

NOTE DE RECHERCHE

**Présomption d'association de sociétés en
cas d'évitement :**
application du paragraphe 256(2.1) de la
Loi de l'impôt sur le revenu

No 2023/03

Olivier Paquet

06 octobre 2023



BOURSE D'EXCELLENCE POUR LA PRÉPARATION ET LA PUBLICATION D'UNE NOTE DE RECHERCHE

La Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques offre la possibilité aux étudiantes et étudiants sélectionnés d'obtenir une bourse pour souligner la qualité d'un essai, d'une part, et de permettre sa transformation en vue d'une publication sur le site de la Chaire, d'autre part, et sous la forme d'une note de recherche.

Olivier Paquet, M. Fisc., Soluce Fiscalité et Comptabilité inc. a rédigé cette note de recherche pour la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke.

L'auteur remercie la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques pour le soutien financier qui a rendu possible la réalisation de cette étude.

Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques

École de gestion, Université de Sherbrooke

2500, boulevard de l'Université

Sherbrooke (Québec) J1K 2R1

cffp.eg@usherbrooke.ca

L'Association de planification fiscale et financière (APFF) et la Chaire en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke ont convenu de publier ce texte à la fois dans la Revue de planification fiscale et financière et comme « note de recherche » dans les documents de la Chaire. La référence complète dans Revue de l'APFF est : Oliver PAQUET, « Présomption d'association de sociétés en cas d'évitement : application du paragraphe 256(2.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* », (2023), vol. 43, n°3, *Revue de planification fiscale et financière*.

Merci de citer ainsi :

Paquet, Oliver « Présomption d'association de sociétés en cas d'évitement : application du paragraphe 256(2.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* », *Note de recherche* 2023-03, Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, 2023, 29 p.

PRÉCIS

Au Canada, la déduction accordée aux petites entreprises offre aux sociétés privées sous contrôle canadien d'importantes économies d'impôt, mais cette déduction doit être partagée à l'intérieur d'un groupe de sociétés associées. Il est donc prévisible que des sociétés privées sous contrôle canadien cherchent à ne plus être associées en réorganisant leur structure afin de multiplier la déduction accordée aux petites entreprises. Cependant, une disposition anti-évitement, à savoir le paragraphe 256(2.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, vise à empêcher ce type de planification, avec une présomption d'association. Ce paragraphe soulève des questionnements quant à son application, principalement sur la signification de l'expression « il est raisonnable de considérer que l'un des principaux motifs de l'existence distincte de plusieurs sociétés » qu'il comporte. L'auteur tente de clarifier ce paragraphe en analysant la jurisprudence récente après une revue sommaire de la documentation fiscale pertinente antérieure, afin de proposer un cadre d'analyse actuel.

TABLE DES MATIÈRES

Introduction	1
1. Revue de la documentation fiscale antérieure à 2019 sur le paragraphe 256(2.1) de la <i>Loi de l'impôt sur le revenu</i>	3
1.1. Législation.....	3
1.2. Jurisprudence	8
1.3. Facteurs d'analyse – position administrative.....	10
1.4. Facteurs d'analyse – doctrine.....	11
1.5. Base d'analyse – synthèse de la documentation fiscale antérieure à 2019 sur le paragraphe 256(2.1) de la <i>Loi de l'impôt sur le revenu</i>	11
2. Analyse de la jurisprudence récente	13
2.1. L'affaire <i>Jencal Holdings</i>	13
2.2. L'affaire <i>Nicole L. Tiessen</i>	18
3. Les nouveautés tirées des jugements <i>Jencal Holdings</i> et <i>Nicole L. Tiessen</i>	24
3.1. La démarche en deux étapes.....	24
3.2. L'interprétation élargie du paragraphe 256(2.1) de la <i>loi de l'impôt sur le revenu</i>	24
3.3. Les faits directement vérifiables.....	25
4. Cadre d'analyse proposé du paragraphe 256(2.1) de la <i>loi de l'impôt sur le revenu</i>	26
Conclusion.....	28

INTRODUCTION¹

La déduction accordée aux petites entreprises (« DPE ») réduit le taux d'imposition applicable au revenu d'entreprise exploitée activement d'une société privée sous contrôle canadien (« SPCC »). Ce taux inférieur leur permet « [...] de libérer des liquidités, en réduisant leur fardeau fiscal afin de leur permettre d'investir plus facilement dans leur croissance »².

Plusieurs facteurs limitent le droit à la DPE, notamment le plafond des affaires d'un montant maximum de 500 000 \$ qui est partagé entre SPCC associées³. Le plafond des affaires est réduit en fonction du plus élevé de deux calculs basés sur le « revenu de placement total ajusté » des SPCC associées ou le capital imposable des SPCC associées.

Au Québec, l'économie d'impôt est importante et peut atteindre jusqu'à 71 500 \$⁴.

Il est donc prévisible que des sociétés cherchent à ne plus être associées en réorganisant leur structure afin de multiplier la DPE.

Toutefois, le paragraphe 256(2.1) L.I.R.⁵ contient une disposition anti-évitement qui vise à empêcher ce type de planification. Ce paragraphe peut s'appliquer **s'il est raisonnable de considérer que l'un des principaux motifs de l'existence distincte de plusieurs sociétés est de réduire leurs impôts**, en l'occurrence par la multiplication de la DPE. Lorsqu'il est applicable, le paragraphe 256(2.1) L.I.R. a pour effet de réputer associées des sociétés qui n'étaient pas par ailleurs associées, ce qui les contraint à se partager un plafond des affaires limitant à un maximum de 500 000 \$ leurs revenus d'entreprise exploitée activement admissibles à la DPE.

Ce paragraphe soulève des questionnements, principalement sur la signification de l'expression « il est raisonnable de considérer que l'un des principaux motifs de l'existence distincte de plusieurs sociétés » qui n'est pas définie dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

¹ Cette recherche a reçu le soutien de Mitacs dans le cadre du programme Mitacs Accélération

² Luc GODBOUT et Michaël ROBERT-ANGERS, « Déduction pour petite entreprise : pistes de réforme pour contribuer à l'accroissement du potentiel économique du Québec », *Chaire en fiscalité et en finances publiques*, 2022, p. 3. Voir aussi CANADA, ministère des Finances, *Résumé du projet de loi sur la réforme fiscale*, 1971, E.J. Benson, ministre des Finances, p. 42-43, sur le but de ce stimulant accordé aux petites entreprises et ses limites concernant les « corporations associées ».

³ Par. 125(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.) (« L.I.R. »).

⁴ En 2022, la DPE, prévue au paragraphe 125(1) L.I.R. et à l'article 771.2.1.2 de la *Loi sur les impôts*, RLRQ, c. I-3 (« L.I. »), correspond à une réduction du taux d'imposition de 6 % au fédéral et de 8,3 % au Québec. Ainsi, la réduction du taux d'imposition multiplié par le plafond des affaires maximum donne une économie d'impôt de 30 000 \$ au fédéral (6 % × 500 000 \$) et de 41 500 \$ au Québec (8,3 % × 500 000 \$) pour un total de 71 500 \$.

⁵ La concordance québécoise du paragraphe 256(2.1) L.I.R. est l'article 21.21.1 L.I. : « Aux fins de la présente partie, lorsque l'on peut raisonnablement considérer que l'une des principales raisons de l'existence distincte de deux ou plusieurs sociétés dans une année d'imposition est de réduire le montant d'impôt qui serait autrement à payer en vertu de cette partie, ces sociétés sont réputées être associées entre elles dans l'année. » Cet article 21.21.1 L.I. a été inséré en 1990, c. 59, a. 30 et le terme « sociétés » a été substitué à celui de « corporations » en 1997, c. 3 a. 71.

La compréhension du paragraphe 256(2.1) L.I.R. est essentielle pour déterminer les situations qui seront considérées comme acceptables par l'Agence du revenu du Canada (« ARC ») et qui respectent la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Le présent texte a pour objet d'effectuer une mise à jour des critères d'application du paragraphe 256(2.1) L.I.R. et de la documentation existante sur le sujet en analysant les décisions récentes des tribunaux en vue d'en dégager les principes.

À cette fin, une revue sommaire de la jurisprudence, de la position administrative de l'ARC et de la doctrine antérieures au jugement *Jencal Holdings Ltd. c. La Reine*⁶ rendu en 2019 sera effectuée afin d'établir une base d'analyse des critères d'application de la disposition. Ensuite, les jugements récents de la Cour canadienne de l'impôt relatifs au paragraphe 256(2.1) L.I.R., à savoir *Jencal Holdings*⁷ et *Nicole L. Tiessen Interior Design Ltd. c. La Reine*⁸, seront résumés, puis analysés en vue d'en dégager les principes. Ces principes seront comparés à la base d'analyse antérieure à ces jugements récents, pour en faire ressortir les nouveautés. Finalement, un cadre d'analyse actuel des critères d'application du paragraphe 256(2.1) L.I.R. sera proposé.

⁶ 2019 CCI 16 (« *Jencal Holdings* »).

⁷ *Id.*

⁸ 2021 CCI 29 (« *Nicole L. Tiessen* »).

1. REVUE DE LA DOCUMENTATION FISCALE ANTÉRIEURE À 2019 SUR LE PARAGRAPHE 256(2.1) DE LA *LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU*

1.1. Législation

Le paragraphe 256(2.1) L.I.R., édicté en 1988⁹, est une disposition anti-évitement qui prévoit une présomption d'association entre plusieurs sociétés s'il est raisonnable de considérer que l'un des principaux motifs de leur existence distincte au cours d'une année donnée consiste notamment à réduire les impôts qui seraient payables. Ce paragraphe se lit comme suit :

« (2.1) Pour l'application de la présente 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 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. »

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

Le paragraphe 256(2.1) L.I.R. remplace l'ancien paragraphe 247(2) L.I.R.¹⁰ qui remontait à 1963, modifié en 1986¹¹ et qui était numéroté 138A(2) dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* antérieure à la réforme fiscale de 1972¹² :

« (2) Lorsque, dans le cas de deux corporations ou plus, le Ministre est convaincu a) que l'existence distincte de ces corporations dans une année d'imposition n'a pas pour seul objet la poursuite des affaires de ces corporations de la manière la plus efficace, et b) que l'un des principaux motifs de cette existence distincte dans l'année est la réduction du montant des impôts qui seraient autrement payables en vertu de la présente loi ou à augmenter le crédit d'impôt à l'investissement remboursable prévu à l'article 127.1 les corporations au nombre de deux ou plus, doivent si le Ministre l'ordonne, être considérées comme associées entre elles dans l'année. »

« (2) Where, in the case of two or more corporations, the Minister is satisfied (a) that the separate existence of those corporations in a taxation year is not solely for the purpose of carrying out the business of those corporations in the most effective manner, and (b) that one of the

⁸ *Loi modifiant la Loi de l'impôt sur le revenu, le Régime de pensions du Canada, la Loi de 1971 sur l'assurance-chômage, la loi de 1977 sur les accords fiscaux entre le gouvernement fédéral et les provinces et sur les contributions fédérales en matière d'enseignement postsecondaire et de santé et certaines lois connexes*, L.C. 1988, ch. 55, par. 192(1) édictant le paragraphe 256(2.1) L.I.R.

¹⁰ *Id.*, par. 187(2) abrogeant le paragraphe 247(2) L.I.R.; Christa GILLIS, David MCKAY, Jesse MOORE et Gilles ROY, « The Small Business Deduction and Associated Corporations », dans *Taxation of Private Corporations and Their Shareholders*, 5^e éd., Toronto, Fondation fiscale canadienne, 2020, p. 6:86-87.

¹¹ L.C. 1986, ch. 6, par. 125(2) modifiant l'alinéa 247(2)b) L.I.R. pour ajouter le passage « ou à augmenter le crédit d'impôt à l'investissement remboursable prévu à l'article 127.1 ».

¹² S.C. 1963, ch. 21, par. 26(1) édictant l'article 138A L.I.R. d'alors, renuméroté 247 lors de la réforme fiscale de 1972 (L.C. 1970-71-72, ch. 63). CANADA, ministre des Finances, *Budget Speech*, 13 juin 1963, p. 19, résolution 17 concernant la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

main reasons for such separate existence in the year is to reduce the amount of taxes that would otherwise be payable under this Act or to increase the refundable investment tax credit under section 127.1 the two or more corporations shall, if the Minister so directs, be deemed to be associated with each other in the year. » (Notre soulignement)

Ce remplacement visait à tenir compte de l'arrêt *Svend Krag-Hansen et al. v. The Queen*¹³ relatif à l'ancien paragraphe 247(2) L.I.R., rendu en 1986 par la Cour d'appel fédérale qui mentionnait que selon les deux conditions posées aux alinéas a) et b) de l'ancien paragraphe 247(2) L.I.R., le ministre du Revenu national devait en substance uniquement déterminer que l'existence distincte de plusieurs sociétés n'était pas seulement aux fins d'exploiter une entreprise de la manière la plus efficace, car l'un des principaux motifs de leur existence distincte était de réduire l'impôt payable, pour que le paragraphe s'applique¹⁴.

Les notes explicatives de juin 1988 publiées par le ministère des Finances qui accompagnaient le Projet de loi C-139 qui proposait le nouveau paragraphe 256(2.1) L.I.R. confirment que ce paragraphe est analogue sur le fond à l'ancien paragraphe 247(2) L.I.R. et que les conditions posées aux alinéas a) et b) de cet ancien paragraphe 247(2) sont similaires en substance, car le critère d'objet commercial prévu au premier alinéa est repris dans la condition prévue au deuxième alinéa; ainsi le nouveau paragraphe 256(2.1) L.I.R. est édicté afin de simplifier le libellé et d'abroger les formalités nécessitant des directives ministérielles, pour faciliter le travail de l'administration fiscale¹⁵.

En 2011, le juge Hogan de la Cour canadienne de l'impôt dans le jugement *Maintenance Euréka Ltée c. La Reine*¹⁶ relatif au paragraphe 256(2.1) L.I.R., indique que le contenu des deux dispositions est suffisamment similaire pour que les décisions sur l'ancien paragraphe 247(2) L.I.R. demeurent pertinentes.

Le libellé du paragraphe 256(2.1) L.I.R. révèle, comme celui de l'ancien paragraphe 247(2) L.I.R., qu'il faut déterminer si l'un des principaux motifs de l'existence distincte de plusieurs sociétés au cours d'une année d'imposition consiste à réduire l'impôt ou à augmenter le crédit d'impôt à l'investissement remboursable prévu à l'article 127.1 L.I.R. Cette détermination doit être faite sur une base annuelle et non au moment de la création des sociétés, ce qui signifie que même si les motifs de la création de sociétés peuvent être pertinents, ce sont ultimement les motifs de l'existence distincte de plusieurs sociétés dans une année donnée qui sont importants. La jurisprudence le confirme¹⁷. Le passage « s'il est raisonnable de considérer » revient fréquemment dans des dispositions anti-évitement de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, sans y être défini, notamment aux paragraphes 15(1.1), 55(4) et 245(3) L.I.R. Ce critère de raisonabilité est une nouveauté par rapport à l'ancien paragraphe 247(2) L.I.R., il s'agit d'un allègement des formalités prévues à l'ancien paragraphe qui exigeait que le ministre soit « convaincu » qu'un des principaux motifs de l'existence distincte de plusieurs sociétés est de réduire l'impôt payable ou d'augmenter le crédit d'impôt à

¹³ [1986] 2 C.T.C. 69 (C.A.F.).

¹⁴ *Id.*, p. 71.

¹⁵ CANADA, ministère des Finances, *Notes explicatives sur le projet de loi concernant l'impôt sur le revenu*, juin 1988, en ligne : publications.gc.ca/F34-40-1988-fra.pdf (« notes explicatives de juin 1988 »), p. 503 et 535.

¹⁶ 2011 CCI 307 (« *Maintenance Euréka* »), par. 27.

¹⁷ *Holt Metal Sales of Manitoba Ltd. et autres c. Ministre du Revenu national*, [1970] R.C.É. 613 (« *Holt Metal Sales* »), décision de la Cour de l'Échiquier relative à l'ancien paragraphe 138A(2) L.I.R. et *Maintenance Euréka*, précité, note 16, par. 24, décision de la Cour canadienne de l'impôt relative au paragraphe 256(2.1) L.I.R.

l'investissement remboursable prévu à l'article 127.1 L.I.R. et que celui-ci « ordonne » que les sociétés soient réputées associées¹⁸.

Ensuite, une brève analyse contextuelle de la disposition montre que la multiplication de la DPE est l'un des principaux motifs que la disposition vise à prohiber. En effet, l'article 125 L.I.R. prévoit qu'un groupe de sociétés associées se partagent un plafond des affaires, ce qui vient limiter leur DPE. Ainsi, dans ce contexte, il est apparent que de réputer associées des sociétés qui n'étaient pas par ailleurs associées, les prive de la multiplication de la DPE.

De plus, dans les notes explicatives de juin 1988¹⁹, le ministère des Finances mentionne que le paragraphe 256(2.1) L.I.R. s'applique normalement lorsqu'il est raisonnable de considérer que l'un des principaux motifs de l'existence distincte de plusieurs sociétés est de multiplier la DPE ou d'accroître le crédit d'impôt pour investissement remboursable prévu à l'article 127.1 L.I.R. Le Ministère illustre l'objet du paragraphe 256(2.1) L.I.R. à l'aide d'un exemple de son application : si deux composantes de ce qu'on pourrait raisonnablement considérer comme une même entreprise (comme des activités de fabrication et des activités de vente) sont exploitées par deux sociétés distinctes contrôlées par des personnes différentes et qu'il est raisonnable de conclure que l'existence distincte des sociétés obéit principalement à des motivations fiscales, les sociétés seraient considérées comme associées et se partageraient une seule DPE²⁰.

En ce qui concerne l'un des principaux motifs d'augmenter le crédit d'impôt à l'investissement remboursable prévu à l'article 127.1 L.I.R. que le paragraphe 256(2.1) L.I.R. vise également à mettre en échec, le passage a été ajouté à l'ancien paragraphe 247(2) L.I.R. en 1986²¹, applicable aux dépenses engagées après le 23 mai 1985²². Dans les documents budgétaires du 23 mai 1985²³, le ministère des Finances ne donnait pas d'indication précise quant à la modification proposée à l'ancien paragraphe 247(2) L.I.R.; cependant il mentionnait que des règles seraient établies pour prévenir la multiplication du crédit d'impôt à l'investissement ou le dépassement du plafond de 2 M\$²⁴. Le Ministère précisait dans les notes techniques de novembre 1985²⁵ que la disposition anti-évitement de l'ancien paragraphe 247(2) L.I.R. serait amendée pour étendre les règles contrant l'emploi de sociétés séparées en vue d'augmenter pour un contribuable le crédit d'impôt à l'investissement remboursable visé par l'article 127.1 L.I.R.

¹⁸ Notes explicatives de juin 1988, précité, note 15, p. 535

¹⁹ *Id.*

²⁰ *Id.* Le même exemple est indiqué dans le *Bulletin d'interprétation* IT-64R4 (archivé), « Sociétés : Association et contrôle », n° 3, 14 août 2001, mod. le 27 octobre 2004.

²¹ L.C. 1986, ch. 6, par. 125(2), précité, note 11.

²² CANADA, ministère des Finances, *Notes techniques relatives au projet de loi modifiant la Loi de l'impôt sur le revenu et d'autres lois connexes*, novembre 1985, en ligne : publications.gc.ca F34-24-1985-fra.pdf (« notes techniques de novembre 1985 »), p. 105.

²³ CANADA, ministère des Finances, Documents budgétaires, 23 mai 1985, déposés à la Chambre des communes par le ministre des Finances Michael H. Wilson; en ligne : publications.gc.ca F1-23-1985-fra.pdf (« documents budgétaires de mai 1985 »).

²⁴ *Id.*, p. 113 et 114 (al. b) du par. (42) de l'*Avis de motion des voies et moyens visant à modifier la Loi de l'impôt sur le revenu*).

²⁵ Notes techniques de novembre 1985, précité, note 22, p. 106.

Aussi, dans les documents budgétaires de mai 1985²⁶, le Ministère rappelait que le crédit d'impôt remboursable accordé aux petites entreprises²⁷ s'appliquait alors sur les premiers 2 M\$²⁸ de recherche et développement effectués dans l'année par un groupe de sociétés associées pour un crédit maximal de 700 000 \$²⁹ et il annonçait que la limite de 40 % sur la partie remboursable du crédit inutilisé par des SPCC serait retirée pour des dépenses admissibles autres que celles faites pour l'acquisition de biens amortissable³⁰.

Dans les notes techniques de septembre 1985³¹, le Ministère indiquait qu'en vertu de la définition de « crédit d'impôt à l'investissement remboursable » à l'alinéa 127.1(2)a) L.I.R., pour avoir droit au taux de remboursement de 40 % sur les dépenses admissibles faites pour l'acquisition de biens amortissable³² dans une année, la somme des revenus imposables pour l'année d'imposition précédente d'une SPCC et de toutes les sociétés avec lesquelles elle a été associée dans l'année ne devait pas dépasser le total de leur plafond des affaires³³. Il mentionnait également que la disposition serait clarifiée en l'amendant de sorte que les revenus imposables et les plafonds des affaires³⁴ des sociétés associées à une nouvelle société nouvellement constituée comptent parmi les critères servant à déterminer si la nouvelle société a droit au taux de remboursement de 40 % plutôt qu'au taux standard de 20 %³⁵.

²⁶ Documents budgétaires de mai 1985, précité, note 23, p. 17.

²⁷ Une petite entreprise aux fins du crédit à l'impôt remboursable était une « société admissible » selon la définition de « société admissible » au paragraphe 127.1(2) L.I.R. qui prévoyait à ce moment que pour être une « société admissible » dans une année donnée la société devait être une SPCC et le revenu imposable de l'année d'imposition précédente du groupe de sociétés associées ne dépasse pas le total du plafond des affaires (calculé selon l'article 125 L.I.R.) du groupe de sociétés associées.

²⁸ Pour les années d'imposition se terminant après le 18 mars 2019, la limite de dépenses d'une société donnée pour une année d'imposition donnée est d'un maximum de 3 M\$ en vertu du paragraphe 127(10.2) L.I.R. qui a été modifié par L.C. 2019, ch. 29, par. 24(3). La limite de dépenses de 3 M\$ est réduite à raison de 1 \$ pour 10 \$ de capital imposable de l'année d'imposition précédente du groupe de sociétés associées qui excède 10 M\$ pour atteindre 0 \$ lorsque le capital imposable est de 50 M\$ ou plus.

²⁹ Documents budgétaires de mai 1985, précité, note 23, p. 17 (« Augmentation de la partie remboursable du crédit d'impôt à la recherche et au développement »).

³⁰ *Id.*, p. 17.

³¹ CANADA, ministère des Finances, *Notes techniques sur l'Avis de motion des voies et moyens concernant l'impôt sur le revenu*, 9 septembre 1985, en ligne : publications.gc.ca F34-23-1985-fra.pdf (« notes techniques de septembre 1985 »), p. 82-83.

³² Depuis 2014, les dépenses en immobilisation ne sont plus des « dépenses admissibles » donnant droit à un crédit remboursable en raison de L.C. 2012, ch. 31, par. 9(11) remplaçant l'alinéa 37(8)d) L.I.R. pour ajouter les acquisitions d'immobilisation dans les exceptions de dépenses de nature courante au compte de dépenses déductibles du paragraphe 37(1) L.I.R., combiné à la définition de « dépenses admissibles » au paragraphe 127(9) L.I.R. qui inclut les dépenses de nature courante de recherche et développement du sous-alinéa 37(1)a)(i) L.I.R.

³³ Le Ministère faisait référence à la définition de « société admissible » au paragraphe 127.1(2) L.I.R. qui a été modifiée plusieurs fois depuis 1985. La dernière version a été introduite par L.C. 2013, ch. 40, par. 58(1) et prévoit maintenant que pour être une « société admissible », le revenu imposable de l'année d'imposition précédente de la société et de toutes les sociétés auxquelles elle est associée ne doit pas dépasser son « plafond de revenu admissible » pour l'année donnée. La définition de « plafond de revenu admissible » au paragraphe 127.1(2) L.I.R. a été édictée par L.C. 2009, ch. 2, par. 41(2) et est applicable aux années d'imposition se terminant après le 25 février 2008. Le « plafond de revenu admissible » est d'un maximum de 500 000 \$ et il est réduit à raison de 1 \$ pour 60 \$ de capital imposable de l'année d'imposition précédente du groupe de sociétés associées qui excède 10 M\$, pour atteindre 0 \$ lorsque le capital imposable est de 50 M\$ ou plus.

³⁴ À ce moment aucune disposition dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne prévoyait de réduction du plafond des affaires; en effet, le paragraphe 125(5.1) L.I.R. a été édicté par L.C. 1995, ch. 3, par. 35(2), applicable aux années d'imposition qui se terminent après juin 1994.

³⁵ Notes techniques de septembre 1985, précité, note 31, p.83.

En résumé, les dispositions d'alors sur l'article 127.1 L.I.R. prévoyaient le partage d'une « limite de dépenses » de 2 M\$ à l'intérieur d'un groupe de SPCC associées pour les « dépenses admissibles » au crédit d'impôt à l'investissement de 35 %³⁶ et une limite égale au total du plafond des affaires du groupe de sociétés associées sur le revenu imposable total de l'année d'imposition précédente du groupe de sociétés associées afin de les qualifier de « sociétés admissibles » au crédit d'impôt à l'investissement remboursable prévu à l'article 127.1 L.I.R.

Les dispositions actuelles prévoient une « limite de dépenses³⁷ » de 3 M\$ partagée à l'intérieur d'un groupe de sociétés associées, réduite en fonction du capital imposable total de l'année d'imposition précédente du groupe de sociétés associées, ainsi qu'« un plafond de revenu admissible³⁸ » de 500 000 \$ sur le revenu imposable total de l'année d'imposition précédente pour un groupe de sociétés associées, réduit en fonction du capital imposable total de l'année précédente du groupe de sociétés associées, afin de les qualifier de « sociétés admissibles³⁹ », donnant ainsi droit à un taux de remboursement de 40 %⁴⁰ sur le crédit d'impôt remboursable pour les « dépenses admissibles⁴¹ » excédant la « limite de dépenses⁴² ».

Par conséquent, dans ce contexte, que ce soit selon les dispositions d'alors ou selon les dispositions actuelles, il est clair que le fait de réputer associées des sociétés qui n'étaient pas par ailleurs associées limite leur crédit d'impôt à l'investissement remboursable prévu à l'article 127.1 L.I.R.⁴³, ce qui les prive de la multiplication du crédit.

De plus, l'ajout du passage « ou à augmenter le crédit d'impôt à l'investissement remboursable prévu à l'article 127.1 L.I.R. » au paragraphe 256(2.1) L.I.R. en 1986 est d'autant plus pertinent pour éviter les abus de l'allègement prévu au paragraphe 127.1(2.2) L.I.R., ajouté en 2004⁴⁴. Cet allègement permet à une société donnée de ne pas être considérée comme étant associée à une autre société pour l'application des définitions de « société admissible » et de « crédit d'impôt remboursable » au paragraphe 127.1(2) L.I.R. relativement aux « dépenses admissibles » de la société donnée lorsque les critères prévus aux paragraphes 127.1(2.2) et 127.1(2.3) L.I.R. sont remplis. Un des critères du paragraphe 127.1(2.2) L.I.R. exige qu'une société donnée ne soit pas associée à une autre société compte non tenu de l'alinéa 256(1.2)a) L.I.R.⁴⁵ De plus, l'alinéa 127.1(2.3)a) L.I.R. indique que le paragraphe 127.1(2.2) L.I.R. ne s'applique que si le ministre est convaincu que la société donnée et l'autre société ne sont pas associées par ailleurs. Les deux critères semblent similaires en substance, cependant dans les notes explicatives de décembre 2004⁴⁶, le ministère des Finances mentionne que l'application du paragraphe 127.1(2.2) L.I.R. est déterminée au cas par cas et donne l'exemple où le ministre doit être convaincu que l'alinéa 256(1)e) L.I.R., portant sur des règles sur les sociétés associées, ne s'applique

³⁶ *Supra*, note 29.

³⁷ Par. 127(10.2) L.I.R.

³⁸ Définition de « plafond de revenu admissible » au paragraphe 127.1(2) L.I.R.

³⁹ Définition de « société admissible » au paragraphe 127.1(2) L.I.R.

⁴⁰ Définition de « crédit d'impôt à l'investissement remboursable » au paragraphe 127.1(2) L.I.R. et paragraphe 127.1(2.01) L.I.R.

⁴¹ Définition de « dépenses admissibles » au paragraphe 127(9) L.I.R.

⁴² Par. 127(10.2) L.I.R.

⁴³ Il ne semble pas y avoir de jugement en vertu du paragraphe 256(2.1) L.I.R. portant sur l'augmentation du crédit d'impôt à l'investissement remboursable prévu à l'article 127.1 L.I.R. La doctrine indique que c'est en raison du succès de l'ARC dans l'application des dispositions relatives au contrôle de fait du paragraphe 256(5.1) L.I.R. que le paragraphe 256(2.1) L.I.R. est moins utilisé, voir *Note éditoriale*, IntelliConnect, Wolters Kluwer, 2022, au paragraphe 256(2.1) L.I.R.

⁴⁴ L.C. 2005, ch. 19, par. 29(1), édictant le paragraphe 127.1(2.2) L.I.R., applicable aux années d'imposition se terminant après le 22 mars 2004.

⁴⁵ Cette disposition se lit comme suit : « Pour l'application du présent paragraphe et des paragraphes (1), (1.1) et (1.3) à (5) : a) un groupe de personnes s'entend de plusieurs personnes dont chacune est propriétaire d'actions du capital-actions de la même société; [...] »

⁴⁶ CANADA, ministère des Finances, *Notes explicatives concernant le droit pour la sécurité des passagers du transport aérien, la taxe sur les produits et services des Premières Nations, l'impôt sur le revenu et d'autres mesures connexes*, décembre 2004, en ligne : publications.gc.ca F2-165-2004F.pdf (« notes explicatives de décembre 2004 »).

pas. Ainsi, il ressort que pour satisfaire à une des conditions des paragraphes 127.1(2.2) et 127.1(2.3) L.I.R., l'administration fiscale doit être convaincue que le paragraphe 256(2.1) L.I.R. ne s'applique pas. C'est-à-dire, le ministre doit être convaincu qu'il n'est pas raisonnable de considérer qu'un des principaux motifs de l'existence distincte de plusieurs sociétés au cours d'une année d'imposition est l'augmentation du crédit d'impôt à l'investissement remboursable prévu à l'article 127.1 L.I.R.

1.2. Jurisprudence

Comment déterminer s'il est raisonnable de considérer que l'un des principaux motifs de l'existence distincte de plusieurs sociétés au cours d'une année d'imposition consiste à réduire les impôts grâce à la multiplication de la DPE? Un examen de la jurisprudence est nécessaire pour tenter d'y répondre.

L'expression « s'il est raisonnable de considérer » n'a jamais été définie dans le contexte d'une décision portant sur le paragraphe 256(2.1) L.I.R.; cependant dans la décision de la Cour canadienne de l'impôt *Prairie Lane Holdings Ltd. c. La Reine*⁴⁷, le juge MacPhee cite l'arrêt *The Queen v. Peter K.S Wu*⁴⁸ rendu en Cour d'appel fédérale, où l'expression a été définie⁴⁹. Il est mentionné que le passage « s'il est raisonnable de considérer » occasionne une charge encore plus lourde pour le contribuable de produire une explication objectivement raisonnable⁵⁰. L'arrêt *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*⁵¹ de la Cour suprême du Canada le confirme en mentionnant que l'emploi du mot « raisonnable » indique que le ministre ou le tribunal dispose d'une certaine latitude⁵².

En ce qui concerne l'expression « un des principaux motifs », la Cour suprême précise dans l'arrêt *Trustco Canada*⁵³ que dans un contexte de détermination d'objets principaux, l'utilisation du libellé « s'il est raisonnable de considérer » prévoit simplement une évaluation objective de l'importance relative des motivations⁵⁴.

Il est rappelé par le juge Marceau dans le jugement de la Cour fédérale *Canada c. Covertite Ltd.*⁵⁵ relatif à l'ancien paragraphe 247(2) L.I.R., que le fardeau repose sur le contribuable de réfuter les faits présumés par le ministre du Revenu national pour établir la cotisation en litige :

« Pour avoir gain de cause, le contribuable doit : a) réfuter les faits présumés par le ministre pour en arriver à sa conclusion; ou b) convaincre la Cour que les déductions tirées par le ministre des faits présumés étaient déraisonnables ou injustifiées; ou c) ajouter d'autres faits susceptibles de modifier la perception de la situation et de conduire à des déductions différentes aboutissant à la conclusion que les autres motifs allégués ont effectivement été prédominants⁵⁶. »

⁴⁷ 2019 CCI 157, par. 18 (« *Prairie Lane* »), jugement relatif au paragraphe 256(2.1) L.I.R.

⁴⁸ 1997 CanLII 5805 (CAF) (« *Wu* »), arrêt relatif au paragraphe 15(1.1) L.I.R.

⁴⁹ *Id.*, par. 6.

⁵⁰ *Id.*, cité dans *Prairie Lane*, précité, note 47, par. 18.

⁵¹ 2005 CSC 54 (« *Trustco Canada* »), arrêt relatif à l'article 245 L.I.R.

⁵² *Id.*, par. 37.

⁵³ *Id.*

⁵⁴ *Id.*, par. 27 et 28.

⁵⁵ 81 D.T.C. 5353 (C.F. 1^{re} inst.), [1981] A.C.F. n° 928 (QL) (« *Covertite* »).

⁵⁶ *Covertite*, précité, note 55, p. 5355 et p. 2 de la version française du jugement de la Cour fédérale dans Quick Law.

Ce fardeau consiste à faire la preuve de l'état d'esprit et de l'intention des parties responsables de la création et de l'existence distincte de plusieurs sociétés. La conclusion de l'administration fiscale ou du tribunal doit nécessairement être fondée sur des déductions tirées d'une série de faits susceptibles d'être vérifiés directement⁵⁷.

Cette démarche indiquée en 1981 dans le jugement *Covertite*⁵⁸ correspond à la position de l'ARC⁵⁹. Toutefois, aucune précision n'est donnée sur le type de faits directement vérifiables ou de facteurs d'analyse utilisables pour arriver à sa conclusion ni sur les éléments de preuve documentaire possibles pour appuyer les faits.

Dans le jugement de 2011 de la Cour canadienne de l'impôt *Maintenance Euréka*⁶⁰ relatif au paragraphe 256(2.1) L.I.R., il est mentionné que les contribuables ont tendance à gagner leur appel en démontrant que l'économie d'impôt liée à la multiplication de la DPE n'était pas l'un des principaux motifs de l'existence distincte de plusieurs sociétés lorsqu'ils ont des témoins crédibles et qu'ils prouvent, selon la prépondérance des probabilités, que le motif de l'existence distincte de plusieurs sociétés est, par exemple, la protection d'actifs, la diversification des domaines d'activités, la décentralisation en vue d'accroître les profits, l'intention de l'un des conjoints d'exploiter sa propre entreprise ou la planification successorale⁶¹.

Il n'y a pas de consensus sur les facteurs d'analyse, car c'est essentiellement une question de fait. Toutefois, parmi les nombreux facteurs retrouvés dans la jurisprudence, il y en a deux qui reviennent fréquemment.

Le premier facteur d'analyse de l'intention du contribuable est celui mentionné dans le jugement du président Jackett de la Cour de l'Échiquier *Holt Metal Sales*⁶² relatif à l'ancien paragraphe 138A(2) L.I.R. Il se résume à analyser les éléments de preuve présentés pour conclure si, dans l'esprit du contribuable, la structure utilisée était la meilleure façon d'atteindre les motifs avancés. L'absence d'évaluation crédible de structures autres que celle utilisée ou une structure retenue qui n'est pas nécessaire pour répondre aux motifs avancés montrent généralement qu'il est raisonnable de considérer que la réduction de l'impôt était l'un des principaux motifs de l'existence distincte de plusieurs sociétés.

Le deuxième facteur d'analyse qui revient souvent dans la jurisprudence consiste à déterminer si le contribuable avait connaissance de l'avantage fiscal de la non-association des sociétés concernées. Le tribunal se range généralement du côté du contribuable lorsque celui-ci montre qu'il ignorait l'avantage fiscal de l'existence distincte des sociétés concernées⁶³.

⁵⁷ *Id.*

⁵⁸ *Id.*

⁵⁹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 2011-039447117, « Associated Corporations - 256 », 17 juin 2011.

⁶⁰ *Maintenance Euréka*, précité, note 16.

⁶¹ *Id.*, par. 25.

⁶² Précité, note 17.

⁶³ *Lenco Fibre Canada Corp. c. La Reine*, 79 D.T.C. 5292 (C.F.), [1979] A.C.F. n° 605 (QL), jugement relatif à l'ancien paragraphe 138A(2) L.I.R. et *Warren Packaging Ltd. et autres c. MRN*, 83 D.T.C. 1 (C.R.I.), jugement relatif à l'ancien paragraphe 247(2) L.I.R.

Ces deux facteurs d'analyse sont confirmés dans la position administrative de l'ARC⁶⁴.

1.3. Facteurs d'analyse – position administrative

Les principes énoncés dans la jurisprudence facilitent la compréhension de l'approche utilisée par les tribunaux, mais en l'absence de consensus, des incertitudes persistent sur les facteurs d'analyse qui pourraient aider à déterminer s'il est raisonnable de considérer que l'un des principaux motifs de l'existence distincte de plusieurs sociétés est de réduire les impôts à la suite de la multiplication de la DPE. Qu'en est-il de la position administrative de l'ARC?

Selon la position administrative de l'ARC sur le paragraphe 256(2.1) L.I.R., déterminer s'il est raisonnable de considérer que l'un des principaux motifs de l'existence distincte de plusieurs sociétés est la multiplication de la DPE est une question de fait et des raisons véritables autres qu'un motif fiscal n'entraînent généralement pas l'application de ce paragraphe⁶⁵. De plus, l'ARC énumère cinq facteurs d'analyse provenant d'un article de doctrine⁶⁶, facteurs qu'elle considère comme étant utiles pour déterminer de l'application du paragraphe 256(2.1) L.I.R. à une situation donnée :

- 1) la connaissance du contribuable de l'avantage fiscal de la non-association;
- 2) l'interdépendance économique des entreprises exploitées par les sociétés;
- 3) l'existence de structures autres que celle utilisée;
- 4) la relation entre les actionnaires majoritaires des sociétés au sein du groupe;
- 5) le degré auquel les sociétés se partagent une même âme dirigeante⁶⁷.

Il n'y a pas d'explication accompagnant les cinq facteurs; cependant le jugement de la division de première instance de la Cour fédérale rendu en 1988 dans l'affaire *Maritime Forwarding Ltd. et al. v. The Queen*⁶⁸ relatif à l'ancien paragraphe 247(2) L.I.R. est cité par l'ARC comme exemple de l'application du paragraphe 256(2.1) L.I.R. et cette dernière sous-entend que l'effet cumulatif des facteurs énumérés vus objectivement a été décisif dans ce jugement. Une comparaison des faits retenus dans ce jugement et évoqués par l'ARC avec les cinq facteurs énumérés ci-dessus confirme que les facteurs étaient tous présents.

⁶⁴ AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 2011-039447117, précité, note 59.

⁶⁵ AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 2008-0290721R3, « Réorganisation d'une société de personnes », 25 septembre 2009.

⁶⁶ Maureen DONNELLY et Allister YOUNG, « Deemed Association Cases: Probative Factors in a Predictive Model », (1992), n° 2 *Revue fiscale canadienne* 363-383, p. 363 et 367.

⁶⁷ AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 2011-039447117, précité, note 59.

⁶⁸ 88 D.T.C. 6114 (C.F. 1^{re} inst.).

1.4. Facteurs d'analyse – doctrine

Sur le plan de la doctrine, il ressort que seuls deux des cinq facteurs d'analyse énumérés par l'ARC, à partir de la doctrine, sont statistiquement significatifs⁶⁹ pour déterminer si le paragraphe 256(2.1) L.I.R. s'applique ou non, à savoir la connaissance du contribuable de l'avantage fiscal de la non-association et l'existence de structures réorganisationnelles autres que celle utilisée⁷⁰. Les trois autres facteurs semblent exercer une moindre influence sur l'issue d'une cause en vertu du paragraphe 256(2.1) L.I.R.

Les analyses de la jurisprudence effectuées par la doctrine confirment que l'ignorance de l'avantage fiscal de la non-association favorise fortement le contribuable⁷¹. Également, des précisions supplémentaires révèlent que les juges refusent généralement de conclure à l'ignorance du contribuable lorsqu'il est démontré que celui-ci considère habituellement les conséquences fiscales dans ses décisions d'affaires⁷².

Ensuite, des commentaires sur le facteur de l'existence de structures autres que celle utilisée confirment le test énoncé dans le jugement de la Cour de l'Échiquier *Holt Metal Sales*⁷³ relatif à l'ancien paragraphe 138A(2) L.I.R. et indiquent que c'est le facteur analysé le plus concluant⁷⁴.

Finalement, la doctrine constate l'imprévisibilité de la conclusion tirée par les juges qui ont à examiner l'application du paragraphe 256(2.1) L.I.R. en raison des faits propres à chaque cause, de l'importance que les tribunaux attachent à des motifs plausibles et à la crédibilité des témoins qui les avancent⁷⁵.

1.5. Base d'analyse – synthèse de la documentation fiscale antérieure à 2019 sur le paragraphe 256(2.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*

À la suite de la revue des quatre types de sources en fiscalité (la loi, la jurisprudence, la position administrative et la doctrine), il ressort de cela que l'application du paragraphe 256(2.1) L.I.R. est une question de fait pour déterminer s'il est raisonnable de considérer que l'un des principaux motifs de l'existence distincte de plusieurs sociétés au cours d'une année d'imposition consiste à réduire l'impôt par la multiplication de la DPE. Cette détermination doit être faite sur une base annuelle et non au moment de la création des sociétés. Il se dégage que l'expression « s'il est raisonnable de considérer qu'un des principaux motifs » implique une évaluation objective de l'importance relative des motivations du contribuable.

⁶⁹ M. DONNELLY et A. YOUNG, dans l'article précité, note 66, effectuent une analyse statistique sur les probabilités de déterminer l'issue d'un jugement portant sur le paragraphe 256(2.1) L.I.R. lorsqu'un ou plusieurs des cinq facteurs énumérés sont présents.

⁷⁰ M. DONNELLY et A. YOUNG, précité, note 66, p. 381 et C. GILLIS, D. MCKAY, J. MOORE et G. ROY, précité, note 10, p. 88.

⁷¹ M. DONNELLY et A. YOUNG, précité, note 66 et *Editorial Comment: Deemed association*, IntelliConnect, Wolters Kluwer, 2022, ¶128 404.

⁷² M. DONNELLY et A. YOUNG, précité, note 66.

⁷³ Précité, note 17.

⁷⁴ M. DONNELLY et A. YOUNG, précité, note 66, p. 379.

⁷⁵ *Editorial Comment: Deemed association*, précité, note 71 et Ron DUEKS et Stephanie DANIELS, « Update and review of the Related, Affiliated, and Associated Rules: Overlaps, Differences, and Their Significance », dans *British Columbia Tax Conference*, Toronto, Fondation canadienne de fiscalité, 2019, p. 10:41.

L'issue d'un litige portant sur ce paragraphe est imprévisible et il n'y a pas de consensus sur les facteurs d'analyse à utiliser pour déterminer l'intention d'un contribuable dans le contexte du paragraphe 256(2.1) L.I.R. Néanmoins, deux facteurs reviennent fréquemment, soit la connaissance du contribuable de l'avantage fiscal de la non-association et l'existence de structures organisationnelles autres que celle utilisée. Ces deux facteurs ont une valeur prédictive quant à la conclusion du juge dans un litige visé par ce paragraphe. Toutefois, ces facteurs à eux seuls ne garantissent pas l'issue d'un litige, ce qui explique pourquoi l'incertitude persiste.

Il est évident que les témoins et les motifs avancés doivent être crédibles pour démontrer que la multiplication de la DPE n'était pas l'un des principaux motifs de l'existence distincte de plusieurs sociétés. Un contribuable peut le démontrer avec des faits directement vérifiables. Toutefois, il n'y a aucune indication claire quant aux types de faits directement vérifiables ou sur les éléments de preuve documentaire pouvant valider ces faits qui sont acceptés par les tribunaux et sur la façon dont ils s'en servent pour arriver à leur conclusion.

Afin de ressortir de nouveaux principes, de confirmer ceux dégagés précédemment et d'obtenir des précisions quant aux types de faits directement vérifiables ou sur les éléments de preuve documentaire pouvant valider ces faits et de leur utilisation par les tribunaux, il est pertinent d'analyser la jurisprudence récente.

2. ANALYSE DE LA JURISPRUDENCE RÉCENTE

À la suite de la revue de la documentation fiscale antérieure à 2019 sur le paragraphe 256(2.1) L.I.R., les types de faits directement vérifiables ou les éléments de preuve pouvant valider ces faits, ainsi que la détermination de s'il est raisonnable de considérer que l'un des principaux motifs de l'existence distincte de plusieurs sociétés est la multiplication de la DPE, comportent encore quelques incertitudes. Pour tenter de les résoudre, deux jugements récents de la Cour canadienne de l'impôt seront analysés. Ces jugements sont importants, car ce sont les plus récents qui ont été rendus sur le paragraphe 256(2.1) L.I.R., et dans lesquels le contribuable a échoué à démontrer que la multiplication de la DPE n'était pas l'un des principaux motifs de l'existence distincte de plusieurs sociétés. Ils mettent de l'avant en détail la manière dont la Cour effectue l'examen des preuves présentées, ce qui permet de dégager des principes pour reconnaître les réorganisations qui multiplient la DPE que le paragraphe 256(2.1) L.I.R. vient contrer.

2.1. L'affaire *Jencal Holdings*⁷⁶

2.1.1 Questions analysées par la Cour canadienne de l'impôt

Le jugement *Jencal Holdings*⁷⁷ porte sur l'application de la disposition anti-évitement du paragraphe 256(2.1) L.I.R. La question en litige consiste à savoir s'il était raisonnable de considérer que l'un des principaux motifs de l'existence distincte de *Jencal Holdings* était de multiplier la DPE. Le juge de la Cour canadienne de l'impôt répond à cette question en deux étapes. Premièrement, il discute de la manière dont l'existence distincte de *Jencal Holdings* a permis de multiplier la DPE (voir section 2.1.2). Deuxièmement, il explique les raisons qui supportent sa conclusion selon laquelle la multiplication était l'un des principaux motifs de l'existence distincte de *Jencal Holdings* (voir section 2.1.3).

2.1.2 Comment l'existence distincte de *Jencal Holdings* a permis de multiplier la déduction pour petites entreprises

La structure initiale était relativement simple. M. Tom Foord détenait le contrôle de *KT Holdings* par le biais d'actions privilégiées avec droit de vote et une fiducie familiale, dont il était fiduciaire, détenait des actions avec droit de participation, sans droit de vote. La fiducie familiale a été établie au bénéfice de ses cinq enfants. *KT Holdings* était actionnaire majoritaire de *Kal Tire Ltd.* qui détenait des intérêts dans la société de personnes *Kal Tire Partnership*⁷⁸. Cette dernière œuvrait dans le secteur des pneus à l'échelle internationale par l'intermédiaire de nombreuses entreprises et filiales. *KT Holdings* et *Kal Tire Ltd.* n'étaient pas admissibles à la DPE en raison de leur plafond des affaires qui était réduit à zéro en vertu du paragraphe 125(5.1) L.I.R., car leur capital imposable utilisé au Canada était supérieur à 15 M\$⁷⁹. L'organigramme de la structure initiale est présenté ci-dessous.

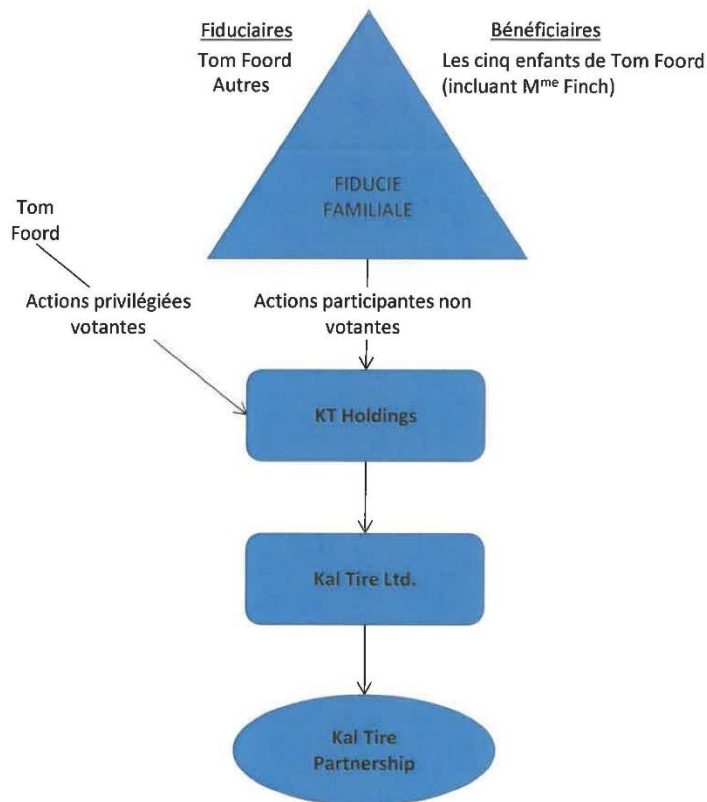
⁷⁶ Précité, note 5.

⁷⁷ *Id.*

⁷⁸ *Id.*, par. 10.

⁷⁹ *Id.*, par. 13.

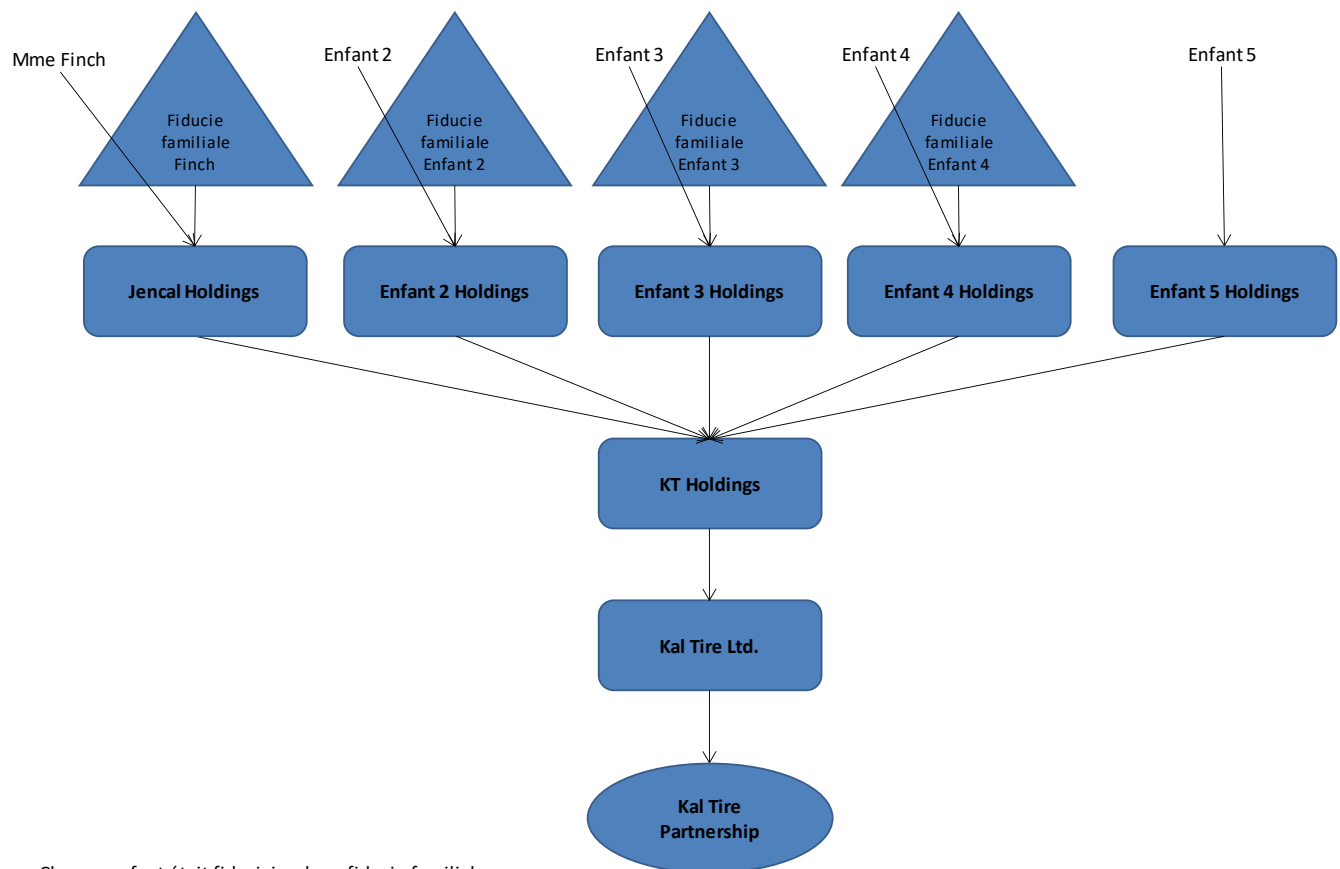
Organigramme de la structure initiale dans l'affaire *Jencal Holdings*



En 2017, une réorganisation a été réalisée et chacun des enfants a constitué une société de gestion. C'est à ce moment que M^{me} Finch, une des filles de M. Foord, a constitué la société appelante *Jencal Holdings*. La réorganisation incluait : une distribution des actions de *KT Holdings* détenues par la fiducie familiale aux enfants en parts égales, un transfert de ces actions à leur nouvelle société de gestion respective, ainsi qu'un gel des sociétés de gestion des enfants en faveur de leurs nouvelles fiducies familiales respectives⁸⁰. L'organigramme de la structure finale est présenté ci-dessous.

⁸⁰ *Id.*, par. 14-15.

Organigramme de la structure finale dans l'affaire *Jencal Holdings*



- Chaque enfant était fiduciaire de sa fiducie familiale.
- Chaque enfant détenait des actions privilégiées de gel de sa société de gestion.
- Chaque fiducie détenait 100 % de la participation et des droits de vote de sa société de gestion.
- Chaque société de gestion détenait 20 % de la participation et des droits de vote de KT Holdings.

Les sociétés de gestion étaient toutes associées entre elles en vertu du paragraphe 256(2) L.I.R., car chaque société de gestion était associée à la même tierce société, KT Holdings⁸¹. Pour que le revenu des sociétés de gestion devienne admissible à la DPE, KT Holdings a effectué le choix prévu au paragraphe 256(2) L.I.R. (tel

⁸¹ *Id.*, par. 19.

que libellé à l'époque⁸²) de ne pas être associée à chacune des sociétés de gestion aux fins de l'article 125 L.I.R. Ainsi, chacune des sociétés de gestion avait son propre plafond des affaires⁸³.

Il s'ensuit une série d'opérations impliquant une chaîne de versements de dividendes débutant par Kal Tire Ltd. et remontant jusqu'aux sociétés de gestion des enfants ainsi que l'octroi de prêts en succession par les sociétés de gestion à KT Holdings descendant jusqu'à Kal Tire Partnership pour un montant égal aux dividendes reçus⁸⁴. Les intérêts versés par Kal Tire Partnership à Kal Tire Ltd. constituaient une dépense déductible d'une société associée servant à générer du revenu d'entreprise exploitée activement, de sorte que le revenu d'intérêt reçu était réputé être du revenu d'entreprise exploitée activement⁸⁵ pour Kal Tire Ltd. et ensuite, à cause de la série, pour toutes les sociétés impliquées incluant les sociétés de gestion⁸⁶. Les intérêts reçus par chacune des sociétés de gestion, dont ceux de Jencal Holdings, étaient d'environ 500 000 \$, soit un montant égal à leurs plafonds des affaires⁸⁷.

Le juge conclut que sans l'existence distincte de sa société de gestion, le revenu d'intérêts aurait été reçu par M^{me} Finch ou sa fiducie familiale. Ainsi, il aurait été impossible que le revenu soit admissible à la DPE⁸⁸.

2.1.3 Les motifs de l'existence distincte de *Jencal Holdings*

Pour commencer, le juge mentionne qu'il peut y avoir plus d'un principal motif de l'existence distincte de plusieurs sociétés⁸⁹ et que le fardeau de la preuve repose sur l'appelant de démontrer qu'aucun des principaux motifs n'était de multiplier la DPE⁹⁰. Le juge a déterminé que l'appelant n'avait pas réussi à

⁸² Le choix prévu à l'ancien libellé du paragraphe 256(2) L.I.R. permettait à la tierce société (KT Holding) de ne plus être associée à l'une (Jencal Holdings) ou l'autre des deux sociétés. Ainsi, le capital imposable de KT Holdings ne réduisait pas le plafond des affaires de Jencal Holdings. L'ancien libellé du paragraphe 256(2) L.I.R. était en effet le suivant : « Pour l'application de la présente loi, deux sociétés qui, à un moment donné, ne seraient pas associées l'une à l'autre sans le présent paragraphe et sont associées à une même tierce société ou réputées l'être en application du présent paragraphe sont réputées être associées l'une à l'autre à ce moment, sauf si, pour l'application de l'article 125, la tierce société [...] choisit, [...] de ne pas être associée à l'une ou à l'autre des deux sociétés, auquel cas la tierce société est réputée ne pas être associée à l'une ou à l'autre des deux sociétés au cours de cette année [...]. » (Notre soulignement). Depuis le 22 mars 2016, le choix prévu au nouveau libellé du paragraphe 256(2) L.I.R. qui a été modifié par le paragraphe 67(1) de la *Loi n° 2 d'exécution du budget de 2016*, L.C. 2016, ch. 12, ne permettrait pas de dissocier KT Holdings et Jencal Holdings. Donc, le plafond des affaires de Jencal Holdings serait réduit par le capital imposable de KT Holdings. Le nouveau libellé du paragraphe 256(2) est en effet le suivant : « Les règles ci-après s'appliquent: a) pour l'application de la présente loi, sous réserve de l'alinéa b), deux sociétés sont réputées être associées l'une à l'autre à un moment donné si, à la fois: (i) n'eût été le présent paragraphe, elles ne seraient pas associées l'une à l'autre au moment donné, (ii) chaque société est à ce moment associée à une même société (appelée tierce société au présent paragraphe) ou réputée l'être par le présent paragraphe; b) pour l'application de l'article 125: (i) [...] (ii) si la tierce société [...] choisit, sur le formulaire prescrit, d'appliquer le présent sous-alinéa pour son année d'imposition qui comprend le moment donné, les deux sociétés sont réputées ne pas être associées l'une à l'autre à ce moment [...]. » (Notre soulignement).

⁸³ *Jencal Holdings*, précité, note 5, par. 20.

⁸⁴ *Id.*, par. 21.

⁸⁵ *Id.*, par. 22 et 23 et par. 129(6) L.I.R.

⁸⁶ Les modifications apportées au sous-alinéa 125(1)a)(i) L.I.R. par le paragraphe 44(1) de la *Loi n° 2 d'exécution du budget de 2016*, L.C. 2016, ch. 12, ne permettent plus à du revenu recharacterisé en revenu d'entreprise exploitée activement en vertu du paragraphe 129(6) L.I.R. d'être admissible à la DPE lorsqu'il est reçu d'une société qui a fait le choix visé au paragraphe 256(2) L.I.R. Donc, la planification réalisée dans l'affaire *Jencal Holdings* n'est plus possible.

⁸⁷ *Jencal Holdings*, précité, note 5, par. 21.

⁸⁸ *Id.*, par. 25.

⁸⁹ *Groupe Honco Inc. c. La Reine*, 2013 CAF 128 (« *Groupe Honco* »), cité dans *Jencal Holdings*, précité, note 5, par. 25. L'arrêt *Groupe Honco* est relatif au paragraphe 83(2.1) L.I.R.

⁹⁰ *Jencal Holdings*, précité, note 5, par. 26.

s'acquitter de son fardeau de preuve pour cinq raisons. Il arrive donc à la conclusion qu'un des principaux motifs de l'existence distincte de Jencal Holdings et de KT Holdings était de multiplier la DPE⁹¹.

Les deux premières raisons sont qu'il n'y avait pas de preuve testimoniale directe des motifs de l'appelant, soit par l'actionnaire de l'appelant, soit par les actionnaires des autres sociétés de gestion. Selon le jugement de la Cour canadienne de l'impôt *Gerbro Holdings Company c. La Reine*⁹² relatif à l'article 94.1 L.I.R., les raisons motivant les choix d'une personne sont foncièrement personnelles⁹³. Ainsi, l'absence de témoignage des personnes concernées a nui à l'appelant et a forcé le juge à déduire les motifs autrement.

La troisième raison est que la preuve indirecte provenant d'un avocat, anciennement conseiller du groupe Kal Tire, était du ouï-dire et n'était pas fiable en raison d'un conflit entre les membres de la famille Foord qui les poussait à ne pas toujours être honnêtes avec l'avocat⁹⁴.

La quatrième raison est que les éléments de preuve documentaire⁹⁵ démontraient fortement que la multiplication de la DPE était l'un des principaux motifs de l'existence distincte des sociétés de gestion⁹⁶. Effectivement, les documents dévoilaient que la multiplication de la DPE était une préoccupation majeure qui revenait fréquemment et qu'à au moins deux reprises, M^{me} Finch avait eu connaissance de la réduction d'impôt liée à l'utilisation de sa société de gestion Jencal Holdings⁹⁷.

La dernière raison est que les motifs donnés pour justifier l'existence de Jencal Holdings n'étaient pas crédibles, puisqu'ils pouvaient tous être réalisés sans la structure retenue, à l'exception de la planification successorale⁹⁸. Le juge note que l'utilisation de sociétés de gestion ajoutait de la flexibilité pour la planification successorale des actionnaires du groupe en général⁹⁹, mais il refuse d'en conclure que c'était un motif principal propre à M^{me} Finch de l'existence distincte de sa société Jencal Holdings, et ce, en l'absence de son témoignage¹⁰⁰.

En résumé, en l'absence de preuve testimoniale directe, la Cour canadienne de l'impôt a accordé un poids important aux éléments de preuve documentaire présentés et elle a conclu que la multiplication de la DPE était l'un des principaux motifs de l'existence distincte de Jencal Holdings.

⁹¹ *Id.*

⁹² 2016 CCI 173 (« *Gerbro Holdings* »).

⁹³ *Jencal Holdings*, précité, note 5, par. 27.

⁹⁴ *Id.*, par. 35.

⁹⁵ La preuve documentaire consistait en ceci : plusieurs projets de memorandum fiscal datant de 1998 à 2004 (dont un où la multiplication de la DPE était un objectif explicite de la réorganisation proposée), des lettres et courriels entre les clients et le cabinet comptable KPMG (« KPMG »), des comptes-rendus de discussions entre le client et KPMG, des diaporamas créés par KPMG présentés aux clients avant et après la réorganisation de 2007.

⁹⁶ *Id.*, par. 38.

⁹⁷ *Id.*, par. 49.

⁹⁸ *Id.*, par. 59-64.

⁹⁹ *Id.*, par. 56 et 60.

¹⁰⁰ *Id.*, par. 60.

2.1.4 Les principes dégagés du jugement *Jencal Holdings*

Le premier principe qui se dégage du jugement *Jencal Holdings*¹⁰¹ est la démarche en deux étapes énoncées par le juge de la Cour canadienne de l'impôt pour appliquer le paragraphe 256(2.1) L.I.R.¹⁰² Il faut d'abord déterminer comment l'existence distincte des sociétés en cause permet de réduire l'impôt payable en vertu de la loi. Ensuite, il faut analyser si l'un des principaux motifs de l'existence distincte des sociétés en cause est de réduire l'impôt payable. Pour ce qui est de la deuxième étape, il ressort de cela que le tribunal regarde l'intention des appelants et détermine objectivement si les preuves testimoniales et documentaires supportent cette intention¹⁰³.

De plus, bien que cela ne soit pas mentionné explicitement, le tribunal semble utiliser le test du jugement de la Cour de l'Échiquier dans l'affaire *Metal Holt Sales*¹⁰⁴ relatif à l'ancien paragraphe 138A L.I.R. en évaluant si la structure utilisée répond aux motifs avancés¹⁰⁵. Aussi, le tribunal examine si le contribuable a connaissance de l'avantage fiscal de la non-association de sa société. Ces éléments confirment les deux facteurs d'analyse provenant de la revue de la documentation fiscale antérieure à 2019.

Également, le jugement de la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Jencal Holdings* rappelle l'un des principes énoncés dans l'arrêt de la Cour d'appel fédérale *Groupe Honco*¹⁰⁶ selon lequel il peut y avoir plus d'un principal motif de l'existence distincte de plusieurs sociétés¹⁰⁷. Il ressort aussi de cela que le fardeau de la preuve repose sur l'appelant. Finalement, le juge reprend un principe formulé dans le jugement *Gerbro Holdings* de la Cour canadienne de l'impôt¹⁰⁸, à savoir que les raisons motivant les choix d'une personne sont foncièrement personnelles et donc que le témoignage des personnes directement concernées est préférable¹⁰⁹.

2.2. L'affaire *Nicole L. Tiessen*¹¹⁰

2.2.1 Questions analysées par la Cour canadienne de l'impôt

Le jugement *Nicole L. Tiessen*¹¹¹ porte aussi sur l'application de la disposition anti-évitement du paragraphe 256(2.1) L.I.R. La question en litige était de déterminer si 15 paires de sociétés étaient associées entre elles en vertu de ce paragraphe, donc si elles devaient se partager un plafond des affaires unique.

Pour que l'appel soit accueilli, les appelants devaient démontrer que la réduction de l'impôt à la suite de la multiplication de la DPE n'était pas l'un des principaux motifs de l'existence distincte des paires de sociétés.

¹⁰¹ *Id.*

¹⁰² *Id.*, par. 25 et 26.

¹⁰³ Joy ELKESLASSY, « La CCI freine la multiplication de la déduction accordée aux petites entreprises », (2019), vol. 9, n° 2 *Canadian Tax Focus*, p. 8.

¹⁰⁴ Précité, note 17.

¹⁰⁵ *Jencal Holdings*, précité, note 5, par. 56 et 61-63.

¹⁰⁶ *Groupe Honco*, précité, note 89.

¹⁰⁷ Précité, note 5, par. 26.

¹⁰⁸ *Gerbro Holdings*, précité, note 92.

¹⁰⁹ *Jencal Holdings*, précité, note 5, par. 27.

¹¹⁰ Précité, note 8.

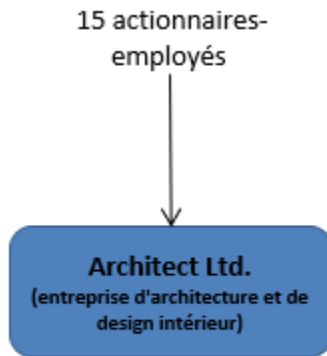
¹¹¹ *Id.*

Ils n'ont pas réussi à démontrer que l'économie d'impôt n'était pas l'un des principaux motifs. Pour arriver à sa conclusion, le cheminement du juge est semblable à celui suivi dans le jugement *Jencal Holdings*¹¹², car il met en contexte la manière dont la réorganisation a permis de multiplier la DPE et il analyse les motifs de l'existence distincte des 15 paires de sociétés.

2.2.2 Comment la structure retenue a permis de multiplier la déduction pour petites entreprises

Le litige tourne autour d'une entreprise d'architecture et de design d'intérieur qui était initialement exploitée sous forme d'une société par actions avec 15 employés-actionnaires¹¹³. Le groupe est parvenu à multiplier la DPE en deux étapes. L'organigramme de la structure initiale est présenté ci-dessous.

Organigramme de la structure initiale dans l'affaire *Nicole L. Tiessen*



- La structure a été simplifiée pour faciliter la compréhension.

Dans un premier temps, à la suite d'une réorganisation complexe, l'entreprise a été transférée à une nouvelle société de personnes dont les intérêts étaient détenus par l'intermédiaire de 15 nouvelles sociétés par actions (« Partenaireco ») détenues individuellement par les actionnaires de la société initiale. Chaque Partenaireco avait sa propre société de services (« Serviceco ») détenue par le même actionnaire unique et il y avait au total 15 paires¹¹⁴ de sociétés. Les paires de sociétés n'étaient pas associées entre elles, mais chaque Partenaireco était associée à sa Serviceco¹¹⁵. Ainsi, le groupe passa d'un seul plafond des affaires à 15 plafonds des affaires, soit un par paire de sociétés associées¹¹⁶. L'organigramme de la structure finale est présenté ci-dessous.

¹¹² *Jencal Holdings*, précité, note 5.

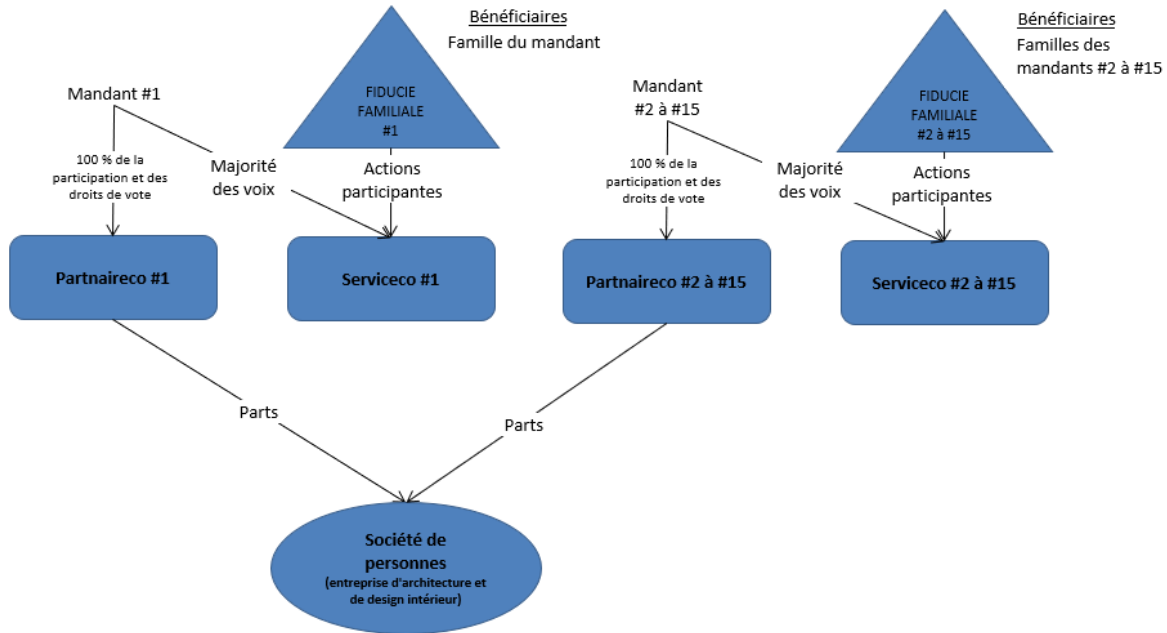
¹¹³ *Nicole L. Tiessen*, précité, note 8, par. 3.

¹¹⁴ Une paire de sociétés représente une Partenaireco et une Serviceco contrôlées par le même actionnaire.

¹¹⁵ Al. 256(1)a) L.I.R.

¹¹⁶ Par. 125(3) L.I.R.

Organigramme de la structure finale dans l'affaire *Nicole L. Tiessen*



- La structure a été simplifiée pour faciliter la compréhension.
- Chacun des mandants #2 à #15 avait sa propre structure comme le mandant #1.

Dans un deuxième temps, le contrat de la société de personnes prévoyait que chaque Partenaireco et son actionnaire, qui agissaient à titre de mandants, consacrent tout leur temps aux activités de la société de personnes et que le mandant devait être un employé de sa Serviceco¹¹⁷. Également, chaque paire de sociétés avait une entente de service qui prévoyait que Serviceco rende des services par l'intermédiaire de son employé-actionnaire à la société de personnes au nom de Partenaireco pour lui permettre de réaliser ses tâches d'associé¹¹⁸. Ensuite, la société de personnes allouait ses revenus d'entreprise exploitée activement à chaque Partenaireco, qui à son tour versait des honoraires à sa Serviceco pour les services rendus par l'employé-actionnaire.

Le revenu reçu par une Partenaireco tiré de la société de personnes était réputé provenir d'une entreprise exploitée activement¹¹⁹. Le revenu était donc, en partie, admissible à la DPE, sous réserve du plafond des affaires de société de personnes déterminé¹²⁰. La portion de revenu reçue par une Partenaireco tirée de la société de personnes qui n'était pas admissible à la DPE était versée sous forme d'honoraires à sa Serviceco en paiement des services du mandant.

¹¹⁷ *Nicole L. Tiessen*, précité, note 8, par. 24.

¹¹⁸ *Id.*, par. 27.

¹¹⁹ Al. 96(1)f) L.I.R.

¹²⁰ Définition de « plafond des affaires de société de personnes déterminé » au paragraphe 125(7) L.I.R.

Étant donné que les honoraires constituaient une dépense déductible d'une société associée servant à générer du revenu d'entreprise exploitée activement pour Partenaireco, les honoraires reçus par une Serviceco étaient réputés provenir d'une entreprise exploitée activement¹²¹ et donnaient droit à la DPE, sous réserve du partage du plafond des affaires¹²². Ainsi, la portion de revenu d'entreprise exploitée activement reçue par une Partenaireco qui n'était pas admissible à la DPE (puisqu'elle excédait la part du plafond des affaires de société de personnes déterminé lui étant attribuée) devenait admissible à la DPE pour la Serviceco¹²³.

En conséquence, le revenu imposé au taux de la DPE était considérablement plus élevé qu'avant la réorganisation, car chaque paire de sociétés était arrivée à rendre la totalité de son revenu admissible à la DPE pour profiter de son nouveau plafond des affaires.

2.2.3 Les motifs de l'existence distincte des paires de sociétés

À la suite de l'examen de la réorganisation, le juge explique qu'habituellement, le paragraphe 256(2.1) L.I.R. exige de seulement regarder les motifs de l'existence distincte de plusieurs sociétés plutôt que ceux de leur constitution¹²⁴. Cependant, dans le cas présent, puisque la constitution des paires de sociétés était jugée nécessaire à la réalisation de la réorganisation et que tous les aspects étaient structurés pour permettre de multiplier la DPE, les motifs de la création des sociétés et de leur existence distincte étaient inextricablement liés¹²⁵. Ainsi, le juge oriente toute son analyse sur les motifs de la réorganisation.

Également, plusieurs jugements sont cités pour exposer la façon dont doivent être considérés les motifs de la réorganisation et il en ressort plusieurs points. Il faut regarder comment cela se manifeste objectivement¹²⁶, en tenant compte à la fois d'éléments subjectifs et d'éléments objectifs pertinents¹²⁷. De plus, les motifs avancés doivent être objectivement raisonnables¹²⁸, l'économie d'impôt n'a pas à être le seul motif principal pour que la disposition s'applique¹²⁹ et la présence de l'économie d'impôt ne veut pas dire que c'était nécessairement l'un des principaux motifs. Également, il faut déterminer si l'économie d'impôt était un objectif principal ou une conséquence secondaire¹³⁰, et le contribuable a le fardeau de produire une explication objectivement raisonnable que la réorganisation n'avait pas pour objet la réduction d'impôts¹³¹;

¹²¹ Par. 129(6) L.I.R.

¹²² Par. 125(3) L.I.R.

¹²³ Les modifications apportées aux définitions de « revenu de société de personnes déterminé » et de « associé désigné » au paragraphe 125(7) L.I.R. par les paragraphes 44(5), (6) et (7) de la *Loi n° 2 d'exécution du budget de 2016*, L.C. 2016, ch. 12, ne permettent plus ce type de planification pour multiplier la DPE. Cela s'explique par le fait que la Serviceco est un associé désigné et que les revenus provenant indirectement du service fourni à la société de personnes sont des revenus de société de personnes déterminés qui ne sont pas admissibles à la DPE en vertu de la division 125(1a)(i)(A) L.I.R.

¹²⁴ *Maintenance Eureka*, précité, note 16, cité dans *Nicole L. Tiessen*, précité, note 8, par. 40.

¹²⁵ *Id.*

¹²⁶ *Symes c. Canada*, 1993 CSC 55, cité dans *Nicole L. Tiessen*, précité, note 8, par. 41.

¹²⁷ *Entreprises Ludco Ltée c. Canada*, 2001 CSC 62, cité dans *Nicole L. Tiessen*, précité, note 8, par. 41.

¹²⁸ *Gerbro Holdings*, précité, note 92, cité dans *Nicole L. Tiessen*, précité, note 8, par. 41.

¹²⁹ *Id.*, cité dans *Nicole L. Tiessen*, précité, note 8, par. 42.

¹³⁰ *Covertite*, précité, note 55, cité dans *Nicole L. Tiessen*, précité, note 8, par. 42.

¹³¹ *Prairie Lane*, précité, note 47, jugement relatif au paragraphe 256(2.1) L.I.R., cité dans *Nicole L. Tiessen*, précité, note 8, par. 43.

il ne suffit pas de simplement nier le motif de la multiplication de la DPE en citant une liste d'autres motifs, pour convaincre la Cour¹³².

De nombreux motifs ont été avancés lors des témoignages, mais les preuves documentaires démontraient que les préoccupations initiales étaient le financement de la relève de l'entreprise¹³³. Plusieurs options avaient été proposées à ce sujet et aucune n'impliquait une structure sous forme de société de personnes. Une option a été écartée, car les mandants préféraient la simplicité. C'est seulement lorsque la structure permettant la multiplication de la DPE leur a été présentée que les mandants ont été d'accord pour aller de l'avant avec la réorganisation. Le juge estime qu'étant donné que les mandants favorisaient la simplicité, ils devaient nécessairement avoir un autre motif plus important que le financement de la relève¹³⁴, comme la multiplication de la DPE, étant donné la complexité de l'option retenue.

Certains motifs évoqués après les faits étaient plausibles, mais ils ne s'appliquaient pas à l'ensemble des mandants. Le juge a refusé de les retenir, car ils représentaient des assertions *ex post facto*¹³⁵, d'autant plus que le conseiller externe avait avisé les mandants de trouver des motifs autres que la multiplication de la DPE pour éviter l'application du paragraphe 256(2.1) L.I.R.¹³⁶

Finalement, les preuves démontrent explicitement que la multiplication de la DPE était une possibilité de la réorganisation et que les mandants étaient enthousiastes vis-à-vis de cette économie d'impôt potentielle¹³⁷.

La Cour conclut que les motifs avancés par les appelants n'étaient pas cohérents avec les preuves entourant la décision de procéder à la réorganisation et que c'était le motif de la multiplication de la DPE qui avait convaincu les mandants d'aller de l'avant rapidement avec la réorganisation. Le paragraphe 256(2.1) L.I.R. s'appliquait, car au moins l'un des principaux motifs de la réorganisation et de l'existence distincte des 15 paires de sociétés était la réduction de l'impôt.

2.2.4 Les principes dégagés du jugement *Nicole L. Tiessen*¹³⁸

Plusieurs principes se dégagent de ce jugement de la Cour canadienne de l'impôt.

Le plus important porte sur l'interprétation élargie du paragraphe 256(2.1) L.I.R. Habituellement, pour que ce paragraphe s'applique, il est nécessaire de démontrer qu'il est raisonnable de considérer qu'un des principaux motifs de l'existence distincte de plusieurs sociétés est de multiplier la DPE. Or, il découle de l'étude des faits dans l'affaire *Nicole L. Tiessen* que ce n'est pas seulement l'existence distincte de plusieurs sociétés qui permet de multiplier la DPE, mais plutôt la réorganisation dans son ensemble. L'existence distincte d'une société à elle seule n'a aucun effet sur la DPE d'une autre paire de sociétés. Elle influence seulement la DPE de sa propre paire de sociétés, ce qui implique que même si le paragraphe 256(2.1) L.I.R.

¹³² *Nicole L. Tiessen*, précité, note 8, par. 43.

¹³³ *Id.*, par. 57.

¹³⁴ *Id.*, par. 152.

¹³⁵ *Id.*, par. 92.

¹³⁶ *Id.*, par. 91.

¹³⁷ *Id.*, par. 68.

¹³⁸ Précité, note 8.

s'appliquait pour réputer que les sociétés d'une paire de sociétés soient associées¹³⁹, la réorganisation permet tout de même à chaque paire de sociétés de multiplier la DPE. Ainsi, il ressort que les motifs d'une réorganisation et de l'existence distincte de plusieurs sociétés sont les mêmes lorsque la constitution d'une société distincte est nécessaire à la réalisation d'une réorganisation dont tous les aspects sont structurés pour permettre de multiplier la DPE. Cela implique que la présomption d'association du paragraphe 256(2.1) L.I.R. peut être élargie pour viser une réorganisation dans son ensemble ce qui a pour effet de réputer des sociétés associées entre elles alors que l'existence de l'une n'exerce aucune influence sur la DPE de l'autre.

Ensuite, il se dégage que le fardeau de la preuve repose sur le contribuable et que le juge doit regarder l'intention des appelants en déterminant objectivement si les preuves testimoniales et documentaires appuient cette intention. Les preuves documentaires analysées par le tribunal comprennent :

« [...] les procès-verbaux des réunions mensuelles des actionnaires (les mandants), des courriels, des dossiers administratifs de la Société, des rapports de consultants externes engagés par la société pour lui venir en aide dans certains dossiers stratégiques et pour régler des problèmes de ressources humaines de 2005 à 2011, et d'autre matériel connexe, des ententes pertinentes à l'égard de la réorganisation, ainsi que des documentations préparées [par le conseiller fiscal]¹⁴⁰. »

Également, le juge évoque un principe important en précisant que pour convaincre le tribunal, il faut faire plus que nier le but de réduire l'impôt grâce à la multiplication de la DPE en énumérant une liste d'autres buts¹⁴¹. Il faut plutôt que les motifs évoqués soient raisonnables, c'est-à-dire qu'ils doivent être atteints grâce à la nouvelle structure et qu'ils doivent être manifestement pris en considération avant la réorganisation. De plus, le tout doit être soigneusement documenté.

2.2.5 L'appel *Nicole L. Tiessen* à la Cour d'appel fédérale¹⁴²

Le jugement *Nicole L. Tiessen*¹⁴³ de la Cour canadienne de l'impôt a été porté en appel à la Cour d'appel fédérale par les contribuables, selon lesquels le juge de la Cour canadienne de l'impôt avait commis une erreur en déterminant que le paragraphe 256(2.1) L.I.R. s'appliquait à la réorganisation au complet et non spécifiquement à chaque paire unique de sociétés. Il s'agissait là d'un nouvel argument.

La Cour d'appel fédérale a rejeté l'appel sans que le nouvel argument des appelants soit débattu, en raison de la règle générale rappelée dans l'arrêt de la Cour suprême du Canada *Athey c. Leonati*¹⁴⁴ selon laquelle « 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 ». Or, toute la preuve pertinente ne figurait pas au dossier¹⁴⁵.

¹³⁹ Il convient de noter que le paragraphe 256(2.1) L.I.R. ne peut pas s'appliquer à une paire de sociétés, car celles-ci sont déjà associées en vertu du paragraphe 256(1) L.I.R.

¹⁴⁰ *Nicole L. Tiessen*, précité, note 8, par. 50.

¹⁴¹ *Id.*, par. 43.

¹⁴² *Nicole L. Tiessen Interior Design Ltd. v. Canada*, 2022 FCA 53 (« *Nicole L. Tiessen (CAF)* »).

¹⁴³ *Nicole L. Tiessen*, précité, note 8.

¹⁴⁴ 1996 CSC 458, [1996] 3 R.C.S. 458, par. 51.

¹⁴⁵ *Nicole L. Tiessen (CAF)*, précité, note 142, par. 24 à 30.

3. LES NOUVEAUTÉS TIRÉES DES JUGEMENTS *JENCAL HOLDINGS* ET *NICOLE L. TIESSEN*

Les deux jugements de la Cour canadienne de l'impôt *Jencal Holdings* et *Nicole L. Tiessen* ont permis de dégager de nouveaux principes pour aider à déterminer s'il est raisonnable de considérer que la réduction d'impôt liée à la multiplication de la DPE est l'un des principaux motifs de l'existence distincte de plusieurs sociétés.

3.1. La démarche en deux étapes

Une première nouveauté est l'énoncé explicite dans le jugement *Jencal Holdings*¹⁴⁶ de la première des deux étapes d'une démarche pour conclure à l'application du paragraphe 256(2.1) L.I.R. La première étape consiste à déterminer **comment l'existence distincte de plusieurs sociétés permet de bénéficier d'une économie d'impôt** liée à la multiplication de la DPE. À cette fin, la réorganisation est analysée en partant de la structure initiale jusqu'à la structure finale, puis le tribunal évalue dans quelle mesure la multiplication de la DPE serait possible si l'une des sociétés n'existait pas. Bien que la jurisprudence utilisât déjà implicitement un tel critère¹⁴⁷, le fait que la Cour canadienne de l'impôt l'énonce clairement dans l'affaire *Jencal Holdings* permet d'éviter des ambiguïtés quant à son *modus operandi* dans le contexte du paragraphe 256(2.1) L.I.R. Il est clair que ce que la Cour recherche n'est pas seulement la multiplication de la DPE, mais bien comment l'existence distincte de plusieurs sociétés permet de bénéficier de cet avantage¹⁴⁸. Il n'y a aucune nouveauté dans ce jugement pour ce qui est de la deuxième étape. À titre de rappel, il s'agit de déterminer si la multiplication de la DPE est l'un des principaux motifs de l'existence distincte de plusieurs sociétés.

3.2. L'interprétation élargie du paragraphe 256(2.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*

Ensuite, la plus grande nouveauté est l'interprétation élargie du paragraphe 256(2.1) L.I.R. Habituellement, les juges se limitent à déterminer s'il est raisonnable de considérer que l'économie d'impôt liée à la multiplication de la DPE est l'un des principaux motifs de l'existence distincte de plusieurs sociétés. En revanche, dans le jugement *Nicole L. Tiessen*¹⁴⁹, la première des deux étapes de la démarche adoptée dans le jugement *Jencal Holdings*¹⁵⁰ n'est pas adéquate. Ce n'est pas seulement l'existence distincte de plusieurs sociétés qui permet de multiplier la DPE, mais plutôt la réorganisation dans son ensemble. Il est évident que la réorganisation visait à multiplier la DPE afin que chaque paire de sociétés bénéficie de sa propre DPE¹⁵¹. Ainsi, la portée du paragraphe 256(2.1) L.I.R. est élargie pour viser l'ensemble de la réorganisation en réputant que les motifs de la création des sociétés, c'est-à-dire les motifs de la réorganisation, sont les mêmes que ceux de leur existence distincte. En conséquence, lorsque la constitution d'une société est jugée essentielle pour qu'une réorganisation multiplie la DPE, il faut déterminer si l'un des principaux motifs de la

¹⁴⁶ Précité, note 5.

¹⁴⁷ *Covertite*, précité, note 5555, p. 4; *Holt Metal Sales*, précité, note 17, p. 5; *Maintenance Euréka*, précité, note 16, par. 32.

¹⁴⁸ Jennifer J. HAMILTON UPHAM, « Recent Court Decisions », dans *Atlantic Provinces Tax Conference*, Toronto, Fondation canadienne de fiscalité, 2019, p. 1B:21 et 1B:25.

¹⁴⁹ Précité, note 8.

¹⁵⁰ Précité, note 5.

¹⁵¹ Jon M. PONATH et Ashvin R. SINGH, « La CCI adopte une interprétation élargie du paragraphe 256(2.1) », (2021), vol. 21, n° 3 *Actualités fiscales pour les propriétaires exploitants*, p. 9.

réorganisation est de multiplier la DPE. Dans l'affirmative, toutes les sociétés nécessaires à la multiplication de la DPE lors de la réorganisation sont réputées être associées en vertu du paragraphe 256(2.1) L.I.R.

À la suite de cette interprétation élargie, la doctrine entrevoit de potentielles erreurs de la part des juges, qui augmenteraient le risque que des sociétés non liées ayant des raisons d'affaires véritables de scinder leurs intérêts économiques indépendants soient réputées associées à tort lorsqu'elles exploitent une entreprise commune¹⁵².

3.3. Les faits directement vérifiables

La dernière nouveauté est l'énumération des éléments de preuve documentaire utilisés par le juge de la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Nicole L. Tiessen* pour l'aider à contextualiser les motifs de la réorganisation. Il est possible de conclure que les éléments énumérés sont pertinents pour permettre au contribuable de mieux documenter ses principales intentions¹⁵³ et pour établir si les motifs énoncés par celui-ci résistent à un examen attentif sous l'angle du paragraphe 256(2.1) L.I.R.¹⁵⁴.

¹⁵² *Id.*, p. 8 et Keaton BUCHBERGER, « Subsection 256(2.1) found to apply to a “sidecar structure” », (2022), n° 2616 *Tax Topics*, Dentons Canada LLP, p. 3.

¹⁵³ K. BUCHBERGER, précité, note 152.

¹⁵⁴ J. M. PONATH et A. R. SINGH, précité, note 151, p. 10.

4. CADRE D'ANALYSE PROPOSÉ DU PARAGRAPHE 256(2.1) DE LA LOI DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

Il résulte de l'analyse de la jurisprudence et de la doctrine passées et récentes qu'il n'y a pas de consensus sur une méthode pour statuer sur l'application du paragraphe 256(2.1) L.I.R. C'est essentiellement une question de fait. Toutefois, les principes et les facteurs d'analyse dégagés permettent de proposer un cadre d'analyse pour aider à cibler s'il est raisonnable de considérer qu'un des principaux motifs de l'existence distincte de plusieurs sociétés est une économie d'impôt liée à la multiplication de la DPE, afin de déterminer les réorganisations qui respectent la loi et qui sont acceptables par les tribunaux. Ce cadre d'analyse permet de minimiser les risques fiscaux inhérents aux réorganisations.

Le fardeau de la preuve repose sur le contribuable. Il est essentiel de bien documenter la réorganisation, particulièrement en ce qui concerne les motifs du contribuable. De plus, un examen attentif et impartial de la documentation est nécessaire pour satisfaire au cadre d'analyse proposé.

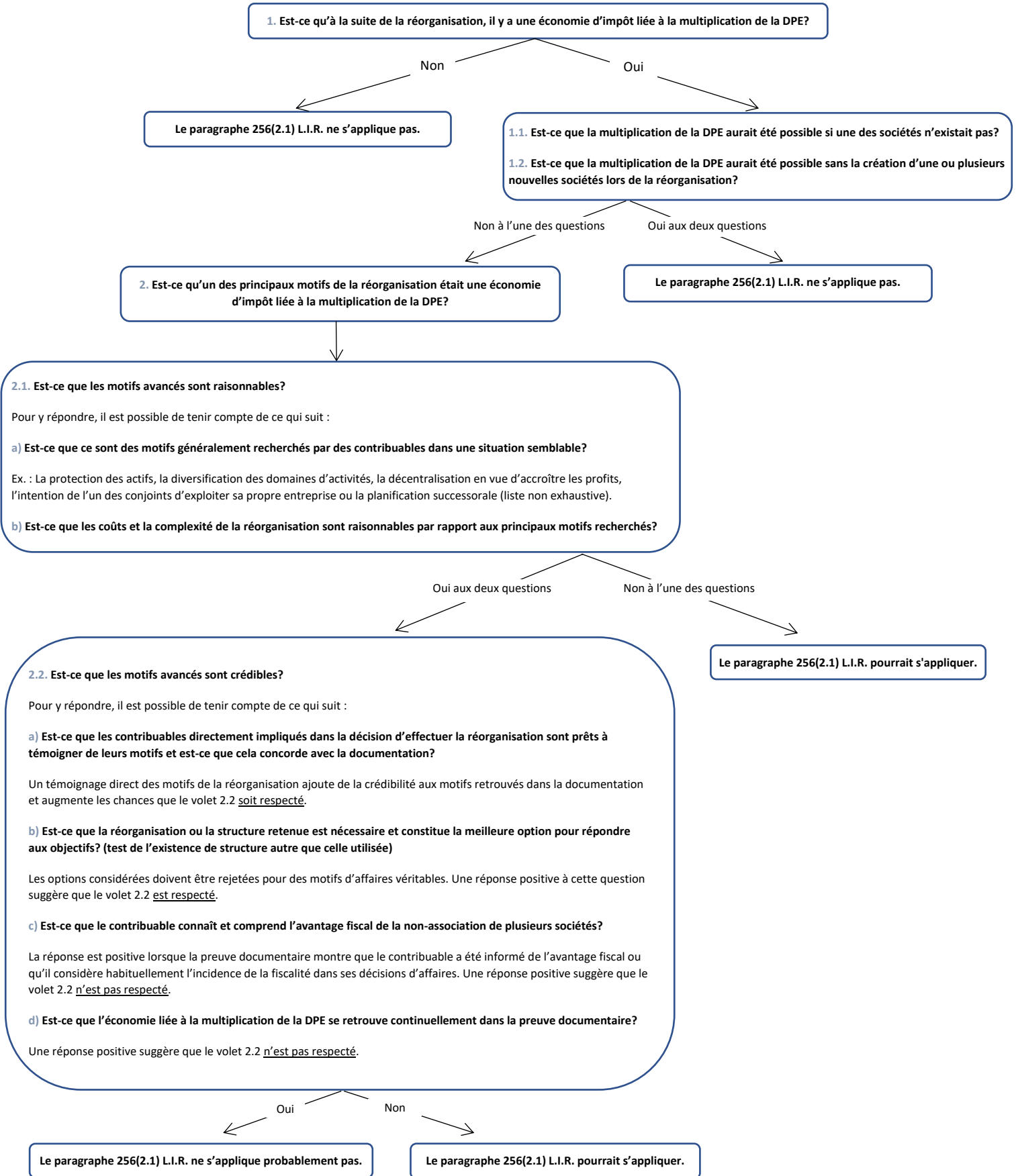
Les documents pertinents peuvent comprendre : les procès-verbaux des réunions des actionnaires, des courriels, des dossiers administratifs des sociétés visées, des rapports de consultants internes ou externes, des ententes pertinentes à l'égard de la réorganisation à venir et de la documentation préparée par les conseillers fiscaux¹⁵⁵.

Le cadre d'analyse proposé prévoit deux critères :

- 1) Est-ce qu'en raison de la réorganisation, il y a une économie d'impôt liée à la multiplication de la DPE?
- 2) Est-ce qu'un des principaux motifs de la réorganisation était une économie d'impôt liée à la multiplication de la DPE?

Une réponse affirmative aux deux critères implique que la disposition anti-évitement du paragraphe 256(2.1) L.I.R. trouve application. Le cadre d'analyse proposé est le suivant.

¹⁵⁵ Cette liste n'est pas exhaustive.



CONCLUSION

La *Loi de l'impôt sur le revenu* contient de nombreuses dispositions pour lutter contre l'évitement fiscal. Parmi celles-ci, le paragraphe 256(2.1) L.I.R. vient faire échec à la multiplication de la DPE lorsqu'il est raisonnable de considérer que c'est l'un des principaux motifs de l'existence distincte de plusieurs sociétés. La position administrative de l'ARC ainsi que la doctrine n'apportent pas un éclairage suffisant sur le sujet. Ainsi, il n'est pas toujours évident de reconnaître les réorganisations qui multiplient la DPE, auxquelles le paragraphe 256(2.1) L.I.R. s'applique, car c'est essentiellement une question de fait. Pour aider à la compréhension de ce paragraphe et en faciliter l'application dans le but de minimiser les risques fiscaux inhérents à la planification fiscale, une revue de la loi, de la jurisprudence, de la position administrative de l'ARC et de la doctrine antérieures à 2019 ainsi qu'une mise à jour à l'aide des récents jugements de la Cour canadienne de l'impôt *Jencal Holdings*¹⁵⁶ et *Nicole L. Tiessen*¹⁵⁷ ont été effectuées.

Cette revue de la documentation fiscale existante sur le sujet a permis de dégager des principes et facteurs d'application du paragraphe 256(2.1) L.I.R. pour aider à déterminer s'il est raisonnable de considérer que l'un des principaux motifs de l'existence distincte de plusieurs sociétés est de réduire les impôts grâce à la multiplication de la DPE.

Notamment, il s'est dégagé que la démarche en deux étapes nécessite dans un premier temps de comprendre comment la réorganisation ou l'existence distincte de sociétés permet de multiplier la DPE et dans un second temps d'évaluer si l'un des motifs de l'existence distincte de plusieurs sociétés est la multiplication de la DPE.

Deux facteurs d'analyse sont ressortis de la revue de la documentation fiscale antérieure à 2019 et ont été confirmés par la jurisprudence récente, soit la connaissance du contribuable de l'avantage fiscal de la non-association et l'existence de structures autres que celle utilisée.

Également, il en est ressorti l'interprétation élargie du paragraphe 256(2.1) L.I.R. adoptée par la Cour canadienne de l'impôt, même si cela n'a pas été débattu devant la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Nicole L. Tiessen*, qui mentionne que les motifs d'une réorganisation ou de la création d'une société peuvent être les mêmes que ceux de l'existence distincte de plusieurs sociétés lorsque la création d'une société est jugée nécessaire à une réorganisation afin de bénéficier d'une économie d'impôt liée à la multiplication de la DPE.

De plus, il s'en est dégagé que l'intention des contribuables doit être déterminable objectivement à l'aide de preuves testimoniales et de preuves documentaires. Aussi, l'étude de la jurisprudence récente a permis d'en apprendre plus sur les éléments de preuve documentaire pertinents et sur la façon dont les juges les utilisent pour évaluer objectivement les principaux motifs d'une réorganisation.

Finalement, notre étude sur le paragraphe 256(2.1) L.I.R. a donné lieu à l'élaboration d'un cadre d'analyse reprenant les principes dégagés et les facteurs d'analyse.

¹⁵⁶ Précité, note 5.

¹⁵⁷ Précité, note 142, le jugement de la Cour canadienne de l'impôt ayant été confirmé par la Cour d'appel fédérale.

Étant donné que la jurisprudence sur le paragraphe 256(2.1) L.I.R. et son homologue l'ancien paragraphe 247(2) L.I.R. est volumineuse¹⁵⁸ et, que les positions administratives et la doctrine sur le sujet sont minces, notre étude n'est pas exhaustive, d'autant plus que la question de l'application de ce paragraphe est une question de fait. Ainsi, le cadre d'analyse proposé n'est pas infaillible et il est impossible de garantir l'issue d'un éventuel litige fiscal sur le sujet. Il pourrait être intéressant d'appliquer ce cadre aux futures décisions sur le sujet pour valider son efficacité et l'ajuster au besoin.

¹⁵⁸ L'auteur a consulté une quinzaine de jugements importants sur le sujet; il existe toutefois une quarantaine de jugements sur le paragraphe 256(2.1) L.I.R. et l'ancien paragraphe 247(2) L.I.R.