

Dossier : 2018-1052(IT)G

ENTRE :

ASTRO CONSULTING INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 15 novembre 2021 et le 1^{er} mars 2022, à Edmonton
(Alberta), et le 28 janvier 2022, par téléconférence

Devant : l'honorable juge Steven K. D'Arcy

Comparutions :

Avocat de l'appelante : M^e Chad Brown

Avocate de l'intimée : M^e Helen Yoon

JUGEMENT

Conformément aux motifs du jugement ci-joints :

1. L'appel visant les nouvelles cotisations établies en application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 2012, 2013 et 2014 de l'appelante est rejeté.
2. Les dépens sont adjugés à l'intimée conformément au tarif établi.

Signé à Ottawa, Canada, ce 27^e jour de mai 2022.

« S. D'Arcy »

Le juge D'Arcy

Traduction certifiée conforme
ce 30^e jour de juin 2023.

Elisabeth Ross, jurilinguiste

Référence : 2022CCI51
Date : 20220527
Dossier : 2018-1052(IT)G

ENTRE :

ASTRO CONSULTING INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge D’Arcy

I. Introduction

[1] L’appelante appelle des nouvelles cotisations établies pour ses années d’imposition 2012, 2013 et 2014.

[2] Le présent appel porte sur les dispositions de la *Loi de l’impôt sur le revenu* relatives à une entreprise de prestation de services personnels. Le revenu d’une entreprise de prestation de services personnels n’est pas admissible à la déduction accordée aux petites entreprises. En outre, la Loi impose des restrictions aux déductions que les sociétés peuvent demander lorsqu’elles calculent leur revenu tiré d’une entreprise de prestation de services personnels.

[3] Lorsqu’il a établi les nouvelles cotisations à l’égard de l’appelante pour ses années d’imposition 2012, 2013 et 2014, le ministre a conclu que l’appelante exploitait une entreprise de prestation de services personnels. Par conséquent, le ministre a refusé la déduction accordée aux petites entreprises demandée par l’appelante, ainsi que la déduction de certaines dépenses visées à l’alinéa 18(1)p) de la Loi. Près de 90 % de l’impôt supplémentaire établi au titre de la partie I pour les années pertinentes qui fait l’objet du litige se rapportent au refus de la déduction accordée aux petites entreprises.

[4] Pour conclure que l'appelante exploitait une entreprise de prestation de services personnels, le ministre a appliqué le critère appelé critère du « facteur déterminant » ou « n'eût été ». Le ministre a conclu qu'une personne qui fournissait des services au nom de l'appelante (Aaron Glazier) était un actionnaire déterminé de l'appelante et aurait été raisonnablement considéré comme étant un cadre ou un employé de la personne à laquelle l'appelante fournissait des services, n'eût été l'existence de l'appelante.

[5] Normalement, si le contribuable conteste une cotisation de ce type, il attaque le critère du facteur déterminant. Cependant, dans l'appel dont je suis saisi, l'appelante adopte une approche quelque peu unique. Elle affirme qu'elle est associée à la société à laquelle elle fournit des services. Elle soutient aussi qu'une partie des revenus qu'elle a reçus n'ont pas été touchés en contrepartie de ses services.

[6] J'ai entendu un témoin, M. Glazier. M. Glazier détient toutes les actions avec droit de vote de l'appelante. Il est l'unique administrateur et dirigeant de l'appelante. J'ai conclu qu'il n'était pas un témoin crédible. J'ai trouvé qu'à de nombreuses occasions, son témoignage était vague, ce qui m'a donné l'impression qu'il ne se montrait pas totalement franc. J'en donne quelques exemples dans les présents motifs.

[7] Les parties ont remis à la Cour un exposé conjoint partiel des faits (l'« ECPF ») et 34 pièces communes (les « pièces communes »). Le premier paragraphe de l'ECPF est ainsi rédigé : [TRADUCTION] « [L]es parties acceptent comme étant établis, uniquement pour les besoins du présent appel, d'un appel visant ce dernier ou de toute autre procédure découlant de la présente affaire, les faits et les pièces communes qui suivent ». Au début de l'audience, les parties ont confirmé qu'elles s'entendaient sur l'authenticité et l'admissibilité des pièces communes, ainsi que sur la véracité de leur contenu.

[8] Comme je l'explique plus loin, certains faits contenus dans l'ECPF sont incompatibles avec les éléments de preuve figurant dans les pièces communes ou sont contredits par ceux-ci. Dans la plupart des cas, je me suis fondé sur les pièces communes que j'ai jugé être les éléments de preuve les plus fiables. Par exemple, je me suis beaucoup appuyé sur une convention unanime des actionnaires qui a été signée par huit parties sans lien de dépendance.

II. Résumé des faits

A. L'appelante

[9] L'entreprise de l'appelante consiste à offrir des services d'ingénierie, d'expert-conseil et de gestion relatifs au secteur pétrolier et gazier. Durant toutes les périodes pertinentes, M. Glazier et Andrea Glazier (l'épouse de M. Glazier) détenaient toutes les actions émises de l'appelante. M. Glazier détenait 50 actions avec droit de vote et M^{me} Glazier détenait 50 actions sans droit de vote. M. Glazier était l'unique administrateur et dirigeant de l'appelante.

[10] L'ECPF indique que M. Glazier, un ingénieur professionnel, fournissait tous les services d'ingénierie, d'expert-conseil et de gestion rendus par l'appelante. Au paragraphe 16, il y est aussi précisé aussi que l'appelante n'avait aucun employé.

[11] Je retiens que M. Glazier fournissait tous les services rendus par l'appelante. Cependant, l'annexe 125 de la déclaration de revenus de l'appelante pour chacune des années pertinentes¹ (les « déclarations de revenus ») indique la déduction d'une somme pour les avantages sociaux des employés à titre de dépenses d'exploitation. C'est conforme à la pièce A 1, un état des résultats de l'appelante pour chacune des années pertinentes, qui présente des charges salariales comme [TRADUCTION] « avantages sociaux non imposables ». Il semble qu'en fait, d'après ces éléments de preuve, l'appelante ait eu au moins un employé. Je suppose que M. Glazier était l'employé, étant donné qu'il était la seule personne à fournir des services au nom de l'appelante.

[12] L'annexe 125 des déclarations de revenus montre que, pour chacune des années pertinentes, la principale source de revenus de l'appelante était les honoraires d'expert-conseil. L'appelante a demandé la déduction accordée aux petites entreprises à l'égard du revenu imposable découlant de ces honoraires d'expert-conseil.

[13] Pour 2013 et 2014, selon l'annexe 125, les honoraires d'expert-conseil ont été l'unique source de revenus de l'appelante. En 2012, les honoraires d'expert-conseil ont constitué 90 % des revenus de l'appelante, les 10 % restants correspondant aux revenus provenant de la vente de placements. Selon la pièce A 1, il y a deux sources aux honoraires d'expert-conseil. L'une est appelée [TRADUCTION] « Revenus des services d'expert-conseil » et l'autre est appelée [TRADUCTION] « Participation aux

¹ Pièce commune A/R 1, onglets 3, 4 et 5.

bénéfices de Lanmark »². Les sommes qui sont présentées comme étant la participation aux bénéfices de Lanmark constituent respectivement 48 %, 35 % et 36 % environ des revenus des services d'expert-conseil de l'appelante au cours de chacune des années pertinentes.

[14] Selon les éléments de preuve dont je dispose, au cours des années d'imposition 2012 et 2013, Lanmark Engineering Inc. (« Engineering ») a versé à l'appelante tous les revenus inscrits dans la pièce A 1 comme revenus des services d'expert-conseil. Au cours de l'année d'imposition 2014, Engineering a payé 99 % des revenus des services d'expert-conseil. Durant toutes les années pertinentes, Lanmark Petroleum Holdings Ltd (« Lanmark ») a versé à l'appelante tous les revenus inscrits dans la pièce A 1 comme [TRADUCTION] « Participation aux bénéfices de Lanmark ».

[15] M. Glazier a témoigné que l'appelante envoyait des factures à Engineering et à Lanmark concernant les revenus inscrits dans ses déclarations de revenus comme honoraires d'expert-conseil.

[16] Les factures envoyées à Engineering se rapportaient aux services fournis par l'appelante à Engineering aux termes des contrats conclus par les deux parties le 16 juillet 2007 et le 2 août 2012. Conformément aux contrats, l'appelante a fourni des services à Engineering dans le domaine de l'ingénierie. M. Glazier a fourni tous ces services au nom de l'appelante.

[17] Lors de son contre-interrogatoire, M. Glazier a affirmé que les factures envoyées à Lanmark se rapportaient à ce qui avait été défini dans la convention unanime des actionnaires, qui avait été signée par les actionnaires de Lanmark, comme étant des honoraires de gestion³. Lorsqu'on lui a demandé s'il fournissait à Lanmark des services de gestion, il n'a pas donné de réponse claire. Il a répondu ce qui suit : [TRADUCTION] « Je pense qu'à ce propos, ça constitue, dans une certaine mesure, un élément essentiel. C'est... oui... c'est ainsi que c'est défini dans la convention unanime des actionnaires »⁴.

² En 2014, une somme négligeable est inscrite pour des [TRADUCTION] « dépenses remboursées ».

³ Transcription de l'audience du 15 novembre 2021, page 73.

⁴ Transcription de l'audience du 15 novembre 2021, page 73.

B. Lanmark et Engineering

[18] Durant les années pertinentes, Lanmark a, directement ou indirectement, par l'intermédiaire de ses filiales, exploité une entreprise offrant des services et de solutions d'ingénierie à des industries pétrolières, gazières, pétrochimiques et énergétiques, ainsi que des services accessoires⁵. Elle possédait 100 % des actions de deux filiales, Engineering et LM Resources Inc.

[19] Le 1^{er} janvier 2012, l'appelante possédait 20 % des actions avec droit de vote de Lanmark. Une société appelée Dr. Fish Design Limited possédait 51 % des actions avec droit de vote. Jeff Larsen avait le contrôle de cette société. Durant la période pertinente, M. Larsen était le président de Lanmark. Apollo Consultants Ltd. possédait 20 % des actions et Digovela Investments Ltd détenait les 9 % restants. Tom Bratrud, le vice-président des projets de Lanmark, contrôlait Apollo Consultants, et M^{me} Lana Naugler, la vice-présidente des finances et de l'administration de Lanmark, contrôlait Digovela Investments Ltd.

[20] Le 1^{er} janvier 2012, Lanmark avait trois administrateurs : M. Larsen, M. Bratrud et M^{me} Naugler⁶.

[21] Au début de l'année 2012, M. Glazier n'était pas un administrateur ni un dirigeant de Lanmark. Il est devenu le vice-président de l'expansion commerciale, ainsi qu'un membre de l'équipe de la haute direction de Lanmark le 1^{er} juin 2012 et un administrateur le 13 décembre 2012⁷.

[22] Quelque temps avant le 31 août 2013, la participation de Lanmark a considérablement changé. Le nombre d'actionnaires a augmenté, passant de quatre à huit, M. Larson ne contrôlant plus Lanmark par l'intermédiaire de Dr. Fish Design Limited. La société de M. Larson, l'appelante et la société de M. Bratrud détenaient chacune désormais 18 % des actions. La société de M^{me} Naugler possédait 15 % des actions. Les actions restantes étaient réparties parmi quatre nouveaux actionnaires. Chacun des nouveaux actionnaires était des sociétés contrôlées par quelqu'un qui était un cadre supérieur de Lanmark, mais qui n'était pas dirigeant de la société ni membre de l'équipe de la haute direction de Lanmark.

⁵ Pièce A/R 1, onglet 27, page 279, article 2.2.

⁶ Pièce A/R 1, onglet 25 et onglet 27, pages 319 et 321.

⁷ Pièce A/R 1, onglet 27, pages 320, 321 et 323.

[23] Le nombre d'administrateurs a augmenté, passant de trois à huit, pour inclure M. Glazier et les particuliers qui contrôlaient les quatre nouvelles sociétés actionnaires. Ce changement s'est produit le 13 décembre 2012⁸.

[24] Les dirigeants et la haute direction de Lanmark n'ont pas changé. M. Larson a continué à occuper le poste de président, M. Bratrud, celui de vice-président des projets, M^{me} Naugler, celui de vice-présidente des finances et de l'administration et M. Glazier, celui de vice-président de l'expansion commerciale.

[25] M. Glazier a été évasif lorsqu'on lui a demandé à quel moment cette réorganisation, notamment le transfert d'actions, avait eu lieu, mais il semble que le transfert d'actions ait eu lieu au cours du deuxième semestre de l'année 2012⁹. Le manque de franchise de M. Glazier concernant les détails de cette réorganisation nuit à sa crédibilité. Il s'agissait d'un événement important de l'histoire de Lanmark. Il semble que M. Larson ait eu le contrôle de Lanmark (et les filiales) depuis 1998. J'ai du mal à croire que M. Glazier ne pouvait pas se souvenir des détails et du moment de la réorganisation.

[26] À un certain moment en 2013, les huit actionnaires de la société Lanmark (les « sociétés de portefeuille actionnaires ») ont conclu une convention unanime des actionnaires (la « CUA ») qui est entrée en vigueur le 31 août 2013. Les huit particuliers qui contrôlaient les sociétés de portefeuille actionnaires et Lanmark étaient également parties à la CUA. Par exemple, l'appelante et M. Glazier étaient parties à la convention¹⁰.

[27] Pour étayer sa thèse, l'appelante invoque plusieurs dispositions dans la CUA. J'examine ces dispositions en même temps que sa thèse. Cependant, deux dispositions sont de portée générale.

[28] La première est l'article 3.5 de la CUA, qui s'intitule [TRADUCTION] « Attribution des revenus ». Celui-ci stipule que le revenu net mensuel de Lanmark sera attribué aux sociétés de portefeuille actionnaires en fonction de leur participation. Le revenu net mensuel est défini au paragraphe 1.1(27) et s'entend du revenu net de Lanmark et de ses filiales calculé sur une base consolidée. Ce paragraphe prévoit l'éventualité que la gestion de Lanmark exige des sociétés de

⁸Pièce A/R 1, onglet 27, page 320.

⁹ Par exemple, M. Glazier a vendu des actions en mai 2012; transcription de l'audience du 15 novembre 2021, page 77.

¹⁰Pièce A/R 1, onglet 27.

portefeuille actionnaires qu'elle redonnent la totalité ou une partie du revenu net mensuel sous forme de prêt des actionnaires. Comme on l'a indiqué plus haut, l'appelante a inscrit les attribution mensuelles de revenus de Lanmark dans sa déclaration de revenus comme étant des revenus de services d'expert-conseil.

[29] La deuxième disposition de portée générale est l'article 2.12 de la CUA. Celui-ci prévoit que Lanmark signera les déclarations d'actionnaires figurant à l'annexe G de la CUA, lesquelles confirment que Lanmark dispose de toutes les attributions nécessaires pour gérer l'entreprise et les affaires de ses deux filiales.

[30] L'annexe G contient deux déclarations d'actionnaires. L'une est celle signée par Lanmark à titre d'unique actionnaire d'Engineering. La deuxième en est une similaire concernant son autre filiale, LM Resources Inc.

[31] L'article 3 de la déclaration relative à Engineering prévoit l'annulation de tous les pouvoirs des administrateurs d'Engineering de gérer les activités et les affaires d'Engineering dans toute la mesure du possible. L'article 4 de la déclaration stipule que Lanmark possèdera et exécutera toutes les attributions des administrateurs d'Engineering pour gérer les activités et les affaires d'Engineering.

[32] En bref, la déclaration transfère le pouvoir de gestion d'Engineering de ses administrateurs à Lanmark.

[33] Le paragraphe 2.8(1) de la CUA délègue le pouvoir de gérer l'entreprise et les affaires de Lanmark que cette dernière exerce directement ou par l'intermédiaire de ses filiales à son équipe de la haute direction. Cela signifie que l'équipe de la haute direction de Lanmark, dont M. Glazier fait partie, gérait Lanmark et Engineering.

[34] Il s'agit d'un point important, étant donné que les deux parties semblent croire qu'Engineering gérait ses propres affaires et que M. Glazier était un dirigeant d'Engineering. Par exemple, le paragraphe 53 de l'ECPF indique ce qui suit :[TRADUCTION] « En tant qu'administrateur et cadre de la société responsable de l'expansion commerciale, Aaron était une personne clé en ce qui concerne l'administration et la direction de Lanmark Engineering. » Ce paragraphe laisse entendre que M. Glazier a exercé son influence en tant qu'administrateur et dirigeant d'Engineering. Ce n'est pas le cas. M. Glazier était un administrateur d'Engineering, mais comme on vient de le dire, les administrateurs avaient renoncé à tous les pouvoirs leur permettant de gérer l'entreprise et les affaires d'Engineering.

[35] En outre, selon les éléments de preuve dont je dispose, M. Glazier était un dirigeant et un membre de l'équipe de la haute direction de Lanmark, et non d'Engineering. Il exerçait son influence sur Engineering à titre d'administrateur et de dirigeant de Lanmark. Il s'agit d'un fait important si on établit la source des revenus qui ont engendré les revenus que l'appelante a reçus de Lanmark.

[36] M. Glazier a témoigné qu'Engineering était dans le domaine de l'ingénierie, de la gestion de projet et de la réalisation de travaux de construction. Durant la période pertinente, la société a été principalement impliquée dans l'industrie du pétrole et du gaz naturel d'amont. Elle a également travaillé avec des sociétés pétrochimiques sur les infrastructures.

[37] Le 31 décembre 2014, ses administrateurs étaient les mêmes huit particuliers qui étaient les administrateurs de Lanmark.

III. Questions en litige

[38] Comme je l'ai mentionné plus haut, le ministre a établi une cotisation à l'égard de l'appelante, sur le fondement qu'elle était une entreprise de prestation de services personnels. Par conséquent, pour chacune des années d'imposition en cause, le ministre a refusé la déduction accordée aux petites entreprises prévue par l'article 125 de la Loi ainsi que la déduction de certaines dépenses indiquées à l'alinéa 18(1)p) de la Loi (les « dépenses d'EPSP »).

[39] La déduction accordée aux petites entreprises est prévue au paragraphe 125(1) de la Loi à l'égard d'une société qui, tout au long de l'année d'imposition, est une société privée sous contrôle canadien. Elle n'est offerte qu'à l'égard du revenu qu'une société a tiré pour l'année d'une entreprise exploitée activement au Canada.

[40] Au sens du paragraphe 125(7) de la Loi, une entreprise exploitée activement s'entend « de toute entreprise autre qu'une entreprise de placement déterminée ou une entreprise de prestation de services personnels mais y compris un projet comportant un risque ou une affaire de caractère commercial ». Par conséquent, le revenu d'une entreprise de prestation de services personnels n'est pas admissible à la déduction accordée aux petites entreprises.

[41] L'alinéa 18(1)p) de la Loi prévoit le refus de la déduction des dépenses d'EPSP. Son application n'est pas en cause dans le présent appel.

[42] L'entreprise de prestation de services personnels est définie au paragraphe 125(7) de la Loi :

« entreprise de prestation de services personnels » S'agissant d'une entreprise de prestation de services personnels exploitée par une société au cours d'une année d'imposition, entreprise de fourniture de services dans les cas où :

a) soit un particulier qui fournit des services pour le compte de la société — appelé « employé constitué en société » à la présente définition et à l'alinéa 18(1)p);

b) soit une personne liée à l'employé constitué en société,

est un actionnaire déterminé de la société, et où il serait raisonnable de considérer l'employé constitué en société comme étant un cadre ou un employé de la personne ou de la société de personnes à laquelle les services sont fournis, si ce n'était de l'existence de la société, à moins :

c) soit que la société n'emploie dans l'entreprise tout au long de l'année plus de cinq employés à temps plein;

d) soit que le montant payé ou payable à la société au cours de l'année pour les services ne soit reçu ou à recevoir par celle-ci d'une société à laquelle elle était associée au cours de l'année.

[43] L'exigence selon laquelle un particulier (l'employé constitué en société) doit exécuter des services au nom de la société et être un actionnaire déterminé de la société n'est pas en cause dans le présent appel. L'ECPF indique au paragraphe 15 que M. Glazier fournissait tous les services d'ingénierie, d'expert-conseil et de gestion de l'appelante. Selon les éléments de preuve dont je dispose, M. Glazier détenait toutes les actions avec droit de vote de l'appelante.

[44] Le critère à utiliser pour l'application de la définition du paragraphe 125(7) de la Loi en ce qui concerne l'employé constitué en société est appelé le critère du facteur déterminant ou du « n'eût été », ce qui signifie que, n'eût été l'existence de la société, l'employé constitué en société serait un dirigeant ou un employé de la personne ou de la société de personnes à laquelle les services sont rendus.

[45] L'avocat de l'appelante a concédé au début de ses observations que l'entreprise exploitée par l'appelante, relativement aux services que l'appelante fournissait à Engineering, satisfaisait au critère du facteur déterminant. L'appelante a admis qu'elle exploitait une entreprise consistant à fournir des services à Engineering et que le particulier qui fournissait ces services, M. Glazier, était un actionnaire déterminé de l'appelante et qu'il serait raisonnablement considéré

comme un dirigeant ou un employé d'Engineering n'eût été l'existence de l'appelante. Il a également reconnu qu'au cours des années pertinentes, l'appelante avait moins de cinq employés.

[46] Cependant, l'avocat de l'appelante a indiqué dans ses observations que les principaux motifs d'appel de l'appelante étaient que la cotisation établie par le ministre à l'égard de l'appelante, en tant qu'entreprise de prestation de services personnels, était erronée, étant donné que l'appelante était associée à Engineering et Lanmark.

[47] La thèse principale de l'appelante repose, en premier lieu, sur l'application des alinéas 256(1)a) et b) de la Loi. L'appelante affirme subsidiairement que, si les sociétés pertinentes ne sont pas associées l'une à l'autre au sens des alinéas 256(1)a) et b), elles le sont par l'effet du paragraphe 256(2.1) de la Loi.

[48] La définition du terme « sociétés associées » se trouve au paragraphe 256(1) de la Loi. L'alinéa 256(1)a) de la Loi dispose que deux sociétés sont associées l'une à l'autre au cours d'une année d'imposition si, à un moment donné de l'année, l'une d'entre elles contrôle l'autre, directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit. L'alinéa 256(1)b) de la Loi dispose que deux sociétés sont associées l'une à l'autre, au cours d'une année d'imposition, si la même personne ou le même groupe de personnes contrôle les deux sociétés, directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit.

[49] L'avocat de l'appelante a affirmé qu'aux termes de l'alinéa 256(1)a) de la Loi, Lanmark était associée à Engineering, étant donné qu'elle exerçait un contrôle de droit sur Engineering à titre d'unique actionnaire ayant un droit de vote. Il a également soutenu que Lanmark était associée à l'appelante, car elle seule, ou avec Engineering, exerçait un contrôle de fait sur l'appelante. L'appelante conclut ensuite qu'étant donné qu'Engineering et l'appelante sont chacune associées à Lanmark, elles sont alors associées l'une à l'autre au titre de l'alinéa 256(1)b) de la Loi.

[50] La thèse subsidiaire de l'appelante est que, si je conclus que Lanmark n'exerce pas le contrôle de fait sur l'appelante, les deux sociétés demeurent associées l'une à l'autre par l'effet du paragraphe 256(2.1) de la Loi. Ce paragraphe est rédigé ainsi :

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.

[51] La dernière thèse de l'appelante est que, si la Cour conclut que l'appelante n'est pas associée à Lanmark et à Engineering, et qu'elle exploite donc une entreprise de prestation de services personnels, alors les seuls revenus relatifs à cette entreprise sont ceux reçus directement d'Engineering pour les services rendus par l'appelante à Engineering. Ils ne comprennent pas les revenus provenant de la deuxième source que sont les sommes versées par Lanmark à l'appelante au titre de la participation aux bénéfices. L'appelante a fait valoir que les revenus liés à la participation aux bénéfices ne sont pas versés en contrepartie de la prestation de services.

[52] Après avoir examiné en détail tous les éléments de preuve et les observations des parties, j'ai eu du mal à comprendre exactement ce que demandait l'appelante et j'ai aussi eu de la difficulté à comprendre certains des faits concédés par les parties au cours des plaidoiries.

[53] Ma première interrogation concernait la première thèse de l'avocat de l'appelante, selon laquelle Lanmark et Engineering étaient associées à l'appelante. Je comprenais le fondement juridique de cette thèse et les faits sur lesquels elle s'appuyait, mais je n'étais pas certain que l'appelante se rendait compte que cette thèse ne changeait rien à son droit à la déduction accordée aux petites entreprises.

[54] Aux termes du paragraphe 125(2) de la Loi, le plafond des affaires d'une société pour une année, pour l'application de la déduction accordée aux petites entreprises, est de 500 000 \$, sauf si la société est associée, pendant l'année, à une ou plusieurs sociétés privées sous contrôle canadien, auquel cas son plafond est nul. En d'autres termes, l'appelante perd la déduction accordée aux petites entreprises même si elle est associée à une autre société privée sous contrôle canadien.

[55] La principale thèse de l'appelante repose sur l'hypothèse selon laquelle l'appelante est associée à Lanmark et Engineering. Par conséquent, même si je retenais cette thèse, je continuerais de souscrire à la thèse du ministre selon laquelle l'appelante n'a pas droit à la déduction accordée aux petites entreprises.

[56] Je reconnais que la déduction accordée aux petites entreprises peut être répartie entre les sociétés associées si elles déposent un formulaire de choix conjoint conformément paragraphe 125(3) de la Loi. Cependant, la Cour ne dispose d'aucun élément de preuve montrant que ce choix a été déposé auprès du ministre. En outre,

si je retiens la thèse de l'appelante, alors une ou plusieurs des autres sociétés de portefeuille actionnaires pourraient également être associées à Lanmark et à Engineering. Si tel était le cas, ces sociétés devraient aussi être parties au choix conjoint prévu au paragraphe 125(3) de la Loi.

[57] De même, il est manifeste que le ministre a refusé la déduction accordée aux petites entreprises au titre du paragraphe 125(4) de la Loi, parce qu'il ne reconnaît pas que l'appelante est associée à Lanmark, à Engineering ou à l'une des sociétés de portefeuille actionnaires.

[58] En résumé, même si je retenais la thèse de l'appelante selon laquelle elle était associée à Lanmark et à Engineering, l'appelante se verrait encore refuser la déduction accordée aux petites entreprises. Il semble que la majeure partie des nouvelles cotisations du ministre se rapportait au refus de la déduction accordée aux petites entreprises. Par exemple, les avis de nouvelle cotisation qui se trouvent aux onglets 6 et 7 de la pièce A/R 1 révèlent que, pour les années d'imposition 2012 et 2013 de l'appelante, le montant de l'impôt calculé au titre de la partie I a été augmenté de 63 513 \$ et de 54 787 \$, respectivement. Le paragraphe 10 de la réponse indique que la somme refusée pour chacune des années d'imposition 2012 et 2013 au titre de la déduction accordée aux petites entreprises s'élevait à 59 773 \$ et à 50 823 \$, respectivement. Il s'agit des sommes que l'appelante a demandées dans ses déclarations de revenus.

[59] Ma deuxième interrogation se rapportait à la thèse subsidiaire de l'appelante, selon laquelle l'appelante n'avait pas reçu de les revenus liés à la participation aux bénéfices en contrepartie d'un service. L'appelante adopte cette thèse même si elle a inclus les revenus reçus de Lanmark au titre de la participation aux bénéfices dans ses revenus provenant d'une entreprise exploitée activement. Je ne vois pas très bien ce que serait la source de ces revenus selon l'appelante.

[60] En outre, l'avocate de l'intimée, dans ses observations finales, s'est attardée sur les revenus reçus d'Engineering. Elle n'a pas non plus expliqué à la Cour la source des revenus reçus par l'appelante à titre de participation aux bénéfices ni si ces revenus constituaient des revenus provenant d'une entreprise de prestation de services personnels.

[61] Par conséquent, j'ai rouvert l'audience le 28 janvier 2022, par téléconférence. J'ai informé les parties, au début de l'audience téléphonique, qu'il s'agissait de la suite de l'audience, mais qu'aucun nouvel élément de preuve ou aucune nouvelle thèse ne pouvait être présenté. J'ai les ai informées que j'avais besoin d'explications

qui permettraient de dissiper mes interrogations et qu'à cette fin et pour des raisons d'équité, je rouvrais l'audience.

[62] Au début de la téléconférence, l'avocate de l'intimée a indiqué qu'elle n'avait pas été avisée du but de la téléconférence et qu'elle se sentait mal à l'aise de répondre à des questions précises pendant la téléconférence.

[63] Au cours de la téléconférence, l'avocat de l'appelante a répondu à ma première interrogation. Il a reconnu que, si je devais conclure que l'appelante était associée à Lanmark ou à Engineering, l'appelante se verrait refuser la déduction accordée aux petites entreprises. L'avocat de l'appelante a affirmé, pour la première fois, que l'appelante faisait valoir sa principale thèse afin de se prévaloir de la réduction du taux général de 13 % en application du paragraphe 123.4(2) de la Loi.

[64] En raison des modifications apportées à la définition du terme « revenu imposable au taux complet » au paragraphe 123.4(1) de la Loi (applicables aux années d'imposition qui commencent après le 31 octobre 2011), la réduction du taux général n'est pas offerte pour les revenus qu'une société tire d'une entreprise de prestation de services personnels.

[65] En ce qui concerne ma deuxième interrogation, j'ai informé les avocats des deux parties que la Cour avait besoin que les parties se prononcent sur la source des revenus générant les revenus liés à la participation aux bénéfices. En outre, je devais comprendre leur thèse concernant l'application aux revenus liés à la participation aux bénéfices de la déduction accordée aux petites entreprises et des règles concernant les entreprises de prestation de services personnels.

[66] Les avocats ont formulé des observations générales relativement à ma deuxième interrogation. Après avoir entendu les avocats, j'ai décidé qu'il faudrait que les parties éclaircissent mes deux interrogations dans la salle d'audience. Par conséquent, j'ai ordonné que l'audience se poursuive le 1^{er} mars 2022, à Edmonton.

[67] J'ai informé les avocats des parties que, pour répondre à mes interrogations, ils devaient être disposés à traiter les incohérences entre l'ECPF et les pièces communes, en particulier entre l'ECPF et la CUA.

[68] Lorsque l'audience a repris le 1^{er} mars 2022, j'ai demandé aux parties de se prononcer sur les deux problèmes. J'ai demandé à l'avocat de l'appelante de confirmer que les observations relatives aux sociétés associées formulées par l'appelante visaient à bénéficier de la réduction du taux général de 13 % et j'ai

demandé à l'avocate de l'intimée de se prononcer sur cette réduction. J'ai demandé aux deux avocats de dire à la Cour ce qu'ils croyaient être la source des revenus générant les revenus liés à la participation aux bénéfices.

[69] L'avocat de l'appelante a confirmé que, si je concluais que l'appelante était associée à Lanmark et Engineering, l'appelante n'aurait pas droit à la déduction accordée aux petites entreprises. Il a réitéré que l'appelante aurait droit à la réduction du taux général.

[70] L'appelante a ensuite tenté de faire valoir une nouvelle thèse. L'avocat de l'appelante voulait présenter des observations relativement à la question de savoir si l'appelante était associée ou non à Lanmark et Engineering. Il a indiqué que la nouvelle question en litige était le fait [TRADUCTION] « que, dans le contexte d'une association, il n'est pas exigé des sociétés qui sont associées entre elles qu'elles soient des SPCC »¹¹.

[71] J'ai rappelé à l'avocat que je n'avais rouvert l'audience que pour donner aux avocats l'occasion de répondre à mes deux interrogations et que je ne permettrais pas la présentation de nouveaux arguments. J'ai informé l'avocat de l'appelante que je comprenais les arguments qu'il avait fait valoir au cours de l'audience au sujet des règles relatives aux sociétés associées et que je n'avais pas de questions quant aux éléments de preuve qui m'avaient été présentés concernant l'application de ces règles. Je voulais seulement qu'il apporte réponse à ma deuxième interrogation. Plus précisément, si je devais conclure que l'appelante n'était pas associée à Lanmark et à Engineering, quelle serait alors la source de la participation aux bénéfices?

[72] L'avocat de l'appelante a ensuite informé la Cour que, si cette dernière n'était pas disposée à entendre sa nouvelle thèse, il n'avait aucune observation à présenter sur la question de la source des revenus générant la participation aux bénéfices.

[73] L'avocate de l'intimée a alors présenté des observations quant à mes deux interrogations.

[74] En ce qui concerne la première, l'avocate de l'intimée a fait observer que l'appelante n'avait pas soulevé la possibilité de la réduction du taux général dans l'acte de procédure et que c'est à l'occasion de la téléconférence du 28 janvier 2022 qu'elle a pris connaissance, pour la première fois, de la thèse de l'appelante. Elle a indiqué que, si je devais conclure que l'appelante était associée à Lanmark ou à

¹¹ Transcription de l'audience du 1^{er} mars 2022, page 25.

Engineering, l'intimée laisserait à la Cour le soin d'établir si la réduction du taux général s'appliquait aux revenus de l'appelante.

[75] En ce qui concerne ma deuxième interrogation, l'avocate de l'intimée a fait observer que, dans l'acte de procédure, l'appelante n'avait pas fait valoir que les revenus liés à la participation aux bénéfices ne faisaient pas partie de son entreprise de prestation de services personnels. Elle a invoqué cet argument pour la première fois lors de ses observations orales.

[76] Cependant, durant l'audience, l'intimée ne s'est pas opposée à ce que l'appelante soulève cette question. L'avocate de l'intimée a admis qu'il s'agissait d'une erreur.

[77] Elle a ensuite formulé des observations sur ma deuxième interrogation. Elle a fait observer que, lorsque l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC ») a établi la cotisation à l'égard de l'appelante en tant qu'entreprise de prestation de services personnels, elle a considéré que les revenus de Lanmark et d'Engineering provenaient de l'entreprise de prestation de services personnels.

[78] Elle a noté que l'ARC ne considère pas que les versements ou les revenus liés à la participation aux bénéfices sont des revenus provenant d'une entreprise exploitée activement. Cela semble fondé sur son opinion selon laquelle les versements liés à la participation aux bénéfices ne sont pas effectués en contrepartie de services. L'avocate a ensuite fait remarquer qu'étant donné que l'ARC ne considère pas que les revenus liés à la participation aux bénéfices sont des revenus provenant d'une entreprise exploitée activement, il devient théorique de savoir si les revenus font partie ou non d'une entreprise de prestation de services personnels.

[79] Cependant, l'avocate de l'intimée a noté que, si la Cour concluait que l'appelante avait reçu les versements liés à la participation aux bénéfices en contrepartie de services de gestion effectués par M. Glazier, les revenus liés à la participation aux bénéfices seraient des revenus provenant d'une entreprise exploitée activement et ils feraient partie de l'entreprise de prestation de services personnels de l'appelante.

IV. Dispositif de l'appel

[80] La principale thèse de l'appelante est que Lanmark, seule ou avec Engineering, exerçait un contrôle de fait sur l'appelante. Étant donné que Lanmark exerçait un contrôle de droit sur Engineering (elle détient 100 % des actions avec

droit de vote d'Engineering), l'appelante serait associée à Lanmark et à Engineering si Lanmark exerçait un contrôle de fait sur l'appelante.

[81] Lorsqu'elle a soutenu que Lanmark exerçait un contrôle de fait sur l'appelante, cette dernière a invoqué le paragraphe 256(5.1) de la Loi et la jurisprudence pertinente.

[82] Le paragraphe 256(5.1) de la Loi est rédigé ainsi :

Pour l'application de la présente loi, lorsque l'expression « contrôlée, directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit, » est utilisée, une société est considérée comme ainsi contrôlée par une autre société, une personne ou un groupe de personnes — appelé « entité dominante » au présent paragraphe — à un moment donné si, à ce moment, l'entité dominante a une influence directe ou indirecte dont l'exercice entraînerait le contrôle de fait de la société. Toutefois, si cette influence découle d'un contrat de concession, d'une licence, d'un bail, d'un contrat de commercialisation, d'approvisionnement ou de gestion ou d'une convention semblable — la société et l'entité dominante n'ayant entre elles aucun lien de dépendance — dont l'objet principal consiste à déterminer les liens qui unissent la société et l'entité dominante en ce qui concerne la façon de mener une entreprise exploitée par la société, celle-ci n'est pas considérée comme contrôlée, directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit, par l'entité dominante du seul fait qu'une telle convention existe.

[83] L'arrêt de principe sur l'application du paragraphe 256(5.1) de la Loi est l'arrêt *McGillivray Restaurant Ltd. c. Canada*¹² de la Cour d'appel fédérale. Au paragraphe 35 de sa décision, la Cour a réitéré le critère suivant, qui avait été formulé au paragraphe 67 de l'arrêt *Silicon Graphics* :

[67] Par conséquent, je suis d'avis que pour que l'on puisse conclure à un contrôle de fait, une personne ou un groupe de personnes doivent avoir le droit et la capacité manifestes de procéder à une modification importante du conseil d'administration ou des pouvoirs du conseil ou d'influencer d'une façon très directe les actionnaires qui auraient autrement la capacité de choisir le conseil d'administration.

[84] La Cour d'appel fédérale a précisé que le critère du contrôle de fait n'est pas fondé sur le « contrôle de l'exploitation ». Le contrôle de fait, comme le contrôle de droit, porte sur le contrôle exercé sur le conseil d'administration et non sur le contrôle exercé sur les activités quotidiennes de la société¹³. Elle a noté qu'une cour

¹² 2016 CAF 99.

¹³ Précité, paragraphe 46.

ne devrait tenir compte que de facteurs comme le droit et la capacité ayant force exécutoire de procéder à une modification du conseil d'administration ou de ses pouvoirs ou d'influencer les actionnaires qui ont ce droit et cette capacité.

[85] L'appelante a affirmé que quatre sources d'influence confèrent à Lanmark, et éventuellement à Engineering, un contrôle de fait sur l'appelante.

[86] Ces quatre sources sont les suivantes :

- i. la convention de services d'expert-conseil de 2012 conclue entre l'appelante et Engineering;
- ii. la CUA;
- iii. une convention unanime des actionnaires signée par les actionnaires de l'appelante;
- iv. l'influence financière qu'Engineering et que Lanmark exercent sur l'appelante.

[87] En ce qui concerne la convention de services d'expert-conseil de 2012, l'appelante s'appuie sur l'article 13 qui s'intitule [TRADUCTION] « *Sollicitation et concurrence* ». Cet article stipule que, pour la durée du contrat et les 24 mois suivant le terme de celui-ci, l'appelante ne pourra ni embaucher les employés actuels d'Engineering ni prospecter des clients d'Engineering.

[88] En ce qui concerne la CUA, l'appelante se fonde sur les dispositions suivantes :

- L'article 2.1, qui exige que les actionnaires de Lanmark et les actionnaires de contrôle prennent toutes les mesures nécessaires pour garantir le plein respect de la CUA.
- Le paragraphe 2.3(2), qui exige que tous les actionnaires désignent huit particuliers nommés comme administrateurs de Lanmark. Ces huit particuliers sont soit des dirigeants soit des cadres supérieurs de Lanmark et ils contrôlent les huit sociétés de portefeuille actionnaires.
- L'article 2.5, qui exige que chaque dirigeant et administrateur de Lanmark divulgue ses relations commerciales avec Lanmark.

- L'article 4.2, qui contient six déclarations, garanties et engagements formulés par chacun des actionnaires de Lanmark. Ces déclarations sont essentiellement les suivantes :
 - L'actionnaire peut signer la CUA.
 - Les actions que détient l'actionnaire sont libres de toute charge et aucune autre personne n'a le droit de détenir les actions.
 - La CUA a été dûment autorisée, signée et remise.
 - La conclusion de la CUA ne contreviendra pas aux documents d'organisation des actionnaires ni aux dispositions de tout autre texte.
 - L'actionnaire n'est pas un non-résident du Canada.
 - Les déclarations et garanties continueront d'être véridiques et exactes pour la durée de la CUA.
- L'article 4.4, qui stipule que les actionnaires de Lanmark ne peuvent pas vendre leurs actions sans l'approbation de 66 2/3 p. 100 des actionnaires. De même, les huit particuliers qui contrôlent les sociétés de portefeuille actionnaires ne peuvent pas vendre leurs actions à un tiers, sans l'approbation de 66 2/3 p. 100 des actionnaires. L'article 4.5, qui n'a pas été mentionné par l'appelante, permet le transfert d'actions de Lanmark d'une société de portefeuille actionnaires au particulier qui contrôle l'actionnaire, à condition que le particulier accepte d'être lié par la CUA.
- L'article 5.2, qui autorise le retrait forcé d'un actionnaire à l'occasion d'un événement déclencheur, comme la violation de la CUA, le fait que l'actionnaire et son actionnaire de contrôle ne fournissent plus des services à Lanmark ou à l'une de ses filiales, ou la faillite d'un actionnaire ou de son actionnaire de contrôle.
- L'article 6.2, qui comprend la clause de non-concurrence et qui stipule qu'un actionnaire et que son actionnaire de contrôle ne livreront pas concurrence à Lanmark et à ses filiales en Alberta et en Colombie-Britannique, pour la durée de ce contrat et au cours d'une période de six mois suivant la vente par l'actionnaire de ses actions de Lanmark.

[89] Le document suivant sur lequel s'est appuyée l'appelante est une convention unanime des actionnaires conclue entre l'appelante, M. Glazier et M^{me} Glazier, entrée en vigueur le 31 août 2013, soit le même jour que l'entrée en vigueur de la CUA. L'avocat de l'appelante s'est intéressé essentiellement au préambule, plus précisément le cinquième paragraphe de celui-ci, qui indique ce qui suit :

[TRADUCTION]

Par conséquent, les actionnaires et la société souhaitent conclure la présente convention : (i) afin de déléguer à l'intéressé [M. Glazier] toutes les attributions des administrateurs de la société qui se rapportent à l'exécution, à l'acquittement et au respect des obligations de Lanmark issues de la CUA et (ii) pour que l'intéressé accepte de veiller à l'exécution, à l'acquittement et au respect par la société des obligations de Lanmark issues de la CUA.

[90] La délégation en tant que telle s'exécute par les articles 2.2 et 2.3 de la convention. Aux termes de l'article 2.2, les administrateurs de l'appelante annulent toutes leurs attributions pour la gestion de l'entreprise et des affaires de l'appelante en ce qui a trait à toutes ses obligations prévues par la CUA.

[91] L'article 2.3 accorde alors à M. Glazier toutes les attributions dont ont besoin les administrateurs de l'appelante pour l'exécution et le respect de la CUA.

[92] Je note que la CUA et la convention unanime des actionnaires conclues entre l'appelante, M. Glazier et M^{me} Glazier sont entrées en vigueur le 31 août 2013. Par conséquent, elles ne sont pas pertinentes en ce qui concerne l'année d'imposition 2012 de l'appelante et les huit premiers mois de son année d'imposition 2013.

[93] La quatrième et dernière source du prétendu contrôle de fait est la dépendance financière de l'appelante envers Lanmark et Engineering. L'avocat de l'appelante a affirmé que ce contrôle découlait du fait que l'appelante recevait près de 100 % de ses revenus de Lanmark et d'Engineering.

[94] Aucune des prétendues sources d'influence mentionnées par l'appelante ne permet de conclure que Lanmark et Engineering exerçaient un contrôle de fait sur l'appelante. Les clauses de non-concurrence dans la convention conclue entre l'appelante et Engineering et dans la CUA se rapportent aux activités de l'appelante, et non à la capacité d'élire son conseil d'administration.

[95] Les clauses de la CUA font partie d'un accord entre les actionnaires de Lanmark qui protège les intérêts des actionnaires particuliers et qui établit qui gèrera

l'entreprise de Lanmark, comment ses actionnaires pourront céder leurs actions et comment ses revenus seront répartis entre ses actionnaires. Les dispositions n'ont rien à voir avec le contrôle exercé sur l'appelante.

[96] La CUA impose à l'appelante des obligations quant à la façon dont elle doit exploiter l'entreprise en ce qui concerne Lanmark et Engineering. La CUA ne traite en aucune façon du contrôle exercé sur le conseil d'administration de l'appelante. Pendant toute la période pertinente, M. Glazier a exercé un contrôle de droit et de fait sur l'appelante.

[97] En ce qui concerne la convention unanime des actionnaires conclue entre M. Glazier et M^{me} Glazier, je vois mal en quoi elle était nécessaire ou ce qu'elle a permis de réaliser. En tant qu'unique administrateur, dirigeant et actionnaire ayant un droit de vote de l'appelante, M. Glazier était la tête dirigeante et il possédait donc déjà tous les pouvoirs nécessaires pour assurer l'exécution et le respect de la CUA. La convention semble lui conférer le pouvoir qu'il possède déjà. Quoi qu'il en soit, la convention ne confère d'aucune manière à Lanmark le pouvoir d'élire le conseil d'administration de l'appelante.

[98] En outre, comme cela a été mentionné plus haut, les deux conventions unanimes des actionnaires ne sont pas utiles pour établir qui avait le contrôle de fait sur l'appelante en 2012 et au cours des huit premiers mois de 2013, étant donné qu'elles n'existaient pas.

[99] En ce qui concerne la dépendance de l'appelante à l'égard des revenus de Lanmark et d'Engineering, il s'agit là d'une situation courante dans ce type de structure. En fait, c'est exactement ce à quoi on s'attendrait d'une entreprise de prestation de services personnels. La dépendance pourrait avoir des conséquences sur la façon dont l'appelante exploite son entreprise, mais elle n'a pas d'incidence sur la personne qui contrôle l'appelante.

[100] La deuxième thèse de l'appelante concerne le paragraphe 256(2.1) de la Loi. Pour que le paragraphe 256(2.1) de la Loi s'applique, je dois conclure que l'un des principaux motifs de l'existence distincte de l'appelante et de Lanmark consistait à réduire les impôts qui seraient payables par ailleurs en vertu de la Loi. Il s'agit d'une question de fait.

[101] L'avocat de l'appelante a soutenu que les impôts ont été réduits de deux manières. Premièrement, l'existence distincte de l'appelante et de Lanmark a permis le fractionnement des revenus entre M. Glazier et son épouse. Deuxièmement, la

répartition des revenus de Lanmark au moyen de la participation aux bénéfices a fait en sorte que les revenus ont été imposés entre les mains des huit sociétés de portefeuille actionnaires. Cela a eu pour effet de multiplier la déduction accordée aux petites entreprises.

[102] J'ai entendu très peu de témoignages quant à la raison pour laquelle les deux sociétés existent. Il semble que Lanmark a été constituée en société en 1997 en tant que société de portefeuille gérant l'entreprise de ses diverses filiales. Durant les années sur lesquelles la Cour doit se pencher, elle avait deux filiales. Cependant, elle a ajouté une troisième filiale un peu après 2014. M. Glazier a témoigné que la structure permettait de faire passer l'argent tiré de l'entreprise exploitée par Lanmark et ses filiales des filiales à Lanmark, ce qui permettait à Lanmark de répartir la trésorerie entre les filiales, en fonction des besoins. La structure permettait aussi à Lanmark de répartir le bénéfice consolidé des filiales entre les actionnaires.

[103] L'appelante n'a présenté aucun élément de preuve quant à la raison pour laquelle elle a été constituée en société. Je note qu'elle a été constituée en société en 2002, soit cinq ans avant la conclusion du premier contrat entre Engineering et l'appelante. Si je comprends bien, avant la conclusion du contrat de service en 2007, l'appelante ne fournissait aucun service à Engineering. En d'autres termes, au moment de la constitution en société de l'appelante, celle-ci n'avait aucune relation avec Lanmark ou Engineering.

[104] Au départ, M. Glazier a cité deux raisons pour expliquer pourquoi la direction et les cadres supérieurs avaient recours aux sociétés de portefeuille actionnaires pour détenir leurs actions de Lanmark. Premièrement, cette structure offre à la direction et aux cadres supérieurs un certain niveau de protection pour leurs biens personnels et, deuxièmement, elle permet à Lanmark d'utiliser les revenus de ses filiales pour les distribuer aux sociétés de portefeuille actionnaires, sous la forme d'une participation aux bénéfices ou de dividendes.

[105] Il n'a fait aucune mention de raisons fiscales pour expliquer le recours à des sociétés de portefeuille actionnaires. Plus tard dans son témoignage, en réponse à une question dirigée posée par l'avocat de l'appelante ([TRADUCTION] « Aviez-vous vous-même des objectifs fiscaux précis avec cette structure? »), il a indiqué que l'existence de l'appelante a permis le fractionnement des revenus avec son épouse. Il a également indiqué qu'elle permettait à l'appelante de détenir des liquidités, qu'elle pouvait réinvestir dans Lanmark.

[106] J'ai accordé très peu d'importance à sa réponse à la question dirigée posée par l'avocat de l'appelante. J'ai conclu, d'après l'attitude de M. Glazier lorsqu'il a répondu à cette question dirigée, qu'il tentait de deviner quelle était la bonne réponse, au lieu de répondre à la question en se fondant sur ce qui s'était réellement passé.

[107] Indépendamment des avantages que procure la structure, je n'ai entendu aucun témoignage selon lequel l'une des principales raisons de l'existence distincte de Lanmark et de l'appelante était la réduction des impôts. L'absence d'éléments de preuve en ce sens et le fait que l'appelante a existé pendant cinq ans sans avoir de contacts avec Lanmark m'ont conduit à conclure que leur existence distincte n'avait rien à voir avec la réduction des impôts.

[108] La dernière thèse de l'appelante en est une que j'ai du mal à comprendre. L'appelante affirme que le revenu qu'elle recevait de Lanmark ne provenait pas d'une entreprise de prestation de services personnels, étant donné qu'elle ne recevait pas la contrepartie pour des services rendus. Elle soutient n'avoir rendu aucun service à Lanmark.

[109] L'article 3 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* définit le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition comme s'entendant du revenu du contribuable pour l'année dont la source se situe au Canada ou à l'étranger.

[110] L'appelante a inclus dans ses revenus ceux liés à la participation aux bénéfices, conformément l'article 3 de la Loi. Je ne vois pas très bien ce qui serait, d'après l'appelante, la source de ce revenu.

[111] Selon les éléments de preuve dont je dispose, l'appelante exploitait une seule entreprise, laquelle consistait à fournir à l'industrie du pétrole et du gaz des services d'ingénierie, d'expert-conseil et de gestion. De plus, les éléments de preuve révèlent que M. Glazier fournissait ces services au nom de l'appelante.

[112] Dans sa déclaration de revenus, l'appelante a déclaré les sommes qu'elle recevait de Lanmark et d'Engineering comme étant des revenus tirés d'une seule entreprise, qui était admissible à la déduction accordée aux petites entreprises. Elle a indiqué que les sommes étaient des honoraires d'expert-conseil. Autrement dit, l'appelante a déclaré tous les revenus qu'elle a reçus de Lanmark et d'Engineering comme étant des honoraires pour des services rendus se rapportant à une entreprise exploitée activement. Cela comprenait les revenus qu'elle a reçus au titre de la participation aux bénéfices.

[113] M. Glazier a témoigné que l'appelante a établi des factures à l'intention de Lanmark pour les revenus liés à la participation aux bénéfices et des factures à Engineering pour les services d'expert-conseil fournis à Engineering au titre des contrats de service. J'ai noté plus haut que M. Glazier était évasif lorsqu'on lui a demandé si l'appelante fournissait à Lanmark des services de gestion. Il a toutefois témoigné que les factures adressées à Lanmark se rapportaient à ce qui avait été établi comme étant des honoraires de gestion.

[114] M. Glazier a témoigné qu'en tant que vice-président de l'expansion commerciale, il était chargé de développer de nouvelles activités pour Lanmark et ses filiales. En outre, aux termes de l'article 2.8 de la CUA, l'équipe de la haute direction de Lanmark était chargée de gérer les activités de la société menées directement ou par l'intermédiaire de ses filiales. En résumé, les éléments de preuve dont je suis saisi indiquent que M. Glazier fournissait à Lanmark un éventail de services de gestion. M. Glazier fournissait tous ces services au nom de l'appelante.

[115] Aux termes de la CUA, les sociétés de portefeuille actionnaires et les huit particuliers qui contrôlaient ces sociétés (l'équipe de gestion de Lanmark) ont décidé que la contrepartie pour les services rendus par chacun des huit particuliers serait calculée et versée chaque mois à chacune des sociétés de portefeuille actionnaires en fonction des profits réalisés par Lanmark et ses filiales. Par exemple, Lanmark a versé à l'appelante la contrepartie pour les services rendus par M. Glazier en versant la participation aux bénéfices. C'est conforme aux éléments de preuve dont je suis saisi, selon lesquels M. Glazier rendait tous les services de l'appelante.

[116] Il ne s'agit pas d'une structure unique. Il est courant pour le propriétaire d'une entreprise d'être payé pour sa contribution à l'entreprise en fonction des bénéfices réalisés par celle-ci. Les revenus sont versés sous la forme de dividendes ou d'une rémunération. En l'espèce, Lanmark a choisi de payer les huit actionnaires (qui fournissaient tous à l'appelante des services de gestion) sous la forme d'une rémunération, la distribution de la participation aux bénéfices.

[117] Comme on l'a dit plus haut, l'appelante a envoyé à Lanmark des factures pour les services de gestion qu'elle lui fournissait par l'intermédiaire de M. Glazier et elle a déclaré les revenus dans sa déclaration de revenus comme provenant de son entreprise exploitée activement consistant à offrir des services d'expert-conseil.

[118] En résumé, les revenus que l'appelante a reçus au titre de distributions de participations aux bénéfices étaient perçus en contrepartie des services qu'elle

fournissait dans le cours de l'exploitation de sa seule entreprise, qu'elle a décrite comme étant la prestation de services d'ingénierie, d'expert-conseil et de gestion.

[119] Cette entreprise est une entreprise exploitée activement, sauf s'il s'agit d'une entreprise de placement désignée ou d'une entreprise de prestation de services personnels. Il ne s'agit pas d'une entreprise de placement désignée, étant donné que le principal but de l'entreprise n'est pas de tirer des revenus de biens. Le principal but est de tirer des revenus des services rendus par M. Glazier.

[120] Cela nous amène à examiner si l'entreprise de l'appelante est une entreprise de prestation de services personnels en ce qui a trait aux services qu'elle rendait à Lanmark. Étant donné que l'appelante a admis que M. Glazier était un actionnaire désigné de l'appelante et que cette dernière avait moins de cinq employés au cours des années pertinentes, la seule question que je dois trancher pour déterminer s'il s'agit d'une entreprise de prestation de services personnels est celle de savoir si M. Glazier serait considéré comme un dirigeant ou un employé de Lanmark, n'eût été l'existence de l'appelante.

[121] Dans la décision *Ivan Cassell Limited c. La Reine*¹⁴, mon collègue le juge Owen a indiqué que, pour répondre à cette question, il faut se demander s'il serait raisonnable, en tenant compte de toutes les circonstances, de considérer que M. Glazier exploiterait une entreprise de son propre chef si l'appelante n'existait pas.

[122] L'appelante a admis qu'en ce qui concerne les services rendus à Engineering, l'entreprise exploitée par l'appelante est une entreprise de prestation de services personnels.

[123] Je ne vois aucune raison de tirer une conclusion différente en ce qui concerne les services rendus à Lanmark. À mon avis, si on considère que M. Glazier n'exploite pas de son propre chef une entreprise en ce qui concerne la fourniture à Engineering de services d'ingénierie, d'après les éléments de preuve dont je suis saisi, il faut tirer la même conclusion en ce qui concerne la fourniture de services de gestion par M. Glazier à Lanmark.

¹⁴ 2016 CCI 53.

[124] Lanmark exploitait son entreprise directement et par l'intermédiaire de ses filiales. La collaboration de M. Glazier avec Lanmark et celle avec Engineering étaient étroitement liées.

[125] Il ressort clairement de son témoignage que M. Glazier n'établissait pas de distinction entre ses activités liées aux services rendus à Lanmark et celles liées aux services rendus à Engineering. Il a témoigné que sa principale responsabilité en tant que vice-président de l'expansion commerciale de Lanmark était de faire croître les activités de Lanmark, ce qui l'obligeait à faire croître les activités des filiales, principalement Engineering. En outre, en tant que membre de l'équipe de la haute direction de Lanmark, qui était composée de quatre personnes, il gérait l'entreprise exploitée par Lanmark et ses filiales.

[126] Ni M. Glazier ni l'avocat de l'appelante n'ont semblé capables d'établir de distinction entre les services que M. Glazier a fournis à Lanmark et ceux qu'il a fournis à Engineering. Sa relation avec Lanmark était identique à sa relation avec Engineering, à deux exceptions près.

[127] Premièrement, la fonction qu'il exerçait auprès de la société Lanmark consistait à faire croître ses activités ainsi que celles de ses filiales et à gérer ses entreprises. La fonction qu'il exerçait auprès d'Engineering consistait à fournir à certains clients d'Engineering des services d'ingénierie.

[128] De plus, Engineering versait à l'appelante une somme mensuelle qui était fixe ou déterminée en fonction du nombre d'heures consacrées par M. Glazier aux projets de certains clients. Comme cela a été mentionné, Lanmark versait à l'appelante une somme mensuelle en fonction du bénéfice consolidé.

[129] Ces deux exceptions étayaient la conclusion selon laquelle il serait raisonnable de considérer que M. Glazier serait un employé de Lanmark si l'appelante n'existait pas.

[130] L'objectif de M. Glazier, en tant que vice-président de l'expansion commerciale de Lanmark, était de faire croître les activités de Lanmark et de ses filiales plutôt que faire croître l'activité de service de l'appelante. En fait, selon les éléments de preuve dont je suis saisi, M. Glazier n'avait pas le temps de faire croître l'activité de service de l'appelante.

[131] Le fait que la contrepartie versée par Lanmark à l'appelante ait été déterminée en fonction des bénéfices de Lanmark et de ses filiales démontre que la possibilité

pour l'appelante de tirer des bénéfices de la fourniture de services à Lanmark reposait sur le succès de l'entreprise de Lanmark. Elle ne reposait pas sur le succès d'une entreprise qu'il serait raisonnable de considérer comme étant exploitée par M. Glazier pour son propre compte si l'appelante n'existait pas.

[132] En conclusion, l'appelante exploitait une seule entreprise qui consistait principalement à fournir à Lanmark et à ses filiales, notamment Engineering, des services d'ingénierie, d'expert-conseil et de gestion. Tous les revenus que l'appelante a reçus de Lanmark et d'Engineering, y compris les sommes calculées en fonction des bénéfices mensuels de Lanmark et de ses filiales, ont été touchés au titre d'une entreprise de prestation de services personnels.

[133] Pour les motifs qui précèdent, l'appel est rejeté avec dépens en faveur de l'intimée.

Signé à Ottawa, Canada, ce 27^e jour de mai 2022.

« S. D'Arcy »

Le juge D'Arcy

Traduction certifiée conforme
ce 30^e jour de juin 2023.

Elisabeth Ross, jurilinguiste

RÉFÉRENCE : 2022 CCI 51

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2018-1052(IT)G

INTITULÉ : ASTRO CONSULTING INC. c. SA
MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Edmonton (Alberta)

DATES DE L'AUDIENCE : Le 15 novembre 2021, le 28 janvier 2022
et le 1^{er} mars 2022

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Steven K. D'Arcy

DATE DU JUGEMENT : Le 27 mai 2022

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelante : M^e Chad Brown

Avocate de l'intimée : M^e Helen Yoon

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : M^e Chad Brown

Cabinet : Tax Ninja Tax Law
Edmonton (Alberta)

Pour l'intimée :

François Daigle
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada