

**Date : 20080214**

**Dossiers : A-571-06  
A-572-06**

**Référence : 2008 CAF 60**

**CORAM : LA JUGE DESJARDINS  
LE JUGE NOËL  
LE JUGE PELLETIER**

**A-571-06**

**ENTRE :**

**LES CONSULTANTS PUB CRÉATION INC.**

**appelante**

**et**

**SA MAJESTÉ LA REINE**

**Intimée**

**A-572-06**

**ENTRE :**

**LOUIS MASSICOTTE**

**appelant**

**et**

**SA MAJESTÉ LA REINE**

**intimée**

Audience tenue à Montréal (Québec), le 6 février 2008.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 14 février 2008.

MOTIFS DU JUGEMENT :

LE JUGE NOËL

Y ONT SOUSCRIT :

LA JUGE DESJARDINS  
LE JUGE PELLETIER

**Date : 20080214**

**Dossiers : A-571-06  
A-572-06**

**Référence : 2008 CAF 60**

**CORAM : LA JUGE DESJARDINS  
LE JUGE NOËL  
LE JUGE PELLETIER**

**A-571-06**

**ENTRE :**

**LES CONSULTANTS PUB CRÉATION INC.**

**appelante**

**et**

**SA MAJESTÉ LA REINE**

**Intimée**

**A-572-06**

**ENTRE :**

**LOUIS MASSICOTTE**

**appelant**

**et**

**SA MAJESTÉ LA REINE**

**intimée**

## **MOTIFS DU JUGEMENT**

### **LE JUGE NOËL**

[1] Il s'agit de deux appels logés par Consultants Pub Création Inc. (« Pub Création ») et Louis Massicotte (« monsieur Massicotte ») à l'encontre de jugements rendus par le juge Archambault de la Cour canadienne de l'impôt (« le juge de la CCI ») rejetant en partie l'appel de monsieur Massicotte et en totalité celle de Pub Création. Monsieur Massicotte s'en prend à cette partie de la décision qui confirme l'avantage imposable de l'ordre de 239 000 \$ tiré de son emploi en vertu de l'alinéa 6(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, 1985, c.1 (5<sup>e</sup> suppl.) (la « Loi ») au cours de son année d'imposition 1995. Pour sa part, Pub Création prétend que si elle a conféré à monsieur Massicotte un tel avantage, elle était en droit de déduire cette somme dans le calcul de son revenu pour l'année 1995, et le juge de la CCI devait la prévenir de ne pas retirer son appel pour l'année en question afin de préserver ce droit.

[2] Les deux appels furent joints par ordonnance de cette Cour rendue le 17 avril 2007, le dossier A-571-06 étant désigné comme dossier principal. Conformément à cette ordonnance, les présents motifs seront déposés dans le dossier principal, et copie d'iceux sera versée dans le dossier A-572-06 pour y tenir lieu de motifs.

### **LES FAITS**

[3] Je souligne à titre préliminaire les difficultés qu'a eues le juge de la CCI à démêler les faits entourant les transactions qui ont donné lieu aux cotisations en litige. Le juge de la CCI a fait état de

contrats antidatés, de stipulations non-conformes à la réalité, tout en ajoutant que les appels de monsieur Massicotte et de Pub Création soulevaient de sérieux problèmes de crédibilité (Motifs, aux paras. 57, 64, et 65). Ce n'est qu'après avoir entendu les témoins et passé la preuve au peigne fin que le juge de la CCI a réussi à tirer ses conclusions. Les faits pertinents sont relatés monastiquement tout au long de ses motifs. Il suffit pour nos fins de relater les quelques faits suivants.

[4] En 1990, monsieur Massicotte était président et administrateur de Pub Création. Il détenait aussi la totalité des actions de Gestion Amadéus-Amadéus Ltée (« Amadéus ») laquelle à son tour détenait la totalité des actions de Pub Création. Au cours de l'année 1990, monsieur Massicotte fut approché par Michel Audy (« monsieur Audy ») pour qu'ils fassent affaire ensemble. Une entente intervint en décembre 1990 concrétisant leur plan d'affaires.

[5] Dans le cadre de cette entente, Amadéus a vendu partie des actions de Pub Création pour 350 000 \$ à Gestion Cyrano Inc. (« Cyrano »), une société détenue à 100% par monsieur Audy. De façon concomitante Amadéus a acquis partie des actions de Im-Média Inc. (« Im-Média »), compagnie qui était détenue à 100% par Cyrano.

[6] En juin 1994, monsieur Massicotte et monsieur Audy, ont convenu d'effectuer le partage de leur participation directe ou indirecte dans Pub Création et Im-Média (« entente de séparation »). Il importe de souligner pour nos fins le paragraphe 3 qui se lit comme suit :

### **3. VENTES D' ACTIONS D'IM-MEDIA ET LIBERATION DE DETTE**

CYRANO, AUDY s'engagent à acquérir la totalité des actions détenus [sic] dans Im-Media par Massicotte depuis octobre 93 pour la somme de 70 000\$, éliminant ainsi toute entente antérieure aux présentes liant les parties, et plus particulièrement la clause de non-concurrence liant CYRANO et AUDY à Massicotte dans la convention d'actionnaires de CONSULTANTS PUB CREATION INC. AUDY et CYRANO reconnaissent devoir une somme en capital de deux cent quarante mille dollars (240 000\$), sous forme de billet à payer, à Massicotte et ou AMADEUS.

[Je souligne.]

[7] Après le partage du 10 juin 1994, la situation semble être revenue à ce quelle était à l'origine en ce que monsieur Massicotte détenait 100% des actions d'Amadéus laquelle détenait 100% des actions de Pub Création.

[8] Vers la fin de 1994, début 1995, monsieur Massicotte a cédé à Pub Création la créance de 240 000 \$ dont il est fait mention au paragraphe 3 de l'entente de séparation. Une écriture de régularisation dans les livres de Pub Création indique qu'une somme de 240 000 \$ fut créditée à un compte désigné « avance employés(es) » au nom de monsieur Massicotte en contrepartie du transfert de la créance en date du 31 décembre 1995. Le montant ainsi crédité aurait été utilisé pour effacer certains prêts consentis par Pub Création à monsieur Massicotte au cours des années 1994, 1995 et 1996 (Motifs, au para. 17).

[9] Suite à une vérification, le Ministre du Revenu national (le « Ministre ») a conclu que la créance cédée par monsieur Massicotte à Pub Création au cours de l'année 1995 n'avait aucune valeur. La nouvelle cotisation émise suite à cette vérification impose entre les mains de monsieur Massicotte un montant de l'ordre de 240 000 \$ comme « attribution de fonds de la société

Consultants Pub Création » (Dossier d'appel, Vol. II, à la p. 105). L'avis de ratification émis par le Secteur d'Appel suite à l'opposition de monsieur Massicotte fait état d'un « avantage relatif au transfert d'une créance » conféré par Pub Création en vertu du paragraphe 15(1) de la Loi (Dossier d'appel, Vol. II, à la p. 109).

[10] Monsieur Massicotte porta l'affaire en appel et dans une première réponse à l'avis d'appel qui fut déposée par monsieur Massicotte, Sa Majesté la Reine, agissant au nom du Ministre (ci-après l'intimée ou la Couronne), adopta la position que l'avantage de 240 000 \$ était imposable en vertu du paragraphe 246(1) de la Loi. L'intimée affirmait aussi en guise d'argument alternatif, qu'il s'agissait d'un avantage conféré par Pub Création en tant qu'employeur de monsieur Massicotte en vertu de l'alinéa 6(1)a) de la Loi.

[11] L'intimée a par la suite obtenu permission de modifier sa réponse à l'avis d'appel en retirant l'allégué selon lequel l'avantage était imposable en vertu de l'alinéa 6(1)a) de la Loi. L'intimée a alors adopté l'unique position que l'avantage en question fut conféré par Amadéus en vertu du paragraphe 246(1) de la Loi. La procureure de l'intimée a expliqué que cette décision fut prise afin de refléter fidèlement la position retenue par la vérificatrice lors de l'émission de la cotisation. En effet, cette dernière a expliqué lors de son témoignage que c'est l'incertitude entourant le statut de monsieur Massicotte auprès de Pub Création, le fait qu'il n'était pas actionnaire direct de Pub Création ainsi que la méthode utilisée pour procurer l'avantage qui l'ont menée à retenir le paragraphe 246(1) plutôt que le paragraphe 15(1) ou l'alinéa 6(1)a), comme base de cotisation (Interrogatoire en chef de la vérificatrice, Transcription, Vol. III, aux pp. 9 à 18).

[12] Ainsi, l'unique position retenue par la Couronne pour défendre la cotisation devant la Cour canadienne de l'impôt est qu'en vertu du paragraphe 246(1), Amadéus avait procuré un avantage à monsieur Massicotte en faisant en sorte que Pub Création attribue à la créance qui lui fut cédée, une valeur de 240 000 \$ alors qu'elle n'en avait aucune, et qu'un crédit égal à ce montant soit inscrit en son nom (Observations écrites de l'intimée, Dossier d'appel, Vol. I, à la p. 4, au para. 13).

### **DÉCISION DE LA COUR CANADIENNE DE L'IMPOT**

[13] Le juge de la CCI a conclu que la créance de 240 000 \$ avait comme origine la vente des actions de Pub Création en décembre 1990. Selon le juge de la CCI, cette vente s'était effectuée pour un montant « gonflé », ce qui explique pourquoi monsieur Audy et Cyrano ont toujours cru que le montant du billet ne serait jamais versé (Motifs, au para. 78). Aucun expert crédible n'aurait pu confirmer la valeur qui fut attribuée à cette créance (Motifs, au para. 77). Se fondant sur le rapport d'expert produit par l'intimée, le juge de la CCI a conclu que la créance n'avait pratiquement aucune valeur lorsqu'elle fut cédée à Pub Création. C'est donc qu'un avantage avait été conféré à monsieur Massicotte.

[14] Selon le juge de la CCI, la preuve lui permettait de conclure que l'avantage avait été conféré par Pub Création en vertu de l'alinéa 6(1)a) (Motifs, au para. 82). La preuve justifiait aussi la conclusion selon laquelle ce même avantage avait été conféré par Amadéus en vertu du paragraphe 246(1) tel que plaidé par la Couronne dans ses procédures (Motifs, au para. 101). Cependant, le juge de la CCI s'est dit d'avis que le paragraphe 246(1) ne pouvait être retenu comme base de cotisation dans la mesure où l'avantage pouvait être imposé en vertu de l'alinéa 6(1)a) (Motifs, au para. 27).

[15] Le juge de la CCI se disant préoccupé par l'idée que monsieur Massicotte puisse s'approprier la somme de 240 000 \$ sans payer d'impôt à cause d'une erreur du Ministre (Motifs, au paras. 43 et 44), s'est autorisé à invoquer de son propre chef l'alinéa 6(1)a) (Motifs, aux paras. 45 à 48). Se fondant sur cette disposition, le juge de la CCI a conclu que monsieur Massicotte a reçu un avantage imposable de l'ordre de 239 000 \$.

### **POSITION DES APPELANTS**

[16] Le procureur des appelants ne remet en question que cet aspect du jugement sous appel qui est fondé sur l'alinéa 6(1)a). Il reconnaît qu'un avantage de l'ordre de 239 000 \$ a été conféré à son client, mais maintient que le juge de la CCI ne pouvait invoquer cette disposition de son propre chef pour imposer cet avantage.

[17] Selon le procureur des appelants, le juge de la CCI, en invoquant l'alinéa 6(1)a) alors que l'intimée l'avait formellement retiré de ses procédures, s'est arrogé le rôle du Sous-procureur général en tant que représentant du Ministre. Qui plus est, le Ministre lui-même n'aurait pu invoquer l'alinéa 6(1)a) puisque la période normale de cotisation était écoulée, et que l'alinéa 6(1)a) envisage à sa face même un fondement factuel particulier que la Couronne a expressément retiré de ses procédures.

[18] Le juge de la CCI aurait aussi commis un accroc au principe de la justice naturelle en permettant à Pub Création d'abandonner son appel sans égard au fait que l'alinéa 6(1)a), si applicable, lui aurait permis de déduire le montant de l'avantage dans le calcul de son revenu. En ce

qui a trait à ce dernier moyen, l'intimée a concédé que s'il était déterminé que l'alinéa 6(1)a) soit la disposition applicable, l'appel de Pub Création devait être accordé.

## **ANALYSE ET DÉCISION**

[19] Je n'ai à traiter d'aucune des questions soulevées par les appelants au soutien de leurs appels pour en disposer. Il me suffit de constater, comme le fit le juge de la CCI au paragraphe 101 de ses motifs, que selon les faits mis en preuve monsieur Massicotte a reçu un avantage imposable de l'ordre de 239 000 \$ en vertu du paragraphe 246(1). Je précise que cette conclusion n'a pas été remise en question dans le cadre des appels.

[20] Le débat devant la Cour canadienne de l'impôt s'est mal engagé. Le procureur des appelants a fait valoir que le Ministre perdait son droit d'invoquer le paragraphe 246(1) dès qu'il était établi que la valeur de l'avantage « pouvait être incluse » dans le revenu de son client en vertu de l'alinéa 6(1)a) (le procureur a abordé la question de la même façon devant nous (Mémoire des appelants, para. 36)). Le juge de la CCI a abondé en ce sens. Or, là n'est pas la question.

[21] Le paragraphe 246(1) qui se situe à la Partie XV1 de la Loi (Évitement fiscal) se lit comme suit :

### **Avantage conféré à un contribuable**

**246.** (1) La valeur de l'avantage qu'une personne confère à un moment donné, directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit à un

### **Benefit conferred on a person**

**246.** (1) Where at any time a person confers a benefit, either directly or indirectly, by any means whatever, on a taxpayer, the amount of the benefit shall,

contribuable doit, dans la mesure où elle n'est pas par ailleurs incluse dans le calcul du revenu ou du revenu imposable gagné au Canada du contribuable en vertu de la partie I et dans la mesure où elle y serait incluse s'il s'agissait d'un paiement que cette personne avait fait directement au contribuable et si le contribuable résidait au Canada, être :

*a)* soit incluse dans le calcul du revenu ou du revenu imposable gagné au Canada, selon le cas, du contribuable en vertu de la partie I pour l'année d'imposition qui comprend ce moment;

*b)* soit, si le contribuable ne réside pas au Canada, considérée, pour l'application de la partie XIII, comme un paiement fait à celui-ci à ce moment au titre de bien ou de services ou à un autre titre, selon la nature de l'avantage.

to the extent that it is not otherwise included in the taxpayer's income or taxable income earned in Canada under Part I and would be included in the taxpayer's income if the amount of the benefit were a payment made directly by the person to the taxpayer and if the taxpayer were resident in Canada, be

*(a)* included in computing the taxpayer's income or taxable income earned in Canada under Part I for the taxation year that includes that time; or

*(b)* where the taxpayer is a non-resident person, deemed for the purposes of Part XIII to be a payment made at that time to the taxpayer in respect of property, services or otherwise, depending on the nature of the benefit.

[Je souligne.]

[22] À mon humble avis, la partie soulignée a pour seul but d'empêcher la double imposition. Par son libellé large, le paragraphe 246(1) couvre pratiquement toutes les situations où un avantage peut donner lieu à une inclusion en vertu de la Partie I de la Loi. Le législateur a donc expressément limité l'application de cette mesure anti-évitement aux situations où la valeur de l'avantage visé n'est pas par ailleurs « incluse » dans le calcul du revenu du contribuable en vertu de la Partie I.

[23] C'est ce qu'expliquait le juge Tardif de la Cour canadienne de l'impôt dans la décision qu'il a rendue dans le présent dossier autorisant l'intimée à inscrire le paragraphe 246(1) comme seul fondement de sa cotisation dans sa réponse modifiée à l'avis d'appel (2004 CCI 558) :

[34] Le paragraphe 246(1) de la *LIR* est une disposition d'application subsidiaire puisqu'il doit être démontré que la somme n'est pas incluse ailleurs (par exemple, en vertu du paragraphe 15(1) de la *LIR*) et qu'elle le serait si le paiement fait au contribuable lui avait été fait directement.

[36] Conséquemment, on appliquera « subsidiairement » le paragraphe 246(1) de la *LIR*. Cela ne signifie pas que l'intimée n'ait pas la possibilité d'établir une cotisation sur le seul fondement du paragraphe 246(1) de la *LIR* puisque le paragraphe 246(1) de la *LIR* est suffisant à titre de fondement d'une cotisation.

[37] Il suffit simplement d'établir que la somme n'est pas incluse par ailleurs alors qu'elle le serait n'eut été du fait que le paiement a été fait de façon indirecte. La façon de faire cette preuve est par l'énumération des faits ayant constitué les fondements de la cotisation dans la Réponse à l'avis d'appel. Normalement cette preuve devrait démontrer que la somme n'est pas incluse dans le calcul du revenu du contribuable mais l'aurait été si le paiement avait été fait directement.

[24] La question que devait se poser le juge de la CCI n'est pas si l'avantage « pouvait être inclus » en vertu de l'alinéa 6(1)a) mais bien si la valeur de l'avantage fut « incluse » dans le calcul du revenu de monsieur Massicotte en vertu de l'alinéa 6(1)a) ou toute autre disposition de la Partie I. Autant le paragraphe 246(1) est généralement utilisé comme fondement alternatif, rien n'empêche le Ministre de s'en remettre à cette disposition comme unique base de cotisation lorsque les circonstances s'y prêtent.

[25] Le juge de la CCI, ayant conclu qu'il y avait avantage selon le paragraphe 246(1) selon les faits mis en preuve, alors que la valeur de cet avantage n'avait pas par ailleurs été incluse dans le revenu de monsieur Massicotte en vertu de la Partie I, se devait de confirmer la cotisation. Il n'avait pas à aller plus loin.

[26] J'en viens donc à la conclusion que l'appel de monsieur Massicotte ne peut réussir. Puisque l'appel de Pub Création et la concession faite par la Couronne sont aussi fonction de l'alinéa 6(1)a) lequel n'est pas applicable, je lui ferais subir le même sort.

[27] Pour ces motifs, je rejetterais les appels avec dépens dans le dossier principal seulement.

« Marc Noël »

---

j.c.a.

« J'y souscris,  
Alice Desjardins j.c.a. »

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

**COUR D'APPEL FÉDÉRALE**

**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER**

**DOSSIERS :** A-571-06 et A-572-06

**INTITULÉ :** A-571-06  
LES CONSULTANTS PUB  
CRÉATION INC. et  
SA MAJESTÉ LA REINE  
A-572-06  
LOUIS MASSICOTTE et  
SA MAJESTÉ LA REINE

**LIEU DE L'AUDIENCE :** Montréal (Québec)

**DATE DE L'AUDIENCE :** Le 6 février 2008

**MOTIFS DU JUGEMENT :** Le juge Noël

**Y ONT SOUSCRIT :** La juge Desjardins  
Le juge Pelletier

**DATE DES MOTIFS :** le 14 février 2008

**COMPARUTIONS :**

Me Richard Généreux POUR LES APPELANTS

Me Nathalie Labbé POUR L'INTIMÉE

**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :**

GÉNÉREUX CÔTÉ POUR LES APPELANTS  
Drummondville (Québec)

JOHN H. SIMS, c.r. POUR L'INTIMÉE  
Sous-procureur général du Canada  
Montréal (Québec)