

Cour fédérale



Federal Court

Date : 20210915

Dossier : T-179-20

Référence : 2021 CF 947

[TRADUCTION FRANÇAISE]

Ottawa (Ontario), le 15 septembre 2021

En présence de madame la juge Walker

ENTRE :

**CASTLE BUILDING GROUP LTD. et
COMMERCIAL BUILDERS SUPPLIES INC.**

demandereses

et

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

défendeur

JUGEMENT ET MOTIFS

[1] Les demandereses sont deux sociétés étroitement liées (société mère et filiale en propriété exclusive) qui exercent leurs activités dans l'industrie des matériaux de construction. Elles demandent à la Cour d'effectuer un contrôle d'une décision (la décision) du ministre du Revenu national de refuser leur demande de dépôt tardif d'un choix fondé sur le sous-alinéa 156(4)b)(ii) de la *Loi sur la taxe d'accise*, LRC 1985, c E-15 (la LTA). Les demandereses ont déposé le choix en cause le 22 février 2017, en demandant que sa date de

prise d'effet soit le 1^{er} janvier 2015 (le choix de 2017), et la décision du ministre est datée du 18 décembre 2019.

[2] Le paragraphe 156(2) de la LTA permet aux sociétés étroitement liées de faire un choix conjoint au titre duquel toute fourniture taxable faite entre elles est réputée être effectuée sans contrepartie. Ce choix fait en sorte qu'aucune taxe sur les produits et services (TPS) ou taxe de vente harmonisée (TVH) ne doit être perçue sur les fournitures. Le paragraphe 156(4) prescrit la forme du choix et la date à laquelle il doit être déposé, sous réserve de toute prolongation que le ministre peut permettre (sous-alinéa 156(4)b)(ii)). C'est le refus du ministre d'accorder une telle prolongation aux demanderesses qui fait l'objet de la présente demande.

[3] Pour les motifs détaillés qui suivent, la demande de contrôle judiciaire sera rejetée.

I. Contexte

Les demanderesses

[4] Castle Building Centres Group Ltd. (Castle) est inscrite au titre de la LTA aux fins de la TPS et/ou de la TVH depuis 1991. Castle a produit toutes les déclarations de TPS/TVH requises dans le cours normal de ses activités.

[5] Commercial Builders Supplies Inc. (CBS) a été constituée en société en 2001 et est une filiale en propriété exclusive de Castle. À l'origine, CBS ne s'était pas inscrite au titre de la LTA malgré son obligation de le faire, et elle n'a pas produit de déclaration de TPS/TVH. Ce n'est que le 18 janvier 2018 que la société a déposé les documents d'inscription requis. À la suite

d'une révision de la date d'entrée en vigueur demandée par CBS, l'Agence du revenu du Canada (l'ARC) a consenti à l'inscription à compter du 6 décembre 2013. CBS a produit toutes ses déclarations de TPS/TVH en suspens avant le 26 mars 2018; elles étaient toutes des déclarations ne faisant état d'aucun montant, sauf pour une déclaration de février 2018, dans laquelle elle demandait un crédit de taxe sur les intrants (CTI) important en raison d'une vérification des deux sociétés effectuée par l'ARC.

[6] Castle se spécialise dans l'achat de matériaux de construction au Canada pour la revente aux détaillants et est le fournisseur exclusif de matériaux de construction de CBS, un distributeur/grossiste. Castle agit également comme agent de facturation et fournit des services de gestion et d'administration à CBS. En tant qu'agent de facturation, Castle perçoit les paiements des clients de CBS, fournit des services de comptabilité et remet la TPS/TVH recouvrable par CBS à l'ARC conformément à un choix (le choix de l'agent de facturation) produit à cette fin sous le régime de la LTA (paragraphe 171(1.1) et (1.11)).

Aperçu des principaux événements et chronologie

[7] L'événement qui a précipité le dépôt du choix de 2017 par les demanderessees était la modification de l'article 156 de la LTA qui est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2015. Avant cette date, les sociétés étroitement liées effectuaient un choix au titre de l'article 156 et inscrivaient simplement le choix dans leurs livres comptables. Les demanderessees avaient effectué un choix au titre de l'article 156 qui s'appliquait à compter du 17 février 2013 (le choix initial).

[8] Les modifications de janvier 2015 à l'article 156 exigent que les sociétés étroitement liées remplissent un nouveau formulaire de choix prescrit (RC4616) et déposent le choix effectué auprès de l'ARC. En tant que parties à un choix effectué avant la modification, les demanderesses devaient déposer un formulaire RC4616 rempli au plus tard le 1^{er} janvier 2016, ce qui leur accordait un délai de grâce d'un an pour se conformer à l'article 156 modifié.

[9] Les demanderesses ont déposé deux formulaires RC4616 dûment remplis. Le premier a été déposé le 14 décembre 2016 et avait comme date d'entrée en vigueur le 1^{er} décembre 2016 (le choix de 2016). Le choix de 2016 a été retourné à Castle par la Section des systèmes de l'inscription des entreprises (SSIE) de l'ARC, parce que [TRADUCTION] « le compte de TPS/TVH doit être actif au siège social à la date d'entrée en vigueur ». Néanmoins, le choix de 2016 a finalement été accepté dans la décision, parce qu'il a été déposé à temps. Le deuxième choix effectué est le choix de 2017. Les demanderesses ont déposé le choix de 2017 le 22 février 2017 et ont proposé comme d'entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2015. Comme le choix de 2017 a été déposé en retard, les demanderesses ont demandé au ministre d'exercer son pouvoir discrétionnaire et d'accepter le choix au titre du sous-alinéa 156(4)b)(ii) de la LTA.

[10] Le ministre a d'abord refusé le choix de 2017 le 11 février 2019 (la décision initiale). Les demanderesses ont demandé un contrôle judiciaire de la décision initiale le 13 mars 2019. Cette demande a par la suite été abandonnée lorsque le ministre a accepté de réexaminer son refus du choix de 2017. Les avocats des demanderesses ont présenté des observations au sujet du réexamen le 30 septembre 2019 (les observations d'EY). La décision qui a fait suite au réexamen du ministre est celle qui est visée par la présente demande de contrôle judiciaire.

[11] À titre d'information supplémentaire, le 14 juillet 2016, Castle a reçu de M. Wilson Yee, vérificateur de l'ARC, un avis de l'intention de l'ARC de vérifier ses déclarations de TPS/TVH pour la période de déclaration du 1^{er} janvier au 31 décembre 2014. En décembre 2017, M. Yee a informé Castle que l'ARC allait étendre la vérification jusqu'aux périodes de déclaration de 2015 et de 2016. Le 8 janvier 2018, M. Yee a envoyé à Castle une lettre de proposition de vérification pour 2014, dans laquelle elle refusait 16 millions de dollars en CTI en raison de ce que l'ARC considérait comme une relation de mandant-mandataire entre Castle et CBS. CBS a été autorisée à demander les CTI refusés et a inclus une demande de CTI d'un montant de 16 millions de dollars dans sa déclaration de TPS/TVH pour la période de déclaration de février 2018.

[12] Pour faciliter la consultation, voici la chronologie des événements pertinents pour la présente demande :

Date	Événement
1 ^{er} janvier 2015	Modification à l'article 156 de la LTA. Le choix initial n'était plus en vigueur.
14 juillet 2016	Castle a reçu un avis de M. Yee concernant la vérification par l'ARC de ses déclarations de TPS/TVH de 2014.
12 au 14 décembre 2016	Le choix de 2016 a été effectué et déposé auprès de l'ARC avec une date d'entrée en vigueur du 1 ^{er} décembre 2016. Bien qu'il ait été retourné aux demanderesse par la SSIE, le ministre a accepté le choix de 2016 dans la décision.
22 février 2017	Le choix de 2017 a été effectué et déposé auprès de l'ARC avec une date d'entrée en vigueur du 1 ^{er} janvier 2015.
15 décembre 2017	Castle a été informée que l'ARC allait étendre la vérification de la TPS/TVH jusqu'aux périodes de déclaration de 2015 et 2016.

Date	Événement
8 janvier 2018	La lettre de proposition de vérification pour 2014 a été envoyée à Castle et lui refusait 16 millions de dollars en CTI.
18 janvier 2018	CBS a produit ses documents d'inscription au titre de la LTA, qui ont été acceptés par l'ARC; la date de prise d'effet a été fixée au 6 décembre 2013.
Début 2018	CBS a produit toutes les déclarations de TPS/TVH en suspens pour les périodes antérieures à 2015.
11 février 2019	Le choix de 2017 est refusé dans la décision initiale du ministre. La demande de contrôle judiciaire des demanderesse a par la suite été abandonnée lorsque le ministre a accepté de réexaminer son refus.
30 septembre 2019	EY Cabinet d'avocats s.r.l./S.E.N.C.R.L., le cabinet d'avocats des demanderesse, a fourni les observations d'EY au ministre, à l'appui d'une nouvelle demande de dispense ministérielle pour que le choix de 2017 soit accepté.
18 décembre 2019	La décision est rendue : le choix de 2016 est accepté, celui de 2017 est refusé.

Le rapport de M^{me} Zou

[13] M^{me} Ying Zou, vérificatrice de la taxe d'accise de l'ARC, a préparé un rapport en date du 15 novembre 2019 (le rapport de M^{me} Zou) qui résumait la demande présentée par les demanderesse en vue d'obtenir un nouvel examen de leur choix de 2017, analysait les problèmes que M^{me} Zou avait relevés dans la demande et présentait ses recommandations. M^{me} Zou a recommandé que le ministre n'exerce pas son pouvoir discrétionnaire prévu au

sous-alinéa 156(4)b)(ii) de la LTA d'autoriser le choix de 2017, mais qu'il accepte le choix de 2016.

[14] Le dossier établit que la déléguée du ministre qui a rédigé la décision, M^{me} Gwendolyn Henderson, directrice adjointe à l'ARC, a examiné le rapport de M^{me} Zou. J'aborderai le rôle du rapport de M^{me} Zou dans la présente demande et j'examinerai son contenu dans le cadre de mon analyse des observations des demanderesses.

II. La décision faisant l'objet du contrôle judiciaire

[15] La décision est brève. Le ministre affirme que l'ARC a effectué le deuxième examen de la demande des demanderesses datée du 22 février 2017 visant à leur permettre de déposer tardivement le choix de 2017 et que la demande a été rejetée. Les paragraphes de fond de la décision sont les suivants :

[TRADUCTION]

CBS, en tant que membre désigné du groupe admissible, n'était pas en conformité au moment où le choix a été fait, le 22 février 2017. CBS avait des comptes en souffrance à la date du dépôt du choix.

En ce qui concerne le choix du 12 décembre 2016 dont la date d'entrée en vigueur est le 1^{er} décembre 2016, nous avons accepté le choix, car il a été déposé à temps.

[16] La décision est signée par M^{me} Henderson, à titre de déléguée du ministre.

III. La norme de contrôle applicable

[17] La question à trancher dans la présente demande est celle de savoir si la décision du ministre de refuser la demande des demanderesses concernant le dépôt le choix de 2017 est

raisonnable, ce qui est la norme de contrôle présumée d'une décision administrative (*Canada (Ministre de la Citoyenneté et de l'Immigration) c Vavilov*, 2019 CSC 65 au para 13 et 25 [Vavilov]; *Denso c Canada (Revenu national)*, 2020 CF 360 au para 33 [Denso]).

[18] La Cour suprême décrit une décision raisonnable comme une décision qui est « fondée sur une analyse intrinsèquement cohérente et rationnelle et est justifiée au regard des contraintes juridiques et factuelles auxquelles le décideur est assujéti » (*Vavilov* au para 85; *Société canadienne des postes c Syndicat des travailleurs et travailleuses des postes*, 2019 CSC 67 au para 2). La norme de la décision raisonnable exige de la cour de révision qu'elle fasse preuve de retenue envers une telle décision. La décision, sa cohérence, sa transparence et sa justification doivent être examinées à la lumière du dossier présenté à la déléguée du ministre, y compris le rapport de M^{me} Zou, les lignes directrices stratégiques publiées par l'ARC, les éléments de preuve présentés à M^{me} Henderson et les observations d'EY (*Vavilov* au para 94; *Jewett c Canada (Procureur général)*, 2020 CAF 187 au para 4; *Veillette c Canada (Agence du revenu)*, 2020 CF 544 aux para 57 à 59).

IV. Questions préliminaires concernant la preuve

Le défaut du ministre de déposer un affidavit

[19] Les demanderesse font remarquer que le ministre a choisi de ne pas déposer d'affidavit à l'égard de la demande. Elles soutiennent que le ministre n'a pas produit de faits sous serment et qu'il a empêché les demanderesse de le contre-interroger sur des faits allégués figurant dans le dossier certifié du tribunal (DCT). Dans leurs observations présentées de vive voix pour défendre leur dossier de demande (le dossier des demanderesse), les demanderesse reviennent sur ce

sujet et font valoir qu'en omettant de déposer un affidavit, le ministre acceptait, d'une certaine façon, les faits et les documents qu'elles avaient présentés.

[20] Je ne suis pas d'accord avec les demanderesses. Le défaut du ministre de déposer un affidavit n'appuie pas les arguments des demanderesses concernant leur dossier de preuve proposé. Le ministre n'est pas tenu de déposer un affidavit et tout affidavit produit par le ministre, le décideur, serait examiné attentivement par la Cour (*Shahzad c Canada (Citoyenneté et Immigration)*, 2017 CF 999 au para 19). Je conviens avec le ministre que la Cour est dûment saisie des documents et des renseignements contenus dans le DCT et je m'appuierai sur ceux-ci pour procéder à mon examen de la décision.

Le dossier et les observations écrites que les demanderesses ont présentés à la Cour

[21] Le ministre soutient que le dossier des demanderesses, notamment leur mémoire des faits et du droit, contient de nombreux renseignements et documents dont le décideur n'était pas saisi et qui ne figurent pas au dossier dont la Cour est saisie. De plus, le ministre soutient que le dossier des demanderesses contient de façon inappropriée les éléments suivants :

- Les notes prises par le vérificateur de l'ARC, M. Yee, qui ne figurent pas dans le DCT et qui n'ont pas été présentées à M^{me} Henderson;
- L'affidavit de M^{me} Sarina Kaluzny, vice-présidente, Finances de Castle, daté du 21 juillet 2020 (l'affidavit de M^{me} Kaluzny), qui contient des renseignements et des pièces qui ne faisaient pas partie des observations d'EY au nom des demanderesses et qui n'avaient pas été présentées à M^{me} Henderson.

[22] Le ministre affirme que le mémoire des faits et du droit s'appuie sur des faits qui ne sont pas reflétés dans la source citée ou qui peuvent être reflétés en partie, mais qui ajoutent des

détails au sujet des renseignements figurant au dossier. Par exemple, la correction apportée par les demandresses au témoignage de M^{me} Kaluzny en réponse aux engagements pris pendant son contre-interrogatoire est une preuve par oui-dire non assermentée qui ne devrait pas être prise en compte par la Cour.

[23] En règle générale, un contrôle judiciaire se fonde sur le dossier de preuve présenté au décideur administratif, qui était le ministre en l'espèce. Le contrôle judiciaire d'une décision n'est pas une occasion de produire des éléments de preuve supplémentaires qui auraient pu être présentés au décideur.

[24] La règle respecte la décision du législateur de confier l'affaire en question au décideur et non à la cour de révision (*Association des universités et collèges du Canada c Access Copyright*, 2012 CAF 22 au para 19 (*Access Copyright*); *Bernard c Canada (Agence du revenu)*, 2015 CAF 263 aux para 13 à 28; *Première nation de Namgis c Canada (Pêches et Océans)*, 2019 CAF 149 au para 7). Le décideur se prononce sur le fond de l'affaire en fonction de la preuve dont il dispose. La cour de révision examine la légalité générale de la décision à la lumière de cette preuve et n'instruit pas un nouveau procès sur les questions soumises au décideur (*Access Copyright* aux para 17 à 19).

[25] Il existe trois exceptions reconnues à la règle générale. Elles permettent l'admission de nouveaux éléments de preuve qui fournissent des renseignements généraux, qui portent sur des questions d'équité procédurale ou qui font ressortir l'absence totale de preuve dont disposait le tribunal administratif (*Access Copyright* au para 20). Les exceptions concernent les différents

rôles du décideur et de la cour de révision et aident souvent la cour de révision à s'acquitter de son rôle de contrôle.

[26] Les demanderesse soutiennent qu'ils n'ont présenté aucun fait nouveau dans leur dossier. Elles affirment que leur mémoire des faits et du droit est fondé sur les faits énoncés dans l'affidavit de M^{me} Kaluzny.

[27] J'ai examiné attentivement l'affidavit et les pièces de M^{me} Kaluzny ainsi que le mémoire des demanderesse en fonction des renseignements et des documents contenus dans le DCT. Je suis d'accord avec le ministre pour dire que l'affidavit et le mémoire contiennent des renseignements et des documents de fond qui n'avaient pas été présentés à M^{me} Henderson et qui ne sont pas admissibles en preuve dans le contexte de la présente demande. Le ministre fait valoir à juste titre que la tentative des demanderesse de corriger le témoignage présenté par M^{me} Kaluzny dans le cadre d'un contre-interrogatoire est inadmissible et constitue une réponse inappropriée à l'engagement pris. L'argument des demanderesse selon lequel leur mémoire des faits et du droit est fondé sur des renseignements contenus dans l'affidavit de M^{me} Kaluzny ne tient pas compte du fait que ces renseignements sont eux-mêmes inadmissibles en preuve.

[28] Je conclus que les demanderesse ont cherché à compléter le dossier pour répondre aux questions soulevées dans le rapport de M^{me} Zou et pour renforcer leur position selon laquelle la décision est déraisonnable. Je n'ai pas tenu compte des renseignements et des pièces irrecevables présentées par les demanderesse pour en arriver à mes conclusions au sujet de la présente demande et j'ai axé mon analyse sur les renseignements contenus dans le DCT.

V. Analyse

1. Le contexte législatif et stratégique

[29] Pour trancher la question de savoir si la décision est raisonnable, il est d'abord utile d'établir le contexte législatif et stratégique dans lequel la déléguée du ministre a examiné le choix de 2017 des demanderesses. L'article 156 de la LTA permet aux sociétés étroitement liées de faire un choix conjoint suivant lequel les fournitures taxables entre elles sont réputées avoir été effectuées sans contrepartie et les sociétés ne sont pas tenues de percevoir la TPS/TVH sur les fournitures effectuées entre les membres du groupe. Depuis le 1^{er} janvier 2015, l'article 156 modifié exige que le choix conjoint soit fait au moyen du nouveau formulaire RC4616 prescrit et produit au plus tard à la date la plus rapprochée à laquelle l'une des sociétés qui procède au choix est tenue de produire sa déclaration de TPS/TVH pour la période qui comprend la date d'entrée en vigueur du choix (alinéa 156(4)a) et sous-alinéa 156(4)b(i)).

[30] Le sous-alinéa 156(4)b(ii) prévoit que le ministre peut autoriser un choix fait en retard :

Forme du choix et de la révocation

(4) Le choix conjoint fait par un membre déterminé donné d'un groupe admissible et un autre membre déterminé du groupe et la révocation du choix par ceux-ci :

a) d'une part, sont faits en la forme déterminée par le ministre, contiennent les renseignements requis par celui-ci et précisent la date de leur entrée en vigueur

Form of election and revocation

(4) An election under subsection (2) made jointly by a particular specified member of a qualifying group and another specified member of the group and a revocation of the election by those specified members shall

(a) be made in prescribed form containing prescribed information and specify the day (in this subsection referred to as the "effective day") on

(appelée « date d'entrée en vigueur » au présent paragraphe);	which the election or revocation is to become effective; and
b) d'autre part, sont présentés au ministre, selon les modalités qu'il détermine, au plus tard :	(b) be filed with the Minister in prescribed manner on or before
(i) à celle des dates ci-après qui est antérieure à l'autre :	(i) the particular day that is the earlier of
[...]	[...]
	or
(ii) à toute date postérieure que fixe le ministre.	(ii) any day after the particular day that the Minister may allow

[31] Il y a un certain nombre de définitions importantes et d'autres articles de la LTA qui se rapportent aux questions soulevées dans la présente demande, y compris la signification du terme « inscrit ». Je reviendrai à ces définitions et dispositions plus loin.

[32] L'ARC a adopté des lignes directrices administratives à l'intention des fonctionnaires de l'ARC chargés d'évaluer les choix faits en retard : « Production tardive d'un choix ou de la révocation d'un choix prévu à l'article 156 », en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2015 (les lignes directrices). Les lignes directrices énoncent les facteurs dont le ministre tiendra compte dans son examen d'un choix tardif, mais préviennent que chaque demande sera examinée au cas par cas. Les lignes directrices énoncent ce qui suit :

- la demande doit expliquer clairement pourquoi les sociétés ont déposé le choix en retard;

- les deux sociétés doivent remplir toutes les conditions pour faire le choix à la date d'entrée en vigueur demandée;
- à la date d'entrée en vigueur demandée, les deux sociétés doivent avoir considéré les fournitures entre elles comme ayant été faites sans contrepartie. De plus, les deux sociétés doivent avoir produit toutes les déclarations de TPS/TVH requises et s'être conformées entièrement aux dispositions législatives sur la TPS/TVH;
- les sociétés ne doivent pas avoir fait preuve de négligence ou d'imprudence dans les mesures qu'elles ont prises pour se conformer à l'article 156;
- les sociétés ne doivent pas avoir déposé d'opposition ou d'appel relativement à une cotisation pour une période de déclaration qui est visée par la période rétroactive demandée.

[33] Les lignes directrices ne lient pas le ministre et ne limitent pas l'exercice de son pouvoir discrétionnaire (voir, p. ex., *Stemijon Investments Ltd. c Canada (Procureur général)*, 2011 CAF 299 au para 27). Dans la mesure où le ministre n'entrave pas l'exercice de son pouvoir discrétionnaire et ne limite pas indûment la portée de son analyse, il peut se fonder sur les facteurs énoncés dans les lignes directrices pour rendre sa décision (*Première nation Waycobah c Canada (Procureur général)*, 2010 CF 1188 au para 43 (*Waycobah*), confirmé dans 2011 CAF 191).

2. Les positions des parties

[34] Les demandresses soutiennent que la décision est déraisonnable pour deux raisons principales :

1. Le ministre a commis une erreur en concluant que CBS ne respectait pas entièrement la LTA le 22 février 2017, date à laquelle le choix de 2017 a été déposé. Plus précisément, il a mal interprété la LTA en exigeant que CBS soit inscrite pour qu'un choix au titre du sous-alinéa 156(4)b)(ii) soit accepté.
2. Les motifs invoqués par le ministre pour refuser le choix de 2017 sont déraisonnables, contiennent des erreurs de fait et témoignent d'une entrave

inappropriée à l'exercice de son pouvoir discrétionnaire. Les demanderesses font valoir que a) un simple oubli de leur part suffit à justifier l'acceptation du choix de 2017; b) elles ne sont pas tenues d'établir des circonstances indépendantes de leur volonté pour que le ministre accepte le choix de 2017, et c) leur demande de dépôt du choix de 2017 n'était pas une tentative de planification fiscale rétroactive.

[35] Le défendeur insiste sur le fait que le sous-alinéa 156(4)b)(ii) accorde au ministre un vaste pouvoir discrétionnaire dans la décision d'autoriser ou de refuser un choix déposé tardivement et soutient que la décision est raisonnable dans le contexte des lignes directrices, des observations d'EY et du rapport de M^{me} Zou. Le défendeur soutient que CBS ne respectait pas la LTA au moment du dépôt du choix de 2017 et qu'il était loisible au ministre de fonder son refus sur cette non-conformité.

[36] Le refus du ministre d'autoriser le dépôt du choix de 2017 est principalement fondé sur la non-conformité de CBS à la LTA, plus précisément sur son défaut de produire les déclarations de TPS/TVH exigées par le paragraphe 238(1). Pour prendre une décision, M^{me} Henderson a examiné le rapport de M^{me} Zou, qui fournit un contexte factuel pour le choix de 2017, une chronologie de l'annonce des modifications de 2015 à l'article 156, et l'admissibilité des demanderesses à faire un choix au titre de l'article 156. Le rapport contient l'évaluation de M^{me} Zou sur la question de savoir si le ministre devrait exercer son pouvoir discrétionnaire pour accepter le choix de 2017 déposé tardivement en fonction de trois facteurs énoncés dans les lignes directrices : (1) la non-conformité de CBS à la LTA à la date du dépôt du choix de 2017; (2) la présence d'une explication claire dans les observations d'EY pour le choix déposé tardivement et la question de savoir si un simple oubli est suffisant pour justifier un choix déposé tardivement; 3) l'existence d'une opposition ou d'un appel par les demanderesses à l'égard d'une

cotisation de TPS/TVH et la question de savoir si l'objectif du choix de 2017 était une planification fiscale rétroactive liée aux vérifications de 2014 à 2016.

[37] M^{me} Henderson n'a pas entravé l'exercice de son pouvoir discrétionnaire lorsqu'elle a procédé à son examen de l'analyse et des conclusions de M^{me} Zou. Le rapport de M^{me} Zou était un élément important du dossier dont M^{me} Henderson était saisie et qui l'a aidée à analyser les contraintes factuelles, politiques et juridiques dans lesquelles elle était tenue d'exercer son pouvoir discrétionnaire (*Wyse c Canada (Revenu national)*, 2007 CF 535 aux para 88 et 89; *Jefferson c Canada (Revenu national)*, 2021 CF 658 au para 80).

3. Le ministre a-t-il mal interprété la LTA?

[38] Les demanderesse soutiennent que le ministre a conclu de façon déraisonnable que CBS n'était pas entièrement conforme à la LTA le 22 février 2017, date à laquelle elle a déposé le choix de 2017. Les demanderesse soutiennent que le ministre a mal interprété la LTA en concluant qu'une demande de dépôt tardif d'un choix au titre du sous-alinéa 156(4)b(ii) n'est accessible qu'aux inscrits aux fins de la TPS/TVH. Elles s'appuient sur le paragraphe 123(1) de la LTA et sur leur choix d'agent de facturation fait au titre du paragraphe 177(1.1) pour appuyer leur position. Les demanderesse soutiennent également que la décision du ministre de restreindre la portée du sous-alinéa 156(4)b(ii) aux personnes inscrites aux fins de la TPS/TVH est contraire à l'objet et à l'esprit de la disposition telle qu'elle a été rédigée par le législateur.

[39] Je suis d'avis que les arguments des demanderesse ne sont pas convaincants.

[40] Les demanderessees se concentrent sur le paragraphe 123(1) et sa définition du terme « inscrit » comme une personne inscrite ou tenue de s'inscrire aux fins de la TPS/TVH, mais le point de départ pour évaluer les arguments des demanderessees est le paragraphe 240(1) de la LTA. Le paragraphe 240(1) prévoit que « [t]oute personne [...] qui effectue une fourniture taxable au Canada dans le cadre d'une activité commerciale qu'elle y exerce est tenue d'être inscrite [...] », sous réserve de certaines exceptions qui ne s'appliquent pas à CBS. De plus, le paragraphe 238(1) prévoit que tout inscrit « doit présenter une déclaration au ministre pour chacune de ses périodes de déclaration [...] ». Cette obligation est aussi imposée aux non-inscrits. Le fait qu'un inscrit puisse n'avoir rien à déclarer dans sa déclaration ne le dispense pas de l'obligation de produire une déclaration.

[41] En date du 22 février 2017, CBS n'était pas inscrite conformément au paragraphe 240(1), et elle n'avait pas produit toutes les déclarations de TPS/TVH requises au titre du paragraphe 238(1). Les demanderessees ne contestent pas ces faits.

[42] Il y a trois questions importantes qui sont soulevées par l'argument des demanderessees selon lequel le ministre a interprété le sous-alinéa 156(4)b(ii) comme s'il exigeait que CBS soit inscrite afin que les demanderessees aient accès au redressement envisagé dans le sous-alinéa.

[43] Premièrement, la décision n'est pas fondée sur le fait que CBS n'était pas inscrite le 22 février 2017. Les demanderessees ont déformé la décision. Au risque de répétition, voici le paragraphe pertinent de la décision :

[TRADUCTION]

CBS, en tant que membre désigné du groupe admissible, n'était pas en conformité au moment où le choix a été fait, le 22 février 2017. CBS avait des comptes en souffrance à la date du dépôt du choix.

[44] La décision ne mentionne pas le défaut d'inscription de CBS entre 2001 et 2018. Ce défaut est noté dans le rapport de M^{me} Zou. M^{me} Zou a déclaré que CBS n'était pas entièrement conforme à la LTA jusqu'à ce qu'elle soit inscrite le 18 janvier 2018 et qu'elle ait produit toutes les déclarations de TPS/TVH en suspens en date du 26 mars 2018.

[45] Deuxièmement, le ministre n'a pas mal interprété le terme « inscrit ». M^{me} Henderson reconnaît le statut d'inscrit de CBS sous le régime de la LTA dans la première phrase de la décision susmentionnée au paragraphe 43. Les définitions de « membre déterminé » et de « groupe admissible » au paragraphe 156(1) présupposent que les sociétés qui font un choix sont des inscrits. Un inscrit est une personne inscrite ou tenue de l'être aux fins de la TPS/TVH, et rien dans la décision ou dans le rapport de M^{me} Zou n'indique que le ministre ait mal compris la double nature de la définition.

[46] Troisièmement, la non-conformité des demanderesses à la LTA n'était qu'un des facteurs, même s'il était déterminant, appuyant le refus du ministre d'autoriser le dépôt tardif du choix de 2017. Ce facteur n'a pas été invoqué par le ministre comme condition préalable à l'exercice de son pouvoir discrétionnaire. Le fait que le ministre se fonde sur cette non-conformité est compatible avec les lignes directrices. À mon avis, M^{me} Henderson n'a commis aucune erreur susceptible de contrôle en considérant la non-conformité prolongée des demanderesses aux exigences de la LTA comme une question pertinente et importante.

[47] Je conclus que le ministre n'a pas commis d'erreur susceptible de contrôle en concluant que CBS n'était pas en situation de conformité à la LTA le 22 février 2017, parce qu'elle avait des déclarations en suspens à cette date. Il n'a pas mal interprété la définition du terme « inscrit » dans la LTA, son application à l'admissibilité de CBS à faire un choix au titre de l'article 156 conjointement avec Castle, ni la portée de son pouvoir discrétionnaire prévu au sous-alinéa 156(4)b)(ii).

[48] Les demanderesse contestent le fait que le ministre s'appuie sur la date de dépôt du choix de 2017 comme date critique pour déterminer la conformité de CBS à la LTA. Les demanderesse font valoir qu'à la date de la décision, soit le 18 décembre 2019, CBS était en conformité et que le refus du ministre du choix de 2017 est déraisonnable.

[49] L'article 4 des lignes directrices stipule que, « [à] la date d'entrée en vigueur demandée du choix », les deux parties au choix doivent avoir toujours traité les fournitures applicables effectuées entre elles comme si elles étaient sans contrepartie et avoir présenté leurs déclarations en conséquence. L'article énonce ensuite des exigences supplémentaires, y compris le fait que toutes les déclarations de TPS/TVH des parties doivent avoir été produites comme il se doit et que les parties doivent être entièrement conformes à la LTA.

[50] Les lignes directrices mettent l'accent sur la date d'entrée en vigueur demandée pour le choix de 2017 (1^{er} janvier 2015); le ministre s'appuie sur la date de dépôt du choix de 2017 (22 février 2017); et les demanderesse font valoir que la date déterminante devrait être la date de la décision (18 décembre 2019).

[51] Je conclus qu'il était loisible au ministre de tenir compte du fait que CBS n'était pas conforme à la LTA à la date du dépôt du choix de 2017. C'est à cette date que les demanderesse ont demandé une dispense discrétionnaire des dispositions de la LTA. Par conséquent, il n'était pas déraisonnable pour le ministre d'opter pour la date du dépôt du choix. La Cour doit faire preuve de déférence envers la décision du ministre d'accepter ou de rejeter une demande de dépôt tardif d'un choix dans la mesure où son évaluation des faits et des circonstances entourant la demande est logique et justifiée. Je conclus qu'il n'y a aucun motif pour lequel la Cour devrait intervenir dans le choix par le ministre de la date du dépôt pour tenir compte de la non-conformité de CBS à ses obligations légales.

[52] La demanderesse affirme que le ministre a admis que CBS n'avait [TRADUCTION] « aucune obligation de percevoir, de déclarer ou de remettre des taxes nettes », en citant le rapport de M^{me} Zou. Cet énoncé est un embellissement de l'analyse faite par M^{me} Zou au sujet des observations d'EY. M^{me} Zou a reconnu le choix de l'agent de facturation et le fait que CBS n'avait pas de taxes à remettre et a déclaré ce qui suit :

[TRADUCTION]
[...] Par conséquent, pour les périodes de déclaration pertinentes, CBS n'était pas inscrite et n'a pas produit de déclaration de TPS/TVH. Toutefois, les [demanderesse] conviennent que CBS devait être inscrite conformément au paragraphe 240(1) de la LTA, puisqu'elle effectuait des fournitures taxables au Canada dans le cadre d'une activité commerciale [...].

[53] Quoi qu'il en soit, le ministre n'a pas fondé sa décision sur le défaut de CBS ou de Castle de remettre des taxes, et M^{me} Zou n'a pas déformé les faits ni mal interprété les dispositions pertinentes de la LTA.

[54] Les demanderesse font référence au choix de l'agent de facturation et soutiennent qu'elles se sont entièrement conformées à leurs obligations de remise de la TPS/TVH. Encore une fois, le ministre ne dit pas le contraire. Le fait que CBS n'était pas tenue de verser de TPS/TVH nette qui lui était due ne compromet pas la conclusion du ministre selon laquelle CBS ne s'était pas conformée à ses obligations en matière de déclaration à la date de dépôt du choix de 2017.

[55] Les demanderesse s'appuient également sur le libellé du paragraphe 177(1.1) de la LTA et sur le choix de l'agent de facturation pour faire valoir que la décision du ministre est incompatible avec l'objet et l'esprit de la LTA.

[56] Le paragraphe 171(1.1) prévoit que, lorsqu'un inscrit agit à titre de mandataire dans l'exécution d'une fourniture pour le compte d'une personne tenue de percevoir des taxes à l'égard de la fourniture, l'inscrit et la personne peuvent choisir conjointement que l'inscrit agisse à titre d'agent de facturation pour la personne. La « personne » qui est autrement tenue de percevoir la TPS/TVH n'est pas tenue d'être un inscrit.

[57] Les demanderesse insistent sur le fait que le législateur a utilisé un libellé large au paragraphe 177(1.1) pour permettre que le choix d'un agent de facturation soit déposé conjointement par un inscrit et une personne qui n'est peut-être pas un inscrit et qui, par conséquent, n'est pas inscrite. Elles soutiennent donc que la conclusion du ministre selon laquelle CBS n'était pas conforme à la LTA est déraisonnable, parce qu'elle était incorrecte et

qu'elle [TRADUCTION] « ne tenait pas compte comme il se doit de la définition du terme “inscrit” et du choix de l'agent de facturation ».

[58] Je ne suis pas d'accord. Ni l'une ni l'autre des parties ne contestent le fait que CBS était un inscrit. Il n'y avait pas d'incompréhension de la part du ministre à cet égard. Le dépôt du choix d'agent de facturation et la prise en charge par Castle des tâches administratives de perception, de déclaration et de remise de la TPS/TVH de CBS n'ont aucune incidence sur le statut de CBS en tant que fournisseur des biens et services taxables. Le paragraphe 177(1.1) ne considère pas Castle comme le fournisseur; il prévoit seulement que tout montant de TPS/TVH exigible sur les fournitures effectuées par CBS « est réputé être percevable, exigé ou perçu » par Castle. Par conséquent, l'existence du choix de l'agent de facturation n'a pas annulé l'obligation de CBS prévue au paragraphe 238(1) de la LTA de produire des déclarations ni son obligation de s'inscrire conformément au paragraphe 240(1). L'utilisation par le législateur de termes généraux au paragraphe 171(1.1) n'exige pas une interprétation aussi large de l'article 156. Il n'y a pas de chevauchement évident ou implicite entre les deux articles. Il faut donner effet à l'utilisation d'une terminologie différente par le législateur pour établir la possibilité d'invoquer l'article 156.

[59] Enfin, les demanderesses ont soulevé un argument supplémentaire dans leurs observations de vive voix. Elles soutiennent qu'il y avait eu un seul choix qui était soumis au ministre et que ce dernier a commis une erreur en considérant les choix de 2016 et de 2017 comme des choix distincts et en n'acceptant que le choix de 2016 qui est entré en vigueur le 1^{er} décembre 2016. Les demanderesses affirment que le dépôt du 22 février 2017 était une nouvelle demande qui ne mentionnait pas le choix de 2016. À leur avis, le ministre a en fait

accepté le choix de 2017, mais avec une date d'entrée en vigueur du 1^{er} décembre 2016, ce qui a entraîné une décision qui n'est pas autorisée par l'article 156 et qui était déraisonnable. Les demanderesses soutiennent que le sous-alinéa 156(4b)(ii) permet au ministre d'autoriser ou de rejeter un choix déposé tardivement. Il ne lui permet pas de modifier le choix et d'accepter le choix modifié.

[60] Le choix de 2016 a été effectué et déposé auprès de l'ARC le 12 décembre 2016, mais il a été retourné aux demanderesses par la SSIE parce que le compte de TPS/TVH de CBS n'était pas actif à la date d'entrée en vigueur demandée. Le ministre et M^{me} Zou ont traité le choix de 2016 comme un choix distinct au motif que la raison donnée par la SSIE pour le refuser n'était pas conforme à l'article 156 de la LTA. Le rapport de M^{me} Zou explique le raisonnement en ces termes :

[TRADUCTION]

L'article 156 de la LTA exige que les membres qui ont fait le choix conjoint soient inscrits aux fins de la TPS/TVH.

L'article 123 de la LTA définit un « inscrit » comme une personne qui est inscrite ou tenue de l'être au titre de la sous-section D de la section V. CBS est une personne qui doit être inscrite au titre du paragraphe 240(1) de la LTA; par conséquent, CBS est un inscrit au titre de la LTA.

[61] M^{me} Zou a conclu que Castle et CBS satisfaisaient aux exigences pour effectuer un choix au titre de l'article 156 à compter du 12 décembre 2016 et que le ministre devrait accepter le choix de 2016 avec une date d'entrée en vigueur du 1^{er} décembre 2016 [TRADUCTION] « même si CBS n'était pas inscrite aux fins de la TPS/TVH ».

[62] Je ne constate aucune erreur susceptible de contrôle dans la décision du ministre de traiter les choix de 2016 et de 2017 comme des choix distincts. L'explication de M^{me} Zou est conforme à la LTA et à la position des demanderesses selon laquelle CBS est et était un inscrit aux fins de la LTA. Le choix de 2016 aurait dû être accepté lorsqu'il a été déposé, peu importe le statut du compte de CBS, parce qu'il a été déposé à temps et que Castle et CBS ont satisfait aux critères d'admissibilité du paragraphe 156 (2). Je conclus que : (1) l'analyse de M^{me} Zou et l'acceptation par M^{me} Henderson du choix de 2016 démontrent leur compréhension de la signification du terme « inscrit » dans la LTA; et (2) l'acceptation du choix de 2016 et le rejet du choix de 2017 ne sont pas des décisions incompatibles. Le ministre n'avait pas le pouvoir discrétionnaire de refuser le choix de 2016. À l'inverse, le rejet du choix de 2017 en raison de la non-conformité de CBS à ses obligations de dépôt est conforme aux lignes directrices et à l'exercice raisonnable du pouvoir discrétionnaire du ministre.

4. Les motifs invoqués par le ministre pour refuser le choix de 2017 étaient-ils déraisonnables, contenaient-ils des erreurs de fait et témoignaient-ils d'une entrave inappropriée à l'exercice de son pouvoir discrétionnaire?

[63] Les demanderesses présentent un certain nombre d'observations pour faire valoir que le ministre a refusé de façon déraisonnable leur demande d'autorisation du choix de 2017.

J'examinerai successivement chacune de ces observations.

La simple surveillance/le manque de connaissance

[64] Les demanderesses soutiennent qu'un simple oubli est une raison suffisante pour accepter le choix de 2017 et que le ministre a agi de façon déraisonnable en formulant une conclusion contraire. Elles affirment que le ministre a entravé l'exercice de son pouvoir discrétionnaire en

concluant qu'un choix tardif en raison d'un oubli des parties ne pouvait pas être accepté. Les demanderesse soutiennent également que le ministre a commis une erreur en concluant qu'elles avaient du personnel professionnel et un accès à des intermédiaires de la TPS/TVH pour les aider à administrer leurs affaires fiscales.

[65] Le défendeur soutient que la décision était fondée principalement sur le défaut de CBS de se conformer à ses obligations prévues dans la LTA et que l'examen par le ministre des questions de l'oubli et de la prise de connaissance des modifications apportées à l'article 156 n'indique aucune entrave à l'exercice de son pouvoir discrétionnaire (*Waycobah* au para 43).

[66] Le rapport de M^{me} Zou a examiné la question de savoir si un simple oubli ou une méconnaissance de l'obligation de faire et de déposer un choix à la suite des modifications apportées à l'article 156 étaient suffisants pour justifier l'exercice du pouvoir discrétionnaire du ministre. L'analyse de M^{me} Zou répondait à l'exigence des lignes directrices selon laquelle la demande présentée par les demanderesse afin de déposer le choix de 2017 doit fournir une explication claire des raisons pour lesquelles le choix n'a pas été déposé à temps. Voici l'explication des demanderesse dans les observations d'EY :

[TRADUCTION]

Avant la modification de la loi, les [demanderesse] avaient mis en place le choix initial conformément à la LTA. Toutefois, en raison d'un oubli concernant une modification législative, les [demanderesse] ne se sont pas conformées à la loi pertinente. Les [demanderesse] sont en règle auprès de l'ARC pour les autres aspects et ont cherché à rectifier cette question en temps opportun. Les [demanderesse] n'ont pas fait preuve de négligence ou d'imprudence dans les mesures qu'elles ont prises pour se conformer aux dispositions de la LTA.

[67] M^{me} Zou a reconnu que les demanderesses ne sont pas des contribuables averties et qu'elles n'ont qu'une toute petite équipe d'exploitation et de gestion. Toutefois, elle a souligné que Castle emploie du personnel professionnel et dispose d'un comptable de la taxe de vente qui fournit des conseils de façon continue, notamment dans le cadre des vérifications de la taxe de vente de 2011 et de 2012 (terminées au milieu de 2014) et des vérifications de la taxe de vente de 2014 à 2016 qui se sont poursuivies jusqu'en 2018.

[68] Le rapport de M^{me} Zou contient également une chronologie de l'annonce publique des modifications apportées à l'article 156, dont la première a eu lieu en février 2014. M^{me} Zou cite les bulletins de nouvelles sur la taxe d'accise et la TPS/TVH publiés en 2014 et en 2015 et l'avis sur la TPS/TVH n° 290 publié en décembre 2015 (« Rappel – Produire le formulaire RC4616 avant le 1^{er} janvier 2016 pour les choix existants prévus à l'article 156 »).

[69] Compte tenu des annonces publiques et du fait que Castle a recours à des conseillers professionnels, M^{me} Zou a conclu qu'un oubli et un manque de connaissance des demanderesses à l'égard de la loi modifiée n'excusaient pas leur dépôt tardif du choix de 2017. Elle a déclaré que [TRADUCTION] « le consultant aurait dû être au courant de la nouvelle exigence du formulaire RC4616 [le choix] en 2015 et a informé Castle de l'obligation de déposer le formulaire RC4616 à temps ».

[70] L'évaluation par M^{me} Zou du degré de sophistication des demanderesses et sa conclusion selon laquelle elles auraient dû connaître leurs obligations de dépôt ou en avoir été informées sont exactes, clairement expliquées et raisonnables d'après les observations d'EY et le dossier.

Dans la mesure où M^{me} Henderson s'est appuyée sur le fait que les demanderessees n'étaient pas au courant des modifications pendant une longue période, je suis d'avis qu'elle n'a commis aucune erreur susceptible de contrôle. Le fait que les modifications à l'article 156 ont été communiquées publiquement à compter de 2014 est un fait important compte tenu de l'accès des demanderessees à des conseillers fiscaux professionnels et de leur recours à ceux-ci (*Denso Manufacturing Canada, Inc. c Canada (Revenu national)*, 2021 CF 360 au para 43 [*Denso*]).

[71] Les demanderessees font longuement valoir que la déclaration de M^{me} Zou selon laquelle elles ont accès à une aide professionnelle pour la TPS/TVH était déraisonnable. Je signale que l'argument des demanderessees est essentiellement fondé sur des renseignements et des observations dont le décideur ne disposait pas et qui sont inadmissibles. Comme je l'ai mentionné précédemment, je n'ai pas tenu compte de ces nouveaux éléments de preuve et j'ai fondé mon évaluation de leurs arguments sur les renseignements et les observations contenus dans le DCT. M^{me} Zou n'a pas commis d'erreur en déclarant que les demanderessees emploient du personnel professionnel pour les aider à administrer leurs affaires liées à la TPS/TVH.

[72] La position des demanderessees selon laquelle l'analyse de M^{me} Zou sur la question de l'oubli était déraisonnable et sa conclusion était erronée constitue une demande à la Cour de soulever de nouveau les observations d'EY et la preuve. Elles n'ont relevé aucune erreur factuelle ou analytique dans le rapport de M^{me} Zou ou dans la décision. Les demanderessees font valoir que leur méconnaissance de l'obligation de dépôt modifiée ne peut être assimilée à de l'imprudence ou à de la négligence, termes utilisés dans les lignes directrices. La raison pour laquelle M^{me} Zou a mis l'accent sur la question de l'oubli était la très brève explication donnée

par les demanderessees pour justifier le dépôt tardif. Tout ce qu'elles ont dit, c'est qu'elles n'ont pas respecté le délai de dépôt [TRADUCTION] « en raison d'un oubli concernant une modification législative ». La seule mention de l'absence de négligence ou d'imprudence dans les observations d'EY était une opinion et non une explication de la conduite des demanderessees.

[73] Les demanderessees affirment que la décision *Denso* ne s'applique pas à leur situation en raison de différences quant aux faits. Je conviens que dans cette affaire-là, la demanderesse faisait partie d'un groupe de sociétés beaucoup plus grandes qui disposaient de plus de ressources et que les faits entourant son défaut de se conformer à l'article 156 étaient sensiblement différents. Je reconnais également qu'à la date de la présente décision, la décision *Denso* fait l'objet d'un appel devant la Cour d'appel fédérale. J'ai fait référence à la décision uniquement en raison de son raisonnement concernant la publication de modifications législatives à la LTA qui étaient raisonnablement accessibles et connues du milieu des affaires et des professionnels de la TPS/TVH.

[74] Dans la mesure où les observations des demanderessees au sujet de l'oubli et de la méconnaissance reposent sur la prémisse que M^{me} Henderson a entravé l'exercice de son pouvoir discrétionnaire en tenant compte de cet aspect du rapport de M^{me} Zou, les observations sont sans fondement. Ni M^{me} Zou ni M^{me} Henderson n'ont conclu qu'un choix tardif au titre de l'article 156 qui est le résultat d'un simple oubli ne peut pas être autorisé. La question de l'oubli a été un facteur dans l'évaluation des observations d'EY. Le dossier ne laisse pas entendre que cette question était, selon les termes du juge de Montigny, alors juge de la Cour, « érigé[e] en

règle générale qui aboutit à la recherche de l'uniformité quel que soit le mérite des cas particuliers » (*Waycobah* au para 43).

Les circonstances indépendantes de la volonté des demanderesse

[75] Les demanderesse soutiennent que le ministre a indûment imposé une exigence supplémentaire qui ne se trouve pas dans la LTA ni dans les lignes directrices lorsqu'elle a énoncé, pour justifier sa décision, qu'aucune circonstance indépendante de leur volonté ne constituait un obstacle à ce que le choix de 2017 soit déposé à temps.

[76] Je conclus que M^{me} Henderson n'a pas invoqué l'absence de circonstances indépendantes de la volonté des demanderesse pour justifier sa décision. De plus, le pouvoir discrétionnaire conféré au ministre au sous-alinéa 156(4)b)(ii) ne se limite pas aux facteurs mentionnés dans les lignes directrices. Il est tenu d'examiner chaque cas sur le fond et ne peut entraver l'exercice de son pouvoir discrétionnaire en traitant ces facteurs comme obligatoires et exclusifs.

[77] La recommandation de M^{me} Zou au ministre, dans la conclusion du rapport de M^{me} Zou, doit être lue dans le contexte du dossier et de son analyse. Les raisons pour lesquelles M^{me} Zou a recommandé que le ministre n'exerce pas son pouvoir discrétionnaire pour autoriser le choix de 2017 étaient les suivantes : (1) la non-conformité des demanderesse à la loi sur la TPS/TVH à la date où elles ont présenté leur choix de 2017, et (2) sa conclusion selon laquelle leur oubli ou leur méconnaissance des modifications apportées à l'article 156 n'étaient pas des raisons suffisantes pour justifier la production tardive en raison de leurs ressources fiscales professionnelles. M^{me} Henderson cite la première raison dans la décision.

[78] M^{me} Zou a résumé les deux motifs à l'appui de sa recommandation négative en déclarant qu'il n'y avait pas de circonstances indépendantes de la volonté des demanderesses pour justifier le dépôt tardif. L'énoncé n'est pas le résultat d'une analyse indépendante, et il n'indique pas non plus que M^{me} Zou ou M^{me} Henderson ont ajouté une condition préalable à la dispense prévue au sous-alinéa 156(4)b)(ii).

La planification fiscale rétroactive

[79] Les demanderesses soutiennent que la conclusion du ministre selon laquelle leur demande de dépôt du choix de 2017 constituait une planification fiscale rétroactive est déraisonnable. Elles affirment ce qui suit :

[TRADUCTION]

L'affirmation du ministre selon laquelle la possibilité d'éviter des résultats de vérification défavorables l'empêchait d'exercer son pouvoir discrétionnaire d'accueillir la demande est déraisonnable et ne résiste pas à l'examen.

[80] L'observation des demanderesses n'est pas convaincante, parce que je conclus que ni M^{me} Henderson, en tant que déléguée du ministre, ni M^{me} Zou n'ont fondé leur décision ultime sur une conclusion selon laquelle la demande présentée par les demanderesses afin de déposer tardivement le choix de 2017 constituait une planification fiscale rétroactive. De plus, ni la décision ni le rapport de M^{me} Zou n'affirment que la possibilité d'éviter un résultat de vérification défavorable, une expression utilisée par M^{me} Zou, était ou serait un obstacle à l'exercice du pouvoir discrétionnaire prévu au sous-alinéa 156(4)b)(ii).

[81] Les observations écrites des demanderessees sont fondées en partie sur des renvois à des éléments de preuve dont M^{me} Henderson et la Cour ne disposaient pas. Ces observations ne sont pas prises en compte dans mes conclusions.

[82] Le rapport de M^{me} Zou renvoie à l'article 8 des lignes directrices, qui stipule que les parties qui demandent le dépôt d'un choix tardif ne doivent pas avoir déposé une opposition ou un appel relativement à une cotisation pour une période de déclaration qui se situe dans la période de rétroactivité demandée. M^{me} Zou a abordé la question de l'article 8 en demandant si l'objectif du choix de 2017 était une planification fiscale rétroactive liée aux vérifications de 2014 à 2016. Elle a résumé la position des demanderessees, en notant que le choix de 2017 a été envoyé le 22 février 2017, alors que l'ARC commençait à peine à vérifier la période de déclaration de 2014. À cette date-là, rien n'indiquait que l'ARC allait vérifier les périodes de déclaration de 2015 et de 2016. M^{me} Zou a reconnu que Castle avait initialement présenté un choix en décembre 2016 (le choix de 2016) et a accepté ce dépôt comme preuve de l'intention des demanderessees de se conformer aux modifications apportées à l'article 156. Elle a ajouté ceci :

[TRADUCTION]

[...] L'ARC a informé Castle de la vérification de la taxe de vente de 2014 en juillet 2016. En décembre 2016, la vérification de 2014 en était à ses débuts. Le début de la vérification de 2014 pourrait rappeler à Castle d'examiner le choix sur le formulaire RC4616 au cas où la question serait soulevée dans les vérifications de 2015 et de 2016, mais nous ne pouvons pas dire que le choix est une réaction à un ajustement découlant de la vérification. En décembre 2016, Castle n'avait pas encore été informée des ajustements découlant de la vérification. Bien que le choix ne soit pas le résultat direct des ajustements découlant de la vérification, ce résultat de vérification défavorable était prévu en l'absence d'un choix fait au moyen du formulaire RC4616 si l'ARC décidait de mener une vérification future pour 2015 et 2016.

[83] Le commentaire de M^{me} Zou l'a amenée à conclure que le but des demanderesses, lorsqu'elles ont tenté de déposer le précurseur du choix de 2017 en décembre 2016, était double. Elles avaient l'intention de se conformer à la loi et d'éviter de futurs résultats de vérification défavorables. Toutefois, la recommandation de M^{me} Zou selon laquelle le ministre de devrait pas exercer son pouvoir discrétionnaire était fondée sur la non-conformité de CBS à la LTA jusqu'en mars 2018 et sur son refus d'accepter que la méconnaissance des demanderesses à l'égard des modifications apportées à l'article 156 suffisait pour justifier un dépôt tardif. Il n'y a aucune référence à une planification fiscale rétroactive ou à l'évitement des résultats de vérification défavorables dans la décision. Les demanderesses n'ont pas établi que M^{me} Henderson s'était appuyée de façon importante sur l'analyse de M^{me} Zou au sujet de la planification fiscale rétroactive possible.

Les observations supplémentaires

[84] Les demanderesses soutiennent que le ministre a commis une erreur en s'appuyant sur trois affaires mentionnées dans le rapport de M^{me} Zou comme fondement de la décision. Elles soutiennent que les affaires ne portaient pas sur des choix au titre de l'article 156 et que les faits, les exigences et les choix en cause dans ces affaires ne sont pas suffisamment comparables.

[85] Je suis d'avis que les demanderesses ont exagéré l'importance des trois affaires pour la décision et qu'elles ont fait fi de l'avertissement de M^{me} Zou selon lequel elle avait reconnu que les faits et le cadre législatif des trois affaires étaient différents de ceux de l'espèce. M^{me} Zou a analysé les affaires en réponse au renvoi, dans les observations d'EY, à la décision *Kutlu c Canada*, 1997 CanLII 5990 (CF), une affaire qui comportait une demande de report d'une date

limite au titre du paragraphe 220(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, LRC 1985, c 1 (5^e supp) (la LIR).

[86] À la date du rapport de M^{me} Zou, aucune décision offrant une interprétation du paragraphe 156(4) et de la question des choix tardifs n'avait été rendue. Le ministre ne commet pas d'erreur susceptible de contrôle en examinant les précédents qui portent sur des dispositions semblables de la LIR ou de la LTA dans la mesure où il reconnaît les différences factuelles et législatives entre ces précédents et l'affaire dont il est saisi (*Vavilov* au para 112). M^{me} Zou a informé M^{me} Henderson que les affaires citées ne portaient peut-être pas sur des situations comparables, mais qu'elles constituaient de bonnes références pour les motifs justifiant un refus d'accepter un choix tardif. Compte tenu des mises en garde fournies dans le rapport de M^{me} Zou, je conclus que M^{me} Zou et M^{me} Henderson, en l'absence d'une interprétation judiciaire du paragraphe 156(4), n'ont pas agi déraisonnablement en examinant des affaires portant sur différentes dispositions de la LIR et de la LTA relatives à des choix.

VI. Conclusion

[87] Les demanderessees ne se sont pas acquittées du fardeau qui leur incombait d'établir l'existence d'une ou de plusieurs erreurs importantes dans la décision (*Vavilov* au para 100).

[88] La principale raison pour laquelle le ministre a refusé d'accueillir la demande de dépôt tardif du choix de 2017 était la non-conformité reconnue de CBS à la LTA jusqu'en mars 2018, bien après que les demanderessees eurent déposé le choix de 2017 le 22 février 2017. Le fait que les demanderessees s'appuient sur des sections distinctes du rapport de M^{me} Zou et une

interprétation erronée du fondement de la décision n'établissent pas un fondement convaincant qui permettrait à la Cour d'intervenir et d'exiger le réexamen de leur demande de dépôt du choix de 2017. Leur désaccord avec les conclusions de M^{me} Zou est clairement exprimé, mais, à certains égards, ne reflète qu'un point de vue différent au sujet de la preuve admissible. La décision est raisonnable lorsqu'elle est lue à la lumière des critères d'intelligibilité et de justification de l'arrêt *Vavilov*, compte tenu de « la preuve dont disposait le décideur, [des] observations des parties [et des] politiques ou lignes directrices accessibles au public dont a tenu compte le décideur [...] » (*Vavilov* au para 94).

VII. Dépens

[89] Au cours de l'audience, les parties m'ont informée qu'elles étaient parvenues à une entente concernant l'adjudication des dépens suivant la décision quant à la demande. J'ai examiné l'accord des parties et j'adopterai leur proposition. Compte tenu de ma décision de rejeter la demande, j'accorderai au ministre le montant de 4 000,00 \$, taxes et débours compris, au titre des dépens.

JUGEMENT dans le dossier T-179-20

LA COUR ORDONNE que :

1. La demande de contrôle judiciaire est rejetée.

2. Castle Building Centres Group Ltd. et Commercial Builders Supplies Inc., les demandereses, doivent payer au ministre du Revenu national, le défendeur, les dépens liés la présente demande au montant de 4 000,00 \$, taxes et débours compris.

« Elizabeth Walker »

Juge

Traduction certifiée conforme
M. Deslippes

COUR FÉDÉRALE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : T-179-20

INTITULÉ : CASTLE BUILDING GROUP LTD. et COMMERCIAL BUILDERS SUPPLIES INC. c LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

LIEU DE L'AUDIENCE : TENUE PAR VIDÉOCONFÉRENCE

DATE DE L'AUDIENCE : LE 19 AVRIL 2021

JUGEMENT ET MOTIFS : LA JUGE WALKER

DATE DES MOTIFS : LE 15 SEPTEMBRE 2021

COMPARUTIONS :

Marie-Claude Marcil POUR LES DEMANDERESSES

Nathalie Hamam POUR LE DÉFENDEUR
Jesse Epp-Fransen

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

EY Cabinet d'avocats s.r.l./S.E.N.C.R.L. POUR LES DEMANDERESSES
Avocats
Montréal (Québec)

Procureur général du Canada POUR LE DÉFENDEUR
Toronto (Ontario)