

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20220330

Dossiers : A-126-21, A-125-21, A-127-21,  
A-128-21, A-129-21, A-130-21,  
A-131-21, A-132-21

Référence : 2022 CAF 53

[TRADUCTION FRANÇAISE]

**CORAM : LA JUGE GLEASON  
LA JUGE WOODS  
LE JUGE LEBLANC**

**ENTRE :**

**NICOLE L. TIESSEN INTERIOR DESIGN LTD., NICOLE L. TIESSEN INTERIOR  
DESIGN SERVICES LTD., CHRISTOPHER WOOD TECHNICAL SERVICES LTD.,  
CHRISTOPHER WOOD TECHNICAL LTD., JEFF OLFERT TECHNICAL  
SERVICES LTD., JEFF OLFERT TECHNICAL LTD., DANIEL REEVES  
ARCHITECT LTD. et DANIEL REEVES ARCHITECT PROF. SERVICES LTD.**

**appellantes**

**et**

**SA MAJESTÉ LA REINE**

**intimée**

Audience tenue par vidéoconférence organisée par le greffe, le 17 mars 2022.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 30 mars 2022.

**MOTIFS DU JUGEMENT :**

**LA JUGE WOODS**

**Y ONT SOUSCRIT :**

**LA JUGE GLEASON  
LE JUGE LEBLANC**

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20220330

Dossiers : A-126-21, A-125-21, A-127-21,  
A-128-21, A-129-21, A-130-21,  
A-131-21, A-132-21

Référence : 2022 CAF 53

CORAM : LA JUGE GLEASON  
LA JUGE WOODS  
LE JUGE LEBLANC

ENTRE :

**NICOLE L. TIESSEN INTERIOR DESIGN LTD., NICOLE L. TIESSEN INTERIOR  
DESIGN SERVICES LTD., CHRISTOPHER WOOD TECHNICAL SERVICES LTD.,  
CHRISTOPHER WOOD TECHNICAL LTD., JEFF OLFERT TECHNICAL  
SERVICES LTD., JEFF OLFERT TECHNICAL LTD., DANIEL REEVES  
ARCHITECT LTD. et DANIEL REEVES ARCHITECT PROF. SERVICES LTD.**

appelantes

et

**SA MAJESTÉ LA REINE**

intimée

**MOTIFS DU JUGEMENT**

**LA JUGE WOODS**

[1] Les présents appels portent sur la disposition anti-évitement contenue dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5<sup>e</sup> suppl.) (la Loi) qui, si elle s'applique, dispose que deux sociétés ou plus sont réputées être associées. En première instance, la Cour canadienne de

l'impôt a convenu avec la Couronne que la disposition s'appliquait de sorte que 30 sociétés étaient réputées être associées les unes aux autres aux fins du calcul de la déduction accordée aux petites entreprises en application de la Loi (la juge Monaghan, avant d'être nommée juge de la Cour d'appel fédérale). La décision publiée sous la référence 2021 CCI 29 a été portée en appel devant notre Cour.

[2] La disposition anti-évitement du paragraphe 256(2.1) est fondée sur un critère de l'objet. Dans l'extrait pertinent de la disposition, deux sociétés ou plus sont réputées être associées les unes aux autres pour l'application de la Loi « s'il est raisonnable de considérer qu'un des principaux motifs de l'existence distincte de plusieurs sociétés au cours d'une année d'imposition consiste à réduire les impôts qui seraient payables par ailleurs en vertu de la présente loi [...] ». Ce critère est au cœur du bien-fondé des présents appels.

[3] Trente sociétés ont fait l'objet de nouvelles cotisations en application de cette disposition, pour leurs années d'imposition 2012 et 2013. Chacune des sociétés a interjeté appel à la Cour canadienne de l'impôt. Sur les 30 appels, 22 ont été suspendus dans l'attente d'une décision définitive en appel par huit sociétés, les appelantes dans les présents appels.

#### Exposé des faits

[4] Les motifs de la Cour canadienne de l'impôt sont clairs et détaillés. Il n'est pas nécessaire que notre Cour expose les faits de l'affaire en détail. Un aperçu est donc donné ci-dessous.

[5] Les nouvelles cotisations établies à l'égard des appelantes découlent de la réorganisation, d'un modèle de société à un modèle de société de personnes morales, d'une entreprise de services d'architecture et de design d'intérieur.

[6] Avant la réorganisation, l'entreprise était exploitée principalement par une seule personne morale. Les actionnaires de la société comprenaient 15 employés professionnels de l'entreprise (les mandants) et leurs épouses.

[7] À la fin de 2010 et au début de 2011, au cours du processus de réorganisation, l'entreprise a été transférée à une société de personnes nouvellement constituée.

[8] La société de personnes morales regroupait 30 sociétés, comprenant 15 partenaires de la société de personnes (sociétés partenaires) et 15 sociétés de services (sociétés de services). De ces sociétés, 29 ont été nouvellement créées et une a été reconvertie. Chaque mandant contrôlait une paire de sociétés formée d'une société partenaire et d'une société de services.

[9] Chaque société partenaire et chaque société de services a conclu une entente de service en vertu de laquelle la société de services convenait de fournir les services de son mandant à la société partenaire afin de permettre à cette dernière de s'acquitter de ses fonctions dans la société de personnes. À cette fin, chaque société de services a conclu un contrat de travail avec son mandant.

[10] Au cours de la période pertinente, la société de personnes a attribué un revenu à chaque société partenaire. Chaque société partenaire a payé des honoraires à sa société de services pour avoir fourni les services de son mandant. Chaque société partenaire a déduit les honoraires du calcul de son revenu et chaque société de services a inclus les honoraires reçus dans son revenu. Le revenu de la société de services a été réduit d'un modeste salaire payé à son mandant.

[11] Les appelantes ont produit leurs déclarations de revenus pour les années d'imposition 2012 et 2013 en partant du principe que la disposition anti-évitement, selon laquelle les sociétés étaient réputées être associées les unes aux autres, ne s'appliquait pas. Chacune des sociétés partenaires et des sociétés de services jumelles était considérée comme associée l'une à l'autre en raison d'un contrôle commun (alinéa 256(1)*b*) de la Loi). Toutefois, la société formant une paire n'était pas considérée comme associée à toute autre paire. Par conséquent, la limite de revenu (le « plafond des affaires ») applicable dans le calcul de la déduction accordée aux petites entreprises a été déterminée séparément, pour chacune des sociétés partenaires et de services jumelles.

[12] Alors que, selon le modèle d'entreprise, il y avait un plafond des affaires unique pour l'ensemble de l'entreprise de services d'architecture et de design d'intérieur, pour ce qui est du modèle de société de personnes morales, les déclarations de revenus tenaient compte de l'existence de 15 plafonds des affaires, un pour chacune des sociétés partenaires et de services jumelles. Il en a résulté une multiplication des déductions accordées aux petites entreprises relativement au revenu tiré de l'entreprise de services d'architecture et de design d'intérieur.

Décision de la Cour de l'impôt

[13] La Cour canadienne de l'impôt a conclu qu'au moins un des principaux motifs de la réorganisation et de l'existence distincte des 30 sociétés était la réduction de l'impôt, plus précisément en multipliant la déduction aux petites entreprises. La juge de première instance a écrit que la « [m]ultiplication de la DPE a été le motif pour lequel la réorganisation a été proposée, et c'est l'argument des économies d'impôt présenté aux mandants qui les a convaincus d'opérer une réorganisation » (au para. 38).

[14] La juge de première instance a reconnu que, selon le paragraphe 256(2.1) de la Loi, elle devait se demander « s'il est raisonnable de considérer que l'un des principaux motifs de l'existence distincte de deux sociétés ou plus au cours d'une année d'imposition consiste à réduire les impôts qui seraient payables par ailleurs en vertu de la Loi » (au para. 39). Elle a toutefois fait remarquer qu'en l'espèce, « les motifs de la création des sociétés et de leur existence distincte sont inextricablement liés dans la mesure où la constitution de 15 paires de sociétés jumelles a toujours fait partie du projet de réorganisation et été jugée nécessaire à sa réalisation » (au para. 40).

[15] Dans son analyse, la Cour canadienne de l'impôt a mis l'accent sur l'historique de la réorganisation ainsi que sur les motifs pour constituer une société de personnes morales. La juge de première instance s'est penchée sur les nombreux motifs invoqués par les appelantes justifiant le recours à ce modèle, et a souligné que le seul élément de preuve à l'appui de la thèse

des appelantes était leur témoignage de vive voix, lequel elle a décrit comme étant des « assertions *ex post facto* quant à l'objet » (au para. 92).

[16] Finalement, la juge de première instance a rejeté les motifs allégués par les appelantes. Elle a écrit ce qui suit : « je ne puis retenir qu'il s'agissait, pour la plupart, des principaux motifs de la réorganisation ou de l'existence distincte des 30 sociétés qui en a découlé » (au para. 92). Elle a plutôt retenu la thèse de la Couronne selon laquelle la multiplication de la déduction accordée aux petites entreprises était l'un des principaux motifs de la réorganisation et de l'existence distincte des sociétés partenaires et de services jumelles (au para. 155).

#### Analyse

[17] Les appelantes soutiennent que la Cour canadienne de l'impôt a commis une erreur en concluant que le paragraphe 256(2.1) de la Loi s'applique à la réorganisation dans son ensemble, plutôt qu'à chacune des paires de sociétés séparément. Elles ne contestent pas la conclusion de la Cour canadienne de l'impôt selon laquelle un des principaux motifs de la réorganisation était la réduction de l'impôt. Toutefois, les appelantes affirment que la Cour a mal interprété le paragraphe 256(2.1), et que, n'eût été cette erreur, la Cour aurait conclu que ce paragraphe ne s'applique pas.

[18] Le paragraphe 256 (2.1) de la Loi est ainsi libellé :

**256. (2.1)** Pour l'application de la présente loi, s'il est raisonnable de considérer qu'un des principaux

**256. (2.1)** For the purposes of this Act, where, in the case of two or more corporations, it may reasonably

motifs de l'existence distincte de plusieurs sociétés au cours d'une année d'imposition consiste à réduire les impôts qui seraient payables par ailleurs en vertu de la présente loi ou à augmenter le crédit d'impôt à l'investissement remboursable prévu à l'article 127.1, ces sociétés sont réputées être associées les unes aux autres au cours de l'année.

be considered that one of the main reasons for the separate existence of those corporations in a taxation year is to reduce the amount of taxes that would otherwise be payable under this Act or to increase the amount of refundable investment tax credit under section 127.1, the two or more corporations shall be deemed to be associated with each other in the year.

[19] Selon ma compréhension de la thèse des appelantes, ces dernières soutiennent que la Cour canadienne de l'impôt a mal interprété le paragraphe 256(2.1) des deux façons suivantes :

- a) La Cour a commis une erreur en examinant le motif de la réorganisation. La Cour aurait plutôt dû examiner le motif de l'existence distincte de deux sociétés ou plus. Elles soutiennent que ces critères ne devraient pas être confondus.
- b) La Cour a commis une erreur en examinant la réduction prévue de l'impôt des 30 sociétés. Les appelantes font plutôt valoir que le paragraphe 256(2.1), interprété correctement, exige que l'accent soit mis sur un contribuable donné qui a fait l'objet d'une nouvelle cotisation. Par conséquent, la Cour canadienne de l'impôt aurait dû examiner le critère de l'objet du point de vue de chaque appelante séparément, c'est-à-dire une seule société partenaire ou une seule société de services.

[20] Les appelantes soutiennent que le paragraphe 256(2.1) ne s'applique pas aux présents appels si la Cour interprète correctement cette disposition. La réduction prévue de l'impôt à l'égard de toute appelante n'est influencée que par l'existence de sa société jumelle à laquelle



elle est associée. La réduction de l'impôt ne change rien à l'existence des 28 autres sociétés. Par conséquent, les 30 sociétés ne sont pas réputées être associées les unes aux autres en vertu du paragraphe 256(2.1).

[21] Il faut d'abord examiner une question préliminaire. La Couronne soutient que l'argument avancé par les appelantes constitue une nouvelle question qui n'avait pas été soulevée en première instance. Les appelantes ne le contestent pas.

[22] La Couronne fait valoir que le fait de soulever cette question pour la première fois devant notre Cour est préjudiciable, et que la Cour ne devrait pas examiner cette question. Je suis du même avis, mais pour des raisons qui diffèrent légèrement de celles de la Couronne.

[23] La Cour canadienne de l'impôt devait se pencher sur les diverses raisons fiscales et non fiscales d'opérer la réorganisation. La question soulevée devant notre Cour est différente, tant sur le plan juridique que sur le plan factuel. Il s'agit d'une nouvelle question.

[24] Les principes juridiques généraux à appliquer pour déterminer si un tribunal devrait examiner une nouvelle question sont énoncés dans l'arrêt *Athey c. Leonati*, [1996] 3 R.C.S. 458, [1996] A.C.S. no 102 (QL), aux paragraphes 51 et 52 :

51 Quoi qu'il en soit, la Cour d'appel a fait erreur en refusant d'examiner les arguments de l'appelant parce qu'ils n'ont pas été soulevés au procès. La règle générale est qu'un appelant ne peut soulever un point qui n'a pas été plaidé ou débattu au procès, sauf si toute la preuve pertinente figure au dossier : John Sopinka et Mark A. Gelowitz, *The Conduct of an Appeal* (1993), à la p. 51. En l'espèce, toute la preuve pertinente faisait partie du dossier. De fait, toutes les

conclusions de fait nécessaires avaient été tirées. Le point soulevé par l'appelant était purement une question de droit.

52 Fait le plus important, les intimés n'ont subi aucun préjudice, puisqu'ils n'auraient pas agi différemment, même si l'appelant s'était appuyé sur les arrêts *McGhee c. National Coal Board* et *Bonnington Castings, Ltd. c. Wardlaw*, précités, dès le départ. La thèse de la défense était qu'il n'y avait aucun lien de causalité entre l'hernie discale et les blessures subies dans les accidents automobiles. Les intimés n'auraient pu présenter une défense plus vigoureuse que celle-là. Il s'agit d'un cas où [TRADUCTION] « même si la question avait été soulevée en temps opportun, elle n'aurait pas été éclaircie davantage » : *Lamb c. Kincaid* (1907), 38 R.C.S. 516, à la p. 539, le juge Duff (plus tard Juge en chef). Comme les arguments de l'appelant soulevaient une question de droit qui n'exigeait pas de preuve additionnelle (ou même de conclusions de fait supplémentaires) et qui n'aurait pas causé de préjudice aux intimés, la Cour d'appel a fait erreur en refusant d'examiner les arguments de l'appelant.

(Voir également l'arrêt *Quan c. Cusson*, 2009 CSC 62, [2009] 3 R.C.S. 712, aux para. 36 à 39.)

[25] Je suis d'avis que, si la nouvelle question avait été soulevée devant la Cour canadienne de l'impôt, il est fort possible [TRADUCTION] « qu'elle ait pu être éclaircie davantage ». Selon les appelantes, la conclusion sur les motifs de l'existence distincte de ces sociétés aurait dû être analysée du point de vue de chaque société séparément. Cela commande une enquête portant sur une question différente sur le plan factuel et juridique de la question soumise à la Cour canadienne de l'impôt. Si la nouvelle question avait été soulevée plus tôt, elle aurait probablement donné lieu à d'autres éléments de preuve, à d'autres conclusions de fait et à une autre argumentation juridique.

[26] Cette réserve ressort de l'examen d'une mention contenue dans le mémoire des appelantes dont notre Cour est saisie. Le mémoire fait référence au témoignage livré en première

instance selon lequel [TRADUCTION] « les mandants ont été informés que n'importe lequel d'entre eux pouvait choisir d'organiser la société différemment, y compris en ne constituant pas en société une société de services » (mémoire des appelantes, au par. 7(d)).

[27] Je souligne que le contrat de société de personnes au dossier semble prévoir le contraire. Selon l'interprétation que je fais des articles 3.01 et 5.08 de ce contrat, tous les mandants sont tenus d'utiliser la structure des sociétés partenaires et de services.

[28] Si la nouvelle question avait été soulevée devant la Cour canadienne de l'impôt, il est fort possible que ce témoignage et le contrat de société de personnes aient été éclaircis davantage et, de façon plus générale, les circonstances entourant l'existence des 30 sociétés.

[29] Cela montre que les éléments de preuve et les conclusions de fait devant la Cour canadienne de l'impôt auraient pu être bien différents si les parties avaient mis l'accent, en première instance, sur la question soulevée par les appelantes dans les présents appels. Je suis d'avis que la Couronne subirait un préjudice si notre Cour devait examiner cette question maintenant, ce qu'elle ne devrait pas faire.

[30] Compte tenu de cette conclusion, il n'est pas nécessaire d'analyser le bien-fondé des arguments des appelantes.

[31] Enfin, je mentionnerais que les parties conviennent que l'intitulé de la cause dans les présents appels doit être corrigé. Par conséquent, l'intitulé de la cause sera modifié pour être conforme à celui qui figure ci-dessus.

[32] Je rejetterais les appels, avec dépens.

« Judith Woods »

---

j.c.a.

« Je suis d'accord.

Mary J.L. Gleason, j.c.a. »

« Je suis d'accord.

René LeBlanc, j.c.a. »

**COUR D'APPEL FÉDÉRALE**

**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER**

**DOSSIERS :** A-126-21, A-125-21, A-127-21, A-128-21, A-129-21, A-130-21, A-131-21, A-132-21

**INTITULÉ :** NICOLE L. TIESSEN INTERIOR DESIGN LTD., NICOLE L. TIESSEN INTERIOR DESIGN SERVICES LTD., CHRISTOPHER WOOD TECHNICAL SERVICES LTD., CHRISTOPHER WOOD TECHNICAL LTD., JEFF OLFERT TECHNICAL SERVICES LTD., JEFF OLFERT TECHNICAL LTD., DANIEL REEVES ARCHITECT LTD. et DANIEL REEVES ARCHITECT PROF. SERVICES LTD. c. SA MAJESTÉ LA REINE

**LIEU DE L'AUDIENCE :** AUDIENCE TENUE PAR VIDÉOCONFÉRENCE

**DATE DE L'AUDIENCE :** LE 17 MARS 2022

**MOTIFS DU JUGEMENT :** LA JUGE WOODS

**Y ONT SOUSCRIT :** LA JUGE GLEASON  
LE JUGE LEBLANC

**DATE DES MOTIFS :** LE 30 MARS 2022

**COMPARUTION :**

Robert A. Neilson  
Sean Zubryckj

POUR LES APPELANTES

John Krowina  
Cheryl Giesbrecht

POUR L'INTIMÉE

**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :**

Felesky Flynn LLP  
Edmonton (Alberta)

POUR LES APPELANTES

A. François Daigle  
Sous-procureur général du Canada

POUR L'INTIMÉE