immobilisation donnant lieu, lorsque vendu, à un gain ou à une perte en capital. Elle plaide que cette erreur de droit a teinté l'ensemble de la décision de la CCI.

[7] Il est bien établi que la décision de la CCI doit être examinée par cette Cour à l'aune de la norme de contrôle établie dans l'affaire *Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235 (*Housen*). Selon cette norme, les questions de droit doivent être examinées suivant la norme de la décision correcte, alors que les questions de fait ou mixtes de fait et de droit ne sont révisables qu'en présence d'erreurs manifestes et dominantes.

[8] Or, l'appelante ne m'a pas convaincu qu'il y a lieu d'intervenir. Même en supposant que le paragraphe 86 de la décision de la CCI recèle une erreur de droit, ce sur quoi il n'est pas nécessaire de se prononcer, cette erreur ne peut avoir aucune incidence sur le bien-fondé de

ladite décision, puisque la CCI a aussi conclu à la validité des nouvelles cotisations émises par la Ministre en examinant chacun des critères jurisprudentiels nécessaires à la résolution de la question qu'elle avait à résoudre, qui était celle de savoir si le profit généré par la vente des terrains en cause devait être traité, sur le plan fiscal, comme un revenu d'entreprise ou un gain en capital.

[9] Comme elle l'affirme au paragraphe 87 de ses motifs, cette analyse lui « permett[ait] également de conclure que le gain réalisé par l'appelante suite à la vente des terrains est un revenu d'entreprise ». En d'autres termes, la CCI a examiné le problème dont elle était saisie des deux côtés de la loupe, pour ainsi dire, celui du concept de biens en immobilisation et celui du concept de revenus d'entreprise. L'un ou l'autre pouvait la mener au résultat auquel elle en est arrivée.

[10] Ainsi, afin de justifier notre intervention, l'appelante devait aussi nous convaincre que les constats dégagés par la CCI au terme de cette analyse, laquelle – et cela n'est pas contesté par les parties – mettait en cause l'appréciation de questions mixtes de fait et de droit, sont le fruit d'erreurs manifestes et dominantes. Or, cette démonstration n'a pas été faite.

[11] Comme la cour suprême du Canada le rappelait dans l'affaire *Friesen c Canada*, [1995] 3 R.C.S. 103, 127 D.L.R. (4th) 193 (*Friesen*), les règles de base régissant le calcul du revenu d'un contribuable reconnaissent deux catégories fondamentales de revenus : le « revenu ordinaire », tiré d'un emploi, d'une charge, d'une entreprise ou d'un bien, et le revenu de bien en immobilisation. Le revenu d'entreprise est ainsi imposable, suivant l'article 3 de la Loi, comme

un « revenu ordinaire » (*Friesen* au para. 5), alors que le revenu tiré de biens en immobilisation, ce que l'appelante estime être le cas en l'espèce, est partiellement soustrait à l'impôt (*Friesen* au para. 7). Il en est soustrait, depuis les amendements apportés à la Loi en octobre 2000, à hauteur de 50%.

[12] Distinguer, lorsque l'on est en présence d'un gain résultant de la vente d'un bien immobilier, entre le revenu d'entreprise et le revenu de bien en immobilisation, auquel on associe normalement la vente d'un bien acquis en vue de générer un revenu, n'est pas chose aisée. C'est la raison pour laquelle les tribunaux ont développé une série de critères qu'il convient d'appliquer dans ce genre de situation, particulièrement lorsqu'il s'agit de déterminer si le revenu ainsi généré s'inscrit dans un projet comportant un risque commercial, une notion propre à la définition du terme « entreprise » au paragraphe 248(1) de la Loi.

[13] Ces critères ont notamment été énoncés par cette Cour dans l'arrêt *Canada Safeway Ltd. c. La Reine*, 2008 CAF 24, 371 N.R. 337 (*Safeway*), une décision à laquelle les deux parties ont référé. On en compte une douzaine :

- a) l'intention du contribuable en ce qui concerne le bien immeuble au moment de l'achat;
- b) la vraisemblance de l'intention du contribuable;
- c) l'emplacement géographique du bien immeuble acquis et son zonage;
- d) la mesure dans laquelle l'intention du contribuable est réalisée;

- e) la preuve que l'intention du contribuable a changé après l'achat du bien immeuble;
- f) la nature de l'entreprise, de la profession, du métier ou de l'occupation du contribuable et des associés;
- g) la mesure dans laquelle l'argent emprunté a servi à financer l'acquisition du bien immeuble et les modalités arrêtées pour le financement s'il y a lieu;
- h) la période pendant laquelle le bien immeuble a été détenu par le contribuable;
- i) le fait que la possession du bien immeuble soit partagée avec des personnes autres que le contribuable;
- j) la nature de la profession des autres personnes mentionnées en i) ci-dessus, de même que leurs intentions avouées et leur ligne de conduite;
- k) les facteurs qui ont motivé la vente du bien immeuble;
- l) la preuve que le contribuable et/ou les associés se livrent sur une grande échelle au commerce de l'immeuble.

[14] Une analyse de la jurisprudence où s'est posée la question de savoir si une opération constituait un projet comportant un risque commercial a mené les juges majoritaires dans

Safeway aux constats suivants :

[61] On peut dégager de ces décisions quelques principes qui peuvent, à mon avis, être résumés comme suit. Premièrement, il n'est pas facile de tracer une ligne de démarcation entre les revenus et les gains en capital et il est donc nécessaire, pour bien les distinguer, de tenir compte d'une foule de facteurs, et notamment de l'intention du contribuable au moment de l'acquisition du bien en litige. Deuxièmement, pour que l'opération soit considérée comme un projet comportant un risque de caractère commercial, il faut qu'au moment de l'acquisition, le contribuable ait eu à l'esprit la possibilité de revendre comme motif qui le poussait à faire cette acquisition. La conclusion qu'une telle motivation existe devrait être basée sur des inférences découlant des circonstances qui entourent la transaction. Autrement dit, c'est toute la conduite du contribuable

qu'il faut apprécier. Troisièmement, en ce qui concerne l'« intention secondaire », celle-ci doit aussi avoir existé au moment de l'acquisition du bien et le contribuable doit avoir été motivé par l'intention secondaire de le revendre avec bénéfice au cas où une occasion intéressante se présenterait. Quatrièmement, le fait que le contribuable envisageait la possibilité de revendre son bien ne suffit pas, en soit, pour conclure à l'existence d'un projet comportant un risque de caractère commercial. Dans leur ouvrage *Principles of Canadian Income Tax Law*, précité, les éminents auteurs expriment l'avis, dans leur analyse du critère applicable en ce qui a trait à l'existence d'une « intention secondaire », que [TRADUCTION] « les critères de la doctrine de l'intention secondaire ne seront respectés que si la perspective de revente à profit a joué un rôle important dans la décision d'acquérir le bien » (à la page 337). Je souscris entièrement à cette proposition. Cinquièmement, le témoignage du contribuable au sujet de son intention n'est pas déterminant et doit être examiné à la lumière de l'ensemble des circonstances.

[15] En l'espèce, la CCI a scrupuleusement suivi la démarche – et adhéré aux principes – qui s'imposaient à elle aux termes de l'arrêt *Safeway*. Notamment, elle a conclu de la preuve faite devant elle que la seule et unique motivation de l'appelante, au moment de l'acquisition des terrains en cause, était clairement de les revendre à profit, notant à cet égard que celle-ci n'avait jamais eu l'intention de réaliser le projet de développement souhaité par la Ville de Mascouche. Elle a de plus noté que cette motivation s'était avérée constante pendant toute la période où l'appelante a détenu lesdits terrains. Quant à la vraisemblance de la motivation de l'appelante, la CCI a jugé que l'appelante avait « manifestement tenté de dissimuler l'identité de ses véritables actionnaires afin de cacher son intention véritable au moment de l'acquisition des terrains » (Décision de la CCI au para. 89*b*)).

[16] Quant au facteur de l'emplacement géographique des terrains en cause et de leur zonage, la CCI a noté qu'ils étaient situés à proximité de la future gare de train dont le projet avait été annoncé par le gouvernement du Québec quelques mois avant la signature du Protocole d'entente. Elle a de plus noté que la Ville de Mascouche s'était engagée, en vue de favoriser

l'implantation de son projet de développement dans l'axe de ladite gare, à modifier son plan et ses règlements d'urbanisme, à réaliser, avant la fin de 2007, la libre circulation sur les terrains et à compléter certains travaux d'infrastructure. Tout ceci, de l'avis de la CCI, rendait objectivement prévisible une hausse importante et rapide de la valeur desdits terrains.

[17] La CCI a aussi conclu de la preuve faite devant elle que la véritable nature des activités de l'appelante consistait à acquérir des terrains en vue de les revendre, notant à cet égard que ses véritables dirigeants et actionnaires étaient, à l'exception de deux actionnaires qu'elle a jugé être des prête-noms, « des gens d'affaire ayant une expérience collective importante et complémentaire dans le domaine de l'immobilier », avec une spécialisation « dans le développement et la construction immobilière, en droit commercial, en finances, en fiscalité et en comptabilité » (Décision de la CCI au para. 89f). Enfin, elle a tenu à souligner que l'acquisition des terrains en cause comportait un risque commercial important pour l'appelante, puisque le remembrement des lots requis pour la réalisation du développement souhaité par la Ville de Mascouche dépendait notamment de l'expropriation de terrains appartenant à des tiers (Décision de la CCI au para. 93).

[18] L'appelante soutient que sa véritable intention était d'acquérir les terrains en cause afin d'en faire un investissement à long terme et qu'on ne peut lui reprocher d'avoir changé ses plans peu de temps après cette acquisition puisque l'offre qui lui a été faite – et qui a mené à la vente des terrains – était non sollicitée et irrésistible, la valeur desdits terrains ayant fortuitement gagné considérablement en valeur.

[19] La CCI n'a pas vu les choses du même œil, étant d'avis que les actionnaires de l'appelante, à la lumière de l'ensemble des circonstances, « n'ont jamais voulu effectuer un placement à long terme en achetant les terrains de la Ville de Mascouche », leur intention étant clairement, selon son appréciation de la preuve, « de revendre à profit les terrains le plus rapidement possible » (Décision de la CCI au para. 89k). Et si cela n'était là pas son intention première au moment de l'acquisition des terrains, poursuit la CCI, c'était à tout le moins son intention secondaire (Décision de la CCI au para.90).

[20] Le fardeau de démontrer la présence d'une erreur manifeste et dominante dans ce constat fatal à la thèse mise de l'avant par l'appelante est exigeant. Pour reprendre la métaphore utilisée par cette Cour dans l'arrêt *South Yukon Forest Corp. c. R.*, 2012 CAF 165, 431 N.R. 286 (*South Yukon Forest*), et souvent citée dans des jugements subséquents, il ne suffit pas, pour rencontrer ce fardeau, de « se contenter de tirer sur les feuilles et les branches et laisser l'arbre debout. On doit faire tomber l'arbre tout entier » (*South Yukon Forest* au para. 46; voir aussi *J.G. c. Nadeau*, 2016 QCCA 167, AZ-51251059 au para. 77; *Benhaim c. St-Germain*, 2016 CSC 48, [2016] 2 R.C.S. 352 aux para. 38-39).

[21] Ce fardeau n'a pas été rencontré en l'espèce, l'appelante nous invitant plutôt à réévaluer l'ensemble de la preuve dans l'espoir que nous en tirions nos propres conclusions. Or, cette Cour ne peut se livrer à un tel exercice et infirmer le jugement de la CCI en l'absence d'une erreur manifeste et dominante de la part de cette dernière (*Housen* au para. 20; *Salomon c. Matte-Thompson*, 2019 CSC 14, [2019] 1 R.C.S. 729 au para. 106).

[22] Enfin, je ne saurais faire droit à la prétention de l'appelante voulant que l'erreur de droit qu'aurait commise la CCI au paragraphe 86 de sa décision aurait teinté l'ensemble de sa décision. À cet égard, elle nous invite à lire dans l'analyse à laquelle s'est livrée la CCI, notamment au paragraphe 89 de la décision, des éléments qui ne s'y trouvent pas. En fait, l'analyse qui suit le paragraphe 86 de la décision, laquelle s'attarde aux facteurs énoncés dans *Safeway* relativement à la détermination de la présence ou non d'un revenu d'entreprise lorsqu'il y a vente d'un bien immeuble, ne recèle aucun indice appuyant la prétention de l'appelante. Celle-ci n'a aucun mérite.

[23] En somme, j'estime que le dossier, tel que constitué devant la CCI, contenait suffisamment d'éléments de preuve pour justifier la validation des nouvelles cotisations émises par la Ministre. J'en conclus que l'appelante n'a pas rencontré le fardeau qui était le sien en l'instance et propose donc que le présent appel soit rejeté, avec dépens en faveur de l'intimée.

[24] Je note, en terminant, que l'appelante, dans l'intitulé de son avis d'appel et de son mémoire des faits et du droit, a désigné « le ministre du Revenu national » comme partie intimée alors que l'intimée devant la CCI était « Sa Majesté la Reine ». C'est d'ailleurs de cette façon que l'intimée est désignée dans l'intitulé du mémoire des faits et du droit du Procureur général et c'est de cette façon que l'intimée aurait dû être désignée par l'appelante dans ses procédures devant la Cour. Cela sera donc reflété dans l'intitulé des présents motifs et celui du jugement à être rendu en conformité de ceux-ci.

« René LeBlanc »

j.c.a.

« Je suis d'accord.
J.D. Denis Pelletier j.c.a. »

« Je suis d'accord.
Yves de Montigny j.c.a. »

COUR D'APPEL FÉDÉRALE
AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : A-460-19

INTITULÉ : 6610048 CANADA INC. c. SA
MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : MONTRÉAL (QUÉBEC)

DATE DE L'AUDIENCE : LE 17 NOVEMBRE 2021

MOTIFS DU JUGEMENT : LE JUGE LEBLANC

Y ONT (A) SOUSCRIT : LE JUGE PELLETIER
LE JUGE DE MONTIGNY

DATE DES MOTIFS : LE 26 NOVEMBRE 2021

COMPARUTIONS :

Me Philippe-Alexandre Otis
Me Olivier Verdon
Me Anne Poirier
Me Simon Vincent

POUR L'APPELANTE

POUR L'INTIMÉE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Starnino Mostovac SENC
Montréal (Québec)

POUR L'APPELANTE

A. François Daigle
Sous-procureur général du Canada

POUR L'INTIMÉE